

Учреждение образования
«Академия Министерства внутренних дел Республики Беларусь»

Н.М. Дорошкевич
Н.Г. Цыпарков
И.В. Сауткин

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

*Рекомендовано
Министерством внутренних дел Республики Беларусь
в качестве учебного пособия
для обучающихся учреждений высшего образования
Министерства внутренних дел Республики Беларусь*

Минск
Академия МВД
2017

Авторы:

Н.М. Дорошкевич (гл. 2, 8, 9, 11–23),
Н.Г. Цыпарков (введение, гл. 2, 4, 6, 7, 10, 25–27),
И.В. Сауткин (гл. 1, 3, 5, 24, 28)

Рецензенты:

кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита
в промышленности учреждения образования
«Белорусский государственный экономический университет»;
доктор экономических наук, профессор *Д.А. Панков*;
главное управление по борьбе с экономическими преступлениями
криминальной милиции Министерства внутренних дел Республики Беларусь

Дорошкевич, Н.М.

Д69 Бухгалтерский учет и аудит : учебное пособие / Н.М. Дорошкевич, Н.Г. Цыпарков, И.В. Сауткин ; учреждение образования «Акад. М-ва внутр. дел Респ. Беларусь». – Минск : Академия МВД, 2017. – 266, [2] с.

ISBN 978-985-576-029-1.

Раскрываются формы, методы бухгалтерского учета, а также виды, методы, порядок назначения и проведения аудиторских проверок.

Предназначено для курсантов и слушателей учреждений высшего образования Министерства внутренних дел Республики Беларусь, а также для студентов других учреждений высшего образования юридического профиля.

УДК 657
ББК 65.052

ISBN 978-985-576-029-1 © УО «Академия Министерства внутренних дел Республики Беларусь», 2017

Бухгалтерия как наука возникла в эпоху Возрождения. О бухгалтерском учете как науке впервые упоминается в трудах Бенедетто Котрульи (1416–1469), итальянского купца и неаполитанского дипломата. Первый печатный труд по бухгалтерии «Трактат о счетах и записях» был издан Лукой Пачоли (1445–1517), математиком, философом, поэтом, в 1494 г. в Венеции. Его идеи на протяжении нескольких столетий оказывали влияние на развитие бухгалтерии как науки.

Термин «бухгалтер» появился в XV в. Первым должностным лицом, получившим звание бухгалтера, был Христофор Штехер, делопроизводитель Инсбрукской счетной палаты. В Венском государственном музее хранится приказ императора Максимилиана I от 13 февраля 1498 г., ст. 5 которого гласит: «Повелеваем делопроизводителя нашей палаты, доверенного и прилежного писца, который ведет книги, отныне называть бухгалтером, каковым должен теперь быть Христофор Штехер, а к нему в помощь дать писца палаты по имени Ульрих Мерингер, который должен также присутствовать на всех совещаниях, касающихся счетоводства». В России звание бухгалтера первым получил купец Тиммерман, который приказом коммерц-коллегии от 11 сентября 1732 г. был назначен главным бухгалтером Петербургской таможни.

Бухгалтерия долгое время считалась отраслью прикладной математики. Однако полностью отождествлять математику и бухгалтерию не следует, хотя они и весьма сходны. Бухгалтерия – логическая математика хозяйства, предоставляющая информацию для экономического анализа, контроля и управления. Она базируется на знаниях юридических, экономических, точных наук, составляющих формальные и содержательные аспекты философии.

Переход к рыночным отношениям и образование СНГ повлекли существенные изменения не только в социально-экономической и политической сферах жизни нашего общества, но и в учетно-контрольной системе управления экономикой, в ее законодательном, нормативном, методическом и кадровом обеспечении. Изменилась сама сущность учета. Бухгалтерский учет является зеркалом хозяйственной жизни организации: если меняется собственность на средства производства, то меняются и его цель и задачи.

Рыночные отношения потребовали изменения бухгалтерского учета, приближения его к основным международным стандартам. Принятие Закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности», определяющего общие принципы организации бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности

всеми организациями независимо от подчиненности и форм собственности, а также органами государственной власти и управления, ввело новизну в принципы и методику бухгалтерского учета.

Новая экономическая система, обусловленная переходом к рынку, изменила отношение общества к бухгалтеру. Эта профессия стала одной из самых востребованных. Бухгалтер сегодня – это не просто чиновник, констатирующий документально факт совершения хозяйственной операции, это одна из самых емких профессий. Бухгалтер должен быть аналитиком, финансистом, юристом, а часто и программистом. Каждый день даже перед самым грамотным бухгалтером ставит множество вопросов и проблем из-за того, что происходят изменения в налоговом законодательстве, в методологии учетов в связи с введением международных стандартов, в контроле за деятельностью предприятий и т. д. В настоящее время проблемы бухгалтерского учета не только не уменьшились, а даже увеличились. Методологией бухгалтерского учета, контроля раньше занимались централизованно в Москве. Теперь эти важные проблемы решаются в каждом независимом государстве самостоятельно. Во всех странах СНГ внедряются международные стандарты. Множество вопросов в этом плане и в нашей стране. В соответствии с резолюцией Международной конференции «Реформы учета и отчетности в новых независимых государствах» (Киев, 14–15 июня 1992 г.) и решениями координационного совета по методологии бухгалтерского учета и отчетности в государствах СНГ, в который входят восемь стран – участниц Организации экономического сотрудничества и развития, и международных организаций (Мировой банк и ООН) в Республике Беларусь, как и в других странах СНГ, предусмотрено внедрение международных стандартов по бухгалтерскому учету и аудиту.

В настоящее время коммерция приняла международные масштабы, следовательно, учет, который часто называют языком бизнеса, также приобретает международный характер. Однако в различных странах существуют свои принципы учета и методы составления отчетности, поэтому принятие деловых решений в сфере международного предпринимательства затруднительно ввиду отсутствия единого языка бизнеса. Поскольку бизнес осуществляется на международном уровне, то и учет должен соответствовать этому уровню. Возникла объективная необходимость развития «международного учета» в качестве важной специальной области в сфере учета.

На фоне этого вырисовываются место и требования к специалисту-практику органов внутренних дел. Следовательно, работник службы по борьбе с экономическими преступлениями и ряд других служб органов внутренних дел для успешного решения поставленных задач должны обладать прочными знаниями бухгалтерского дела. Эти знания представляют развитие аналитического и концептуального мышления на основе профессиональных стандартов.

Глава 1. Бухгалтерский учет, его сущность и значение

1.1. Хозяйственный учет

Хозяйственным учетом является количественное отражение и качественная характеристика учитываемых средств и хозяйственных процессов с целью контроля и активного воздействия на их развитие.

Для качественной и количественной оценки хозяйственной деятельности применяются натуральные (учет материальных ценностей, энергии, выполненных работ), трудовые (учет затрат труда) и денежные (стоимость объектов измерения) измерители.

Хозяйственный учет включает в себя три основных вида: оперативный, статистический и бухгалтерский. Каждый из них имеет свою область применения, задачи и способы отражения. Они взаимно дополняют друг друга, хотя различны по характеру, цели, методам и приемам контроля.

Оперативный учет ведется в целях наблюдения и контроля за различными сторонами деятельности организаций. Данные оперативного учета основываются на документах, которые используются в бухгалтерском учете, но могут быть получены и посредством оперативной информации, собранной в виде сообщений, рекламаций и т. д. Данные оперативного учета должны быть подтверждены документально, хотя могут передаваться и устно. В оперативном учете преимущественно применяют натуральные и трудовые измерители.

Статистический учет применяют для обобщения и изучения количественного выражения и качественной характеристики социально-экономических явлений. В статистическом учете применяют натуральные, трудовые и денежные измерители, используют специальные методы сбора и обработки информации (сплошное и выборочное наблюдение, свод и группировка данных статистического наблюдения, ис-

числение средних и относительных величин, индексов, математические методы и т. д.). Источниками информации являются статистическая отчетность, переписи, единовременный учет, сплошные, выборочные и другие статистические исследования, а также данные оперативной и бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерский учет представляет собой регламентированную действующим законодательством информационную систему, отражающую состояние и движение средств, находящихся в распоряжении организации, во взаимосвязи с источниками этих средств путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного отражения всех хозяйственных операций по движению этих средств и их источников в денежной оценке методом двойной записи.

В бухгалтерском учете используются натуральные, денежные и трудовые измерители. Важное значение имеет денежный измеритель, с помощью которого обобщают различные хозяйственные средства, контролируют все хозяйственные операции. Данные бухгалтерского учета во взаимосвязи с данными статистического и оперативного учета используют для анализа, планирования и отчетности деятельности организации.

1.2. **Бухгалтерский учет как составной элемент хозяйственного учета**

Бухгалтерский учет – важный инструмент управления. Его обязаны вести организации, являющиеся юридическими лицами, независимо от их вида, форм собственности и ведомственной подчиненности. Информация бухгалтерского учета, содержащая сведения о технологии производства, деловых связях, финансовой стратегии, себестоимости единицы продукции (работ, услуг) и других показателях деятельности, утечка которой может нанести ущерб интересам организации, составляет коммерческую тайну. Состав и объем сведений, составляющих коммерческую тайну, порядок их защиты определяются руководителем организации.

Организации – юридические лица Республики Беларусь, их филиалы, представительства и иные обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, представительства иностранных и международных организаций, холдинги, простые товарищества (участники договора о совместной деятельности) (ст. 1 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»).

Имущество организации составляют его основные фонды, нематериальные активы, оборотные средства, денежные средства, средства в расчетах, отвлеченные средства, а также иные ценности, стоимость которых отражается в самостоятельном балансе организации. Источниками формирования имущества организации являются источники собственных и источники заемных и кредитных средств:

- денежные и материальные взносы организаций;
- доходы, полученные от реализации продукции, работ, услуг, а также от других видов хозяйственной деятельности;
- доходы от ценных бумаг;
- кредиты банков;
- капитальные вложения и дотации из бюджета;
- безвозмездные или благотворительные взносы, пожертвования организаций и физических лиц и т. д.

Организация вправе открывать расчетный и другие счета в любом банке для хранения денежных средств и осуществления всех видов расчетных, кредитных и кассовых операций.

Организация осуществляет оперативный и бухгалтерский учет результатов своей работы для принятия решений по эффективному управлению, анализу, планированию, контролю, представляет статистическую отчетность. Бухгалтерский учет в организации должен отвечать следующим *требованиям*:

- взаимосвязь учета с технологией производства организации;
- правдивое отражение в учете налогового законодательства – хозяйственные операции, отражаемые в бухгалтерском учете, должны соответствовать действующему законодательству и правовым документам;
- своевременность – используемая информация должна быть получена в установленные сроки, иначе она теряет свою актуальность;
- точность и объективность – основным приемом бухгалтерского учета является документальность, документы бухгалтерского учета должны содержать в себе точную и объективную информацию о хозяйственных операциях организации;
- ясность и доступность – данные бухгалтерского учета должны быть ясными и понятными для всех пользователей;
- полнота – бухгалтерский учет должен охватывать все объекты организации и все совершаемые в ней хозяйственные операции;
- рациональность – ведение бухгалтерского учета должно соответствовать наиболее рациональной его форме с учетом специфики организации.

1.3. Задачи бухгалтерского учета. Измерители, применяемые в учете

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- обеспечение полной и достоверной информации о составе и размещении средств организации, источниках и назначении этих средств, хозяйственных и финансовых процессах, затратах и результатах деятельности по ее видам как в целом по субъекту хозяйствования, так и по его структурным подразделениям (филиалы, отделения, представительства, производства, отделы, цехи и т. д.);
- осуществление бухгалтерской службой непрерывного контроля за соответствием хозяйственных операций действующему законодательству, уставу организации, учредительным и другим документам, в том числе и самой организации;
- контроль за фактическим выполнением производственной программы, реализацией продукции, себестоимостью продукции и рентабельностью производства, соответствием расходов организации ее доходам;
- выявление резервов для улучшения использования средств производства и рабочей силы, возможностей дальнейшего повышения эффективности и расширения производства, снижения себестоимости и увеличения прибыли, улучшения финансового состояния организации.

Единицами измерения объектов бухгалтерского учета являются учетные измерители. При оценке хозяйственных средств, их источников и хозяйственных операций применяют натуральные, трудовые и денежные измерители.

Натуральные измерители применяют при учете материальных ценностей, т. е. хозяйственных средств, которые учитывают в натуре: измерители счета (штуки, головы), массы (килограмм, грамм), длины (метр, дециметр), площади поверхности (квадратный километр, гектар), объема (кубический метр, кубический дециметр), вместимости (килолитр, гектометр). Применение того или иного измерения зависит от физических свойств учитываемых ценностей. Они имеют большое значение для контроля за обеспечением сохранности хозяйственных средств.

Трудовые измерители применяют для отражения в учете количества затраченного времени на проведение конкретной работы в днях, часах или минутах. Их используют при расчетах по оплате труда, определении выполнения плана по производительности труда, исчислении затрат времени на единицу продукции или работ, учете выполнения норм выработки. Однако ни трудовые, ни натуральные измерители невозможно использовать в качестве обобщенного показателя работы организации в целом.

Денежный измеритель применяют в учете как всеобщий измеритель для получения обобщенных данных о разнородных объектах учета. Он в целом отражает все хозяйственные явления.

Деньги, являясь всеобщим эквивалентом, обслуживают процесс производства и потребления, используются для учета затрат.

Деньги – форма стоимости всех других товаров. Сущность денег проявляется в их функциях. Мера стоимости обеспечивает выражение стоимости товаров как одинаковых величин, качественно равных и количественно сравнимых. Средство обращения выполняет роль посредника в обращении товаров. Средство образования сокровищ возникает вследствие того, что процесс обращения может быть в силу разных причин прерван, эта функция требует наличия полноценных денег (золото, серебро). Средство платежа – при продаже товаров в кредит, при уплате налогов, земельной ренты и т. д. Мировые деньги – средство расчетов в международном платежном обороте между странами. Бумажные деньги – денежные знаки: банкноты (банковские билеты, казначейские билеты); неполноценные монеты и другие знаки стоимости, не имеющие собственной стоимости и заменяющие в обращении золотые и серебряные деньги. Они имеют принудительный курс и выпускаются государством для покрытия своих расходов. Деньги используют как один из рычагов управления народным хозяйством, как средство осуществления контроля рублем за деятельностью организации, за производством и распределением материальных благ.

Глава 2. Предмет и метод бухгалтерского учета

2.1. Понятие хозяйственных процессов и средств

К *объектам* бухгалтерского учета относятся:

- активы организации;
- источники формирования этих активов, обязательства организации;
- хозяйственные операции и хозяйственные процессы.

Активы – имущество, принимаемое организацией к бухгалтерскому учету, т. е. 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.

Обязательства – отражаемые в бухгалтерском учете обязанности организации перед иными лицами, в том числе ее учредителями и соб-

ственниками имущества, возникновение которых является следствием совершившихся хозяйственных операций. Они представляют собой источники образования имущества, т. е. финансовые ресурсы, за счет которых сформированы хозяйственные средства организации. Источники показывают, откуда организация получила те имущественные ценности, которыми располагает в данный момент.

Хозяйственная операция характеризует любое хозяйственное действие, которое приводит к изменению в составе имущества или источниках его формирования. Это приобретение и использование основных средств, материалов, начисление заработной платы и т. д.

Каждая хозяйственная операция ведет к поступательному совершенствованию кругооборота, например: поступление материалов на склад, начисление заработной платы и т. д. Ежедневно в организации совершается от 10 до нескольких тысяч операций. Каждая операция должна быть документально подтверждена.

Хозяйственный процесс представляет собой совокупность однородных хозяйственных операций.

В ходе деятельности организации ее имущество совершает кругооборот, т. е. проходит три стадии и меняет три функциональные формы. Трех стадиям кругооборота соответствуют три хозяйственных процесса:

- первой стадии $D - T$ – процесс снабжения;
- второй стадии $T - П - T'$ – процесс производства;
- третьей стадии $T' - D'$ – процесс реализации.

Каждый из этих процессов характеризуется свойственным только ему комплексом многочисленных хозяйственных операций, вызывающих изменения в составе имущества и источников их формирования.

Процесс снабжения заключается в том, что функциональные службы организации приобретают сырье, материалы, полуфабрикаты, запасные части и другие материальные ценности, необходимые для его производственной деятельности, т. е. за денежные средства (D) приобретаются сырье, материалы, товары (T). Их приобретение влечет за собой возникновение производственных запасов на складе и расчетных отношений с поставщиками этих ценностей. На этой стадии кругооборота подготавливается развитие процесса производства.

Процесс производства начинается с момента передачи сырья, материалов, полуфабрикатов и других материальных ценностей (T) в производство ($П$). На этой стадии образуются материальные ценности (T'). Процесс производства – наиболее важный и сложный процесс, в ходе которого работники воздействуют на предметы труда с помощью

средств труда и в результате получают новый продукт, при этом работнику начисляется заработная плата, выплачиваются деньги и себестоимость готовой продукции уже состоит не только из стоимости потребленных материалов, амортизации основных средств, нематериальных активов, но и из заработной платы работников. Здесь происходит формирование себестоимости продукции, так как средства производства и труд работников не только изменяют вид предметов труда, но и увеличивают их стоимость. Завершается процесс производства выпуском и передачей готовой продукции на склады организации.

Процесс реализации – заключительная стадия кругооборота. Готовая продукция основного производства (T'), имеющаяся на складе организации, реализуется потребителям за денежные средства (D'). Важность этого этапа заключается в выявлении итогового финансового результата (прибыль или убыток): если $D' > D$ – прибыль, если $D' < D$ – убыток.

Все эти процессы образуют кругооборот средств организации, который протекает непрерывно во времени, а процессы происходят одновременно. Новый процесс организация может начинать, используя вырученные при реализации возросшие денежные средства. Этим приращением обеспечивается расширенное воспроизводство.

Хозяйственные средства промышленных предприятий одновременно находятся во всех трех стадиях. В то время как одна часть находится в стадии снабжения, а другая проходит стадию производства, третья находится в стадии реализации.

В деятельности этих предприятий существует еще один важный процесс – **распределение**. Его сущность заключается в том, что получаемая предприятием прибыль подлежит распределению по трем направлениям:

- налоги;
- фонд накопления – средства, пускающиеся в дальнейший кругооборот;
- фонд потребления – средства, используемые на непроизводственные нужды и выбывающие из кругооборота.

Можно выделить в качестве самостоятельного процесса и **потребление** – использование основных и оборотных средств для создания нового продукта и непроизводственное потребление за счет прибыли и других источников (финансовая помощь работникам, улучшение их питания и т. д.). К ним относятся также средства, направляемые в бюджет.

Особенность хозяйственных процессов заключается в том, что в отдельных сферах деятельности могут отсутствовать некоторые из них:

- в банках кругооборот представлен следующими процессами: $D - D'$;

– в торговле – Д – Т – Д';
– в организациях, финансируемых из бюджета, – Д – Т – П – Т' (здесь специфический процесс финансирования).

Всю совокупность объектов бухгалтерского учета классифицируют на группы по определенному признаку: по роли в процессе производства (в качестве чего используется имущество организации) и источникам образования имущества (кому принадлежит имущество), затем изучают каждую группу в отдельности.

В зависимости от **роли в процессе воспроизводства** объекты подразделяются по сроку использования:

1) на **активы долгосрочного использования** – длительно используются (более 12 месяцев) и многократно участвуют в производственных циклах, не меняют (теряют) своей натурально-вещественной формы, но постепенно изнашиваются, перенося свою стоимость на готовую продукцию:

– основные средства – совокупность вещей, сохраняющих свою натуральную форму и используемых организацией в хозяйственной деятельности в течение длительного периода (более 12 месяцев);

– нематериальные активы – совокупность не имеющего вещественной формы оцениваемого имущества, сохраняющего свое содержание и используемого организацией в хозяйственной деятельности в течение длительного периода (более 12 месяцев). Нематериальные активы – идентифицируемые активы, не имеющие материально-вещественной формы, используемые в деятельности организации, способные приносить экономические выгоды, со сроком полезного использования более 12 месяцев, стоимость которых может быть измерена с достаточной надежностью, т. е. имеется документальное подтверждение стоимости, а также затрат, связанных с их приобретением (созданием); при наличии документов, подтверждающих права правообладателя;

– доходные вложения в материальные активы – расходы организаций в виде вложений в материальные активы, сдаваемые в аренду, приобретаемые для передачи в лизинг, а также предметы проката;

– вложения в долгосрочные активы – вложения организаций в имущество, которое впоследствии будет введено в эксплуатацию как объекты основных средств, нематериальных активов, земельные участки, основной продуктивный скот;

– долгосрочные финансовые вложения – вклады в уставные капиталы других юридических лиц, облигации, предоставленные займы, кредиты, которые, как правило, не теряют своей стоимости и способны приносить доход в виде дивидендов, процентов в течение длительного времени;

2) на **активы краткосрочного использования** – участвуют в экономических процессах однократно и в течение короткого периода времени

(менее 12 месяцев), изменяя свою материально-вещественную форму, и полностью потребляются:

– сырье и материалы – предметы, составляющие вещественную основу изготавливаемой продукции;

– незавершенное производство – продукция, которая к концу отчетного периода не прошла все стадии технологической обработки;

– животные на выращивании и откорме – в сельском хозяйстве молодняк животных учитывается как оборотные активы до момента перевода в разряд основных средств;

– расходы будущих периодов – расходы, произведенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим, т. е. которые принесут отдачу позднее;

– готовая продукция – продукция, которая к концу отчетного периода прошла все стадии технологической обработки и сдана на склад;

– товары отгруженные – продукция, отгруженная покупателям, за которую не поступили деньги на счета организации;

– налоги по приобретенным ценностям – сумма НДС по приобретенным ценностям;

– дебиторская задолженность – задолженность перед данной организацией других юридических и физических лиц;

– краткосрочные финансовые вложения – инвестиции организаций в уставные капиталы других организаций (приобретение акций), приобретение государственных ценных бумаг, а также займы другим организациям;

– денежные средства – остатки денежных средств на расчетных, валютных, специальных счетах в банке, а также остаток наличных денег в кассе организации.

Все средства долгосрочного и краткосрочного использования подразделяются еще и по сфере производства на средства производственного и непроизводственного назначения.

Однако любому руководителю недостаточно знать, какое имущество находится в распоряжении организации и в качестве чего оно используется, его также интересует принадлежность (право собственности) на это имущество, т. е. источник этих средств. В связи с этим существует вторая классификация.

В зависимости от **источника образования имущества** объекты бухгалтерского учета подразделяются по принадлежности:

1) на **собственные источники**:

– уставный капитал – сумма средств, первоначально переданная организации его учредителями, она записана в уставе, утверждена в регистрирующем органе и может быть в натуральной и денежной форме;

- прибыль – превышение доходов над расходами;
- резервный капитал – образуется за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации согласно законодательству или учредительным документам;

- добавочный капитал – сумма переоценок имущества, проведенных в соответствии с законодательством Республики Беларусь, а также образованный согласно законодательным положениям эмиссионный доход;

- целевое финансирование – образуется за счет средств, полученных из бюджетных, внебюджетных фондов, от других организаций и физических лиц для осуществления мероприятий целевого назначения;

2) заемные источники:

- доходы будущих периодов – получаемые или начисленные доходы в данном отчетном периоде, которые относятся к будущим отчетным периодам;

- резервы предстоящих расходов – суммы, резервируемые согласно учетной политике или в порядке, установленном специальными нормативными правовыми актами в целях равномерного включения предстоящих расходов в затраты на производство или расходы на реализацию;

- долгосрочные кредиты и займы – кредиты банков и займы сроком погашения свыше 12 месяцев;

- краткосрочные кредиты и займы – кредиты банков и займы сроком погашения до 12 месяцев;

- кредиторская задолженность – задолженность организации перед другими организациями и физическими лицами (кредиторами);

- обязательства по расчетам – задолженность организации перед бюджетом, фондом социальной защиты населения (ФСЗН), работниками по оплате труда и т. д. Такие обязательства возникают, потому что момент их возникновения и срок погашения не совпадают во времени и др.

Эта классификация может быть расширена по каждому источнику или их группам (виды учредителей, виды фондов, сроки погашения задолженности и т. д.).

2.2. Предмет бухгалтерского учета

Предмет бухгалтерского учета – имущество организации (хозяйственные средства), источники формирования имущества (обязательства организации), которые находятся в непрерывном движении под влиянием хозяйственных операций в ходе хозяйственных процессов; отражение состояния и движения активов, источников их образования и результатов деятельности хозяйствующего субъекта.

Предмет бухгалтерского учета не остается в статичном (неизменном) состоянии. При осуществлении деятельности состав средств, источников и их количество меняются. Предметом бухгалтерского учета является только тот объект, который обладает стоимостью. Согласно теории трудовой стоимости объект может обладать стоимостью лишь тогда, когда на него воздействовал человек, т. е. иметь стоимость может лишь воплощение его труда. Объекты живой и неживой природы, не обладающие стоимостью, не являются предметом бухгалтерского учета.

Сфера бухгалтерского учета ограничивается рамками отдельной организации, которая территориально и имущественно обособлена. Все средства производства, находящиеся в распоряжении организации, являются предметами бухгалтерского учета, т. е. тем, что должен учитывать бухгалтер.

Предмет бухгалтерского учета в таком представлении является собирательным, обобщенным понятием. В реальности он представлен множеством разнообразных объектов. Их вид, назначение, количество зависят от сферы деятельности хозяйствующего субъекта. Общим для них является то, что они имеют денежную оценку.

Наиболее ярко содержание предмета бухгалтерского учета раскрывается в объектах бухгалтерского учета.

Для отражения имущества и обязательств в бухгалтерском учете организация производит их оценку в денежном выражении.

2.3. Общая характеристика метода бухгалтерского учета

Слово «метод» происходит от греческого слова *methodos* – прием, способ. **Метод бухгалтерского учета** – совокупность взаимосвязанных и дополняющих друг друга специальных приемов, с помощью которых бухгалтер учитывает деятельность организации. Метод, как правило, реализуется через методику, в том числе и в бухгалтерском учете.

Всю совокупность приемов и способов в бухгалтерском учете называют методикой бухгалтерского учета. Методика – совокупность и упорядоченная последовательность отдельных этапов и составляющих их частных приемов, с помощью которых изучается предмет бухгалтерского учета. В бухгалтерском учете выделяют следующие этапы: наблюдение, измерение, регистрация, обобщение. Каждому этапу соответствуют отдельные частные приемы и способы. Все приемы и способы применяются в строгой последовательности.

Наблюдение осуществляется с помощью документации и инвентаризации.

Документация представляет собой способ первичного отражения объектов бухгалтерского учета (составных элементов его предмета), позволяющий осуществлять за ними сплошное и непрерывное наблюдение. При помощи документации охватывается каждая хозяйственная операция. Для этого на каждую отдельную операцию или однородную группу составляют определенный документ – носитель исходной информации. В нем фиксируется содержание произведенной операции. Таким образом получают исчерпывающие сведения (информацию), являющиеся базой для последующей экономической группировки и обобщения. Применение документации, составляемой с соблюдением юридических требований, придает бухгалтерским данным доказательную силу. Документация позволяет осуществлять текущий контроль за хозяйственными операциями, совершающимися в организации.

Для проверки достоверности данных бухгалтерского учета применяется прием *инвентаризации* (инвентарный список ценностей) – проверка данных учета в натуре. Она помогает выявить незафиксированные в документах явления. При инвентаризации проверяется соответствие фактического наличия имущества данным бухгалтерского учета. Она проводится при передаче имущества, смене материально ответственных лиц, установлении фактов хищений, в случае стихийных бедствий, составлении бухгалтерской отчетности. Ее данные служат для приведения показателей бухгалтерского учета в соответствие с действительностью, отражая те объекты и явления, которые по каким-либо причинам своевременно не были охвачены учетом.

Документация и инвентаризация применяются для получения первичных данных об объектах бухгалтерского учета. Материалы документации и инвентаризации дают возможность наблюдать за действиями материально ответственных лиц, законностью совершаемых операций, правильностью хранения средств и т. д.

Измерение осуществляется с помощью оценки и калькуляции. Они используются для выражения объектов бухгалтерского учета в обобщающем денежном измерителе.

Информация в документации о наличии и изменении в составе имущества подвергается дальнейшей обработке. Особенностью бухгалтерского учета является то, что измерение осуществляется в денежных измерителях – рублях, но данные бухгалтер получает в различных из-

мерителях (натуральные, трудовые, денежные). При помощи *оценки* осуществляется перевод натуральных и трудовых показателей в денежное выражение на основании действующих цен.

В случае отсутствия цены ее вычисляют (калькулируют), заполняя при этом специальный бланк (калькуляцию).

При помощи *калькуляции* в денежном выражении исчисляется себестоимость произведенной единицы продукции или выполненных работ, оказанных услуг (перевозок, ремонта и т. д.). Для определения себестоимости единицы продукции, выполненных работ, оказанных услуг подсчитываются затраты организации для осуществления каждого процесса: снабжения, производства, реализации. Калькуляции себестоимости продукции могут быть плановыми, нормативными и отчетными.

Выражение объектов бухгалтерского учета в денежном измерителе позволяет получать итоги высокой степени обобщенности.

Регистрация – запись данных о наличии средств и изменении их состояния. Она осуществляется с помощью счетов, которые открываются на каждый вид средств и источников их образования. На счетах отражается изменение имущества под влиянием хозяйственных операций.

Однако сведения, содержащиеся в документах, дают лишь разрозненную характеристику учетных объектов. Для общего представления об объектах эти сведения необходимо сгруппировать и суммировать. Экономическая группировка объектов бухгалтерского учета, позволяющая получать о них показатели, необходимые для текущего наблюдения за хозяйственной деятельностью, осуществляется при помощи *системы счетов*.

Отражение хозяйственных операций в системе счетов бухгалтерского учета осуществляется при помощи *двойной записи*. Ее сущность заключается во взаимосвязанном отражении различных явлений, вызванных хозяйственными операциями, одновременно на двух счетах в одной и той же сумме. Например, отражая операцию покупки материалов, взаимоувязывают показатели поступления приобретенных ценностей и расхода денежных средств, уплаченных поставщику; начисляя рабочим заработную плату, показывают во взаимосвязи увеличение затрат на производство и возникновение обязательств перед работниками по выплате им заработной платы.

Обобщение осуществляется в отчетности.

Бухгалтерская отчетность содержит обобщенную информацию бухгалтерского учета. Она представляет собой систему показателей, комплексно характеризующих имущественное положение и финансовые результаты деятельности организации за отчетный период.

Бухгалтерский баланс представляет собой систему показателей об активах организации по составу, размещению и источникам их образования на определенную дату.

Составление бухгалтерского баланса и отчетности является средством получения сводных и обобщенных в денежном выражении сведений о наличии и размещении хозяйственных средств организации, источниках их формирования, а также об их использовании для контроля и анализа.

Глава 3. Система счетов и двойная запись

3.1. Понятие счетов бухгалтерского учета, их строение. Двойная запись

Для учета хозяйственных операций используются счета бухгалтерского учета, где отражаются средства и источники их формирования.

Счета бухгалтерского учета – «способ экономической группировки объектов учета, текущего отражения и оперативного контроля за движением и состоянием средств, их источников и хозяйственных процессов»¹.

В зависимости от объекта учета операции бухгалтерские счета подразделяются на активные и пассивные.

Счета, предназначенные для учета состояния, движения и изменения состава имущества (активов организации), называются **активными**.

Счета, предназначенные для учета состояния, движения и изменения источников формирования имущества (обязательств организации), называются **пассивными**.

Счета, предназначенные для учета расчетных операций, называются **активно-пассивными**.

Каждый счет представляет собой двухстороннюю таблицу в виде буквы «Т» и включает в себя следующие элементы:

- код (номер) счета, соответствующий номеру в плане счетов бухгалтерского учета организации;
- название счета, соответствующее определенному виду или группе однородных средств и их источников;

¹ Советский энциклопедический словарь / гл. ред. А.М. Прохоров. М. : Совет. энцикл., 1979. С. 1289.

– левая часть – дебет, правая часть – кредит, сокращенно эти элементы записывают: дебет – Д-т или Д, кредит – К-т или К;

– сальдо – остаток наличия средств или источников на определенную дату, обычно на начало и конец месяца (конечное сальдо текущего месяца переносится на начало следующего месяца); сокращенно записывают: сальдо – С-до или С, сальдо начальное – C_n , сальдо конечное – C_k ;

– оборот – общая сумма хозяйственных операций за отчетный период без начального сальдо, сокращенно записывают: Об, Об-т или О.

Каждая хозяйственная операция записывается на счетах бухгалтерского учета дважды в одинаковой сумме – в дебет одного и кредит другого счета.

Двойная запись – элемент метода бухгалтерского учета. Взаимосвязь между счетами, возникающая в результате отражения на них хозяйственных операций при помощи двойной записи, называется *корреспонденцией счетов*.

Запись хозяйственных операций на корреспондирующих счетах с указанием их дебета и кредита вместе с суммой называется *бухгалтерской записью (проводкой)*. Бухгалтерские записи бывают простыми и сложными.

В простой записи корреспондируют только два счета, на одном из которых сумма отражается по дебету, на втором та же сумма – по кредиту.

Например: остаток денег на расчетном счете организации в банке составил 10 тыс. р. 00 к., в кассу организации поступило с расчетного счета 5 тыс. р. 00 к. По содержанию данной хозяйственной операции объектом учета являются денежные средства в кассе и в банке. Следовательно, согласно плану счетов (для небюджетных организаций) корреспондировать в данной операции будут два активных счета: счет 50 «Касса» и счет 51 «Расчетные счета». Данная хозяйственная операция привела к увеличению денег в кассе и уменьшению их на расчетном счете. Так как счета 50 и 51 являются активными, то по дебету счета 50 «Касса» будет отражаться увеличение денег в кассе, а по кредиту счета 51 «Расчетные счета» – уменьшение денег на расчетном счете организации.

Схематически данная операция выглядит следующим образом:

51 «Расчетные счета»

Дебет	Кредит
C_n 10000,00	5000,00
0,00	
Об 0,00	Об 5000,00
C_k 5000,00	0,00

50 «Касса»

Дебет	Кредит
С _н 0,00	0,00
5000,00	
Об 5000,00	Об 0,00
С _к 5000,00	0,00

Бухгалтерская запись данной хозяйственной операции выглядит следующим образом:

Д-т сч. 50 «Касса» –

К-т сч. 51 «Расчетные счета» 5 000.

В сложной бухгалтерской записи дебет одного счета может корреспондировать с кредитами нескольких счетов или кредит одного счета – с дебетами нескольких счетов.

Любую сложную запись всегда можно записать несколькими простыми.

Для правильного установления корреспонденции счетов необходимо:

- внимательно изучить и проверить первичный документ, подтверждающий хозяйственную операцию;
- исходя из содержания хозяйственной операции, определить объекты учета, которые она затрагивает;
- определить коды счетов, на которых хозяйственные операции будут отражаться;
- установить изменения на счетах (увеличение или уменьшение) в результате совершения хозяйственной операции;
- исходя из схем записей на активных и пассивных счетах, составить корреспонденцию счетов.

3.2. Синтетический и аналитический бухгалтерский учет

В бухгалтерском учете применяются синтетические счета, субсчета и аналитические счета.

Синтетические счета служат для получения обобщенной информации учета в денежном измерителе и являются счетами первого порядка, или главными счетами.

Субсчета предназначены для группировки (обобщения) в денежном измерителе данных аналитических счетов в пределах синтетического с целью получения по группе аналитических счетов сводных показателей, необходимых для оперативного управления и составления отчетности.

Аналитические счета используются для детализации объектов учета, отражаемых на синтетических счетах и субсчетах. Они открываются

в развитие сложных объектов учета и подробно характеризуют содержание последних. Наряду с денежным измерителем на аналитических счетах объекты учета могут отражаться в натуральных и трудовых измерителях. Сальдо, дебетовые и кредитовые обороты по совокупности аналитических счетов за отчетный период всегда должны быть равны сальдо и оборотам по синтетическому счету (субсчету), в развитие которого открыты аналитические счета.

Название, содержание и назначение синтетических счетов устанавливаются государственными органами управления, а аналитических счетов и субсчетов – самими организациями.

Обобщенное отражение объектов бухгалтерского учета в денежном измерителе на синтетических счетах (субсчетах) называется **синтетическим учетом**.

Детализированное отражение составных частей отдельных видов средств, их источников и хозяйственных процессов в системе аналитических счетов называется **аналитическим учетом**. Он детализирует данные синтетического учета.

Для управления организацией нужна информация как синтетического, так и аналитического учета. Например, на синтетическом счете 10 «Материалы» и его субсчетах 10-1 «Сырье и материалы», 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия», 10-3 «Топливо» и т. д. отражается информация об общей стоимости имеющихся материалов в денежном измерителе на определенную дату, а на соответствующих аналитических счетах, открытых к синтетическому счету 10 «Материалы» и его субсчетам, – информация о наличии их определенных групп, видов, марок, сортов и т. д. в натуральном и денежном измерителях.

Хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете хронологическими и систематическими записями.

Хронологическая запись – отражение операций по мере их совершения в отчетном периоде. Целями такой записи являются регистрация всех операций и обеспечение полноты учета.

Систематическая запись – отражение операций на счетах в соответствии с правилом двойной записи по определенной системе.

3.3. Обобщение данных текущего учета. Оборотная ведомость

Для проверки полноты и правильности отражения хозяйственных операций на счетах составляют оборотные ведомости по синтетическим счетам и оборотные ведомости по субсчетам и аналитическим счетам, открытым к тому или иному синтетическому счету.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам составляется по итоговому данным синтетических счетов (сальдо на начало отчетного периода, дебетовый оборот, кредитовый оборот, сальдо на конец отчетного периода) и имеет следующий вид (цифры условные).

**Оборотная ведомость по синтетическим счетам
за январь 20__ г. (в тыс. р.)**

Наименование счета	Сальдо на 1 января 20__г.		Обороты за январь 20__г.		Сальдо на 1 февраля 20__г.	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
Основные средства	345	—	—	—	345	—
Сырье и материалы	52	—	38	54	36	—
По всем другим синтетическим счетам	103	500	62	46	151	532
<i>Итого</i>	500	500	100	100	532	532

В оборотной ведомости по синтетическим счетам должны получиться три пары равных итогов.

Первая пара – дебетовое сальдо на начало отчетного периода по всем счетам (в нашем примере – 500 тыс. р.) должно равняться итогу кредитового сальдо. Данное равенство обусловлено тем, что оно отражает одну и ту же сумму средств организации на начало отчетного периода, но в двух группировках – по их роли в процессе воспроизводства (дебетовое сальдо по счетам) и по источникам образования (кредитовое сальдо по счетам).

Вторая пара – тождество дебетовых и кредитовых оборотов по всем счетам (в нашем примере – 100 тыс. р.) связано с применением правила двойной записи на счетах.

Третья пара равных итогов в оборотной ведомости по синтетическим счетам – равенство дебетового и кредитового сальдо на конец отчетного периода по всем счетам (в нашем примере – 532 тыс. р.) объясняется теми же причинами, что обусловили равенство первой пары итогов.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам составляются по их итоговому данным (сальдо на начало отчетного периода, дебетовый оборот, кредитовый оборот, сальдо на конец отчетного периода).

Форма оборотной ведомости по аналитическим счетам, предназначенной для учета материальных ценностей, имеет следующий вид (цифры условные).

**Оборотная ведомость по аналитическим счетам
к счету 10 «Материалы» за январь 20__ г.**

Наименование аналитических счетов	Единица измерения	Цена за единицу, тыс. р.	Сальдо на 1 января 20__г.		Обороты за январь 20__г.				Сальдо на 1 февраля 20__г.	
			количество	сумма, тыс. р.	количество	сумма, тыс. р.	количество	сумма, тыс. р.	количество	сумма, тыс. р.
Материал А	кг	1	30	30	10	10	30	30	10	10
Материал Б	кг	1	22	22	28	28	24	24	26	26
<i>Итого</i>	—	—	—	52	—	38	—	54	—	36

Основное назначение оборотных ведомостей по субсчетам и аналитическим счетам – убедиться в соответствии данных синтетического и аналитических счетов. Сальдо на начало и конец отчетного периода, дебетовые и кредитовые обороты по субсчетам и аналитическим счетам должны быть тождественны соответствующим данным по синтетическому счету, в развитие которого они открыты.

Форма оборотной ведомости по субсчетам и аналитическим счетам, не связанным с отражением товарно-материальных ценностей (например, по счетам учета расчетов), такая же, как и форма оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Наряду с оборотными в учете также используются *сальдовые ведомости* для контроля за правильностью ведения записей на счетах. В сальдовых ведомостях указываются наименования синтетических счетов, субсчетов или аналитических счетов и сальдо по ним на начало или конец отчетного периода.

Глава 4. Классификация счетов и план счетов бухгалтерского учета

4.1. Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию

Вследствие разнообразия хозяйственных операций, масштабы в экономическом комплексе государства хозяйственных процессов, отражаемых в бухгалтерском учете с помощью регистрации на

соответствующих счетах, счета бухгалтерского учета классифицируют по определенным признакам в следующих целях:

- показать содержание того или иного счета (каждый счет может быть понят только в сравнении с другими счетами);
- иметь возможность правильно выбрать счета при регистрации хозяйственной операции;
- иметь необходимую информацию при составлении плана счетов организации.

Используемая в настоящее время в Республике Беларусь классификация счетов бухгалтерского учета основана на экономической классификации имущества, источников их образования и хозяйственных операций, является единой и строится по следующим признакам: содержание, назначение и строение счетов.

Единая классификация счетов бухгалтерского учета способствует пониманию экономического содержания каждого счета, правильному использованию счетов для группировки объектов учета с учетом их функций и показателей, верному применению информации, накапливаемой на счетах, для оперативного управления и контроля.

По экономическому содержанию объектов учета счета подразделяются на счета состава имущества, счета источников имущества, счета хозяйственных процессов и результатов хозяйственной деятельности.

На *счетах состава имущества* (основные и оборотные средства) учитываются средства труда, предметы труда, продукты труда, денежные средства, средства в расчетах.

Счета источников имущества (собственные, привлеченные и финансовых результатов деятельности организации) предназначены для учета фондового, целевого финансирования, резервов, кредитов и займов, кредиторов, расчетов по обязательствам, финансовых результатов.

Счета хозяйственных процессов и результатов хозяйственной деятельности предназначены для учета процессов снабжения, производства, реализации.

4.2. Классификация счетов бухгалтерского учета по учетно-технологической функции

Классификация счетов бухгалтерского учета по учетно-технологическим особенностям показывает особенности построения и назначения счетов в информационной системе бухгалтерского учета.

По назначению, структуре, способам расчета показателей оборотов и конечного сальдо счета подразделяются на следующие группы: основ-

ные, регулирующие, распределительные, калькуляционные, сопоставляющие счета.

Основные счета предназначены для учета состояния и движения имущества и источников его образования (основные средства, материалы, товары инвентарные, денежные, расчетные и т. д.).

Регулирующие счета используются для уточнения оценки основного счета. Это связано с тем, что оценка отдельного имущества хозяйствующего субъекта и источников в текущем бухгалтерском учете не совпадает с их фактической стоимостью: в текущем учете применяется неизменная цена имущества и источников, фактическая же себестоимость постоянно меняется. К данной группе относятся также счета, на которых отражаются амортизация основных средств, амортизация нематериальных активов, торговая наценка.

Распределительные счета применяются для учета и контроля отдельных видов затрат организации и обеспечения правильности их распределения по отчетным периодам и носителям затрат.

Калькуляционные счета используются для учета затрат, связанных с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг и оценкой фактической себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и услуг. Калькуляционные счета активные.

Сопоставляющие счета предназначены для получения показателей (информации) о финансовых результатах отдельных хозяйственных процессов или итогов хозяйственной деятельности организации. Соотношение показателей определяется сопоставлением учетной информации по дебету и кредиту счетов. Сопоставляющие счета активно-пассивные, подразделяются на операционно-результатные и финансово-результатные.

Операционно-результатные счета используются в целях контроля за отдельными процессами хозяйственной деятельности и определения финансового результата от этих процессов. Например, счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»: выручка отражается по кредиту, а расходы – по дебету, кроме того, по дебету данного счета отражается сумма НДС. При превышении выручки над суммой затрат и НДС результат от реализации – прибыль, если наоборот – убыток.

Финансово-результатные счета используются в целях учета финансовых результатов хозяйственной деятельности организации, контроля и управления им. Например, по счету 99 «Прибыли и убытки» регистрируются валовые доходы и валовые расходы, влияющие на финансовый результат. Доходы регистрируются по кредиту, расходы – по дебету счета. При превышении доходов над расходами образуется прибыль, если наоборот – убыток.

4.3. Классификация счетов по отношению к балансу

В соответствии со ст. 15 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» основным составным элементом бухгалтерской отчетности является баланс, который состоит из активов и пассивов. Следовательно, счета бухгалтерского учета по отношению к балансу классифицируются на активные, пассивные и активно-пассивные, а также на балансовые и забалансовые.

На **балансовых счетах** осуществляют учет средств, которые принадлежат организации. Эти счета открываются первоначально на основании статей вступительного баланса и имеют двузначный шифр – от 01 до 99.

На **забалансовых счетах** ведется учет средств, которые не являются собственностью хозяйствующего субъекта, но находятся в его владении, пользовании, распоряжении: арендованные основные средства; имущество, принятое на ответственное хранение; материалы, принятые в переработку; товары, принятые на комиссию; оборудование, принятое для монтажа; бланки документов с определенной степенью защиты; списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность; обеспечения обязательств полученные; обеспечения обязательств выданные; основные средства, сданные в аренду; потеря основных средств; недвижимое имущество, находящееся в совместном домовладении; именные приватизационные чеки «Имущество». Забалансовые счета имеют трехзначный шифр – от 001 до 017. При отражении на них информации не используется принцип двойной записи.

В бухгалтерском учете западных стран забалансовые счета отсутствуют, все активы и пассивы, операции с ними учитываются на балансовых счетах.

4.4. Типовой план счетов бухгалтерского учета. План счетов организации

План счетов бухгалтерского учета – «система бухгалтерских счетов, предусматривающих их количество, группировку и цифровое обозначение в зависимости от объектов и целей учета»¹.

Для обеспечения единообразного ведения бухгалтерского учета, облегчения составления сводных балансов и отчетности с целью получения необходимой объективной информации об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях организации, отрасли экономики и использования данной информации для управления финансово-хозяйственной

¹ Большой бухгалтерский словарь / сост.: М.Ю. Агафонова [и др.] ; под ред. А.Н. Арзилияна. М. : Ин-т новой экономики, 1999. С. 309.

деятельностью и в целом экономикой государства в законодательном порядке утверждается **типовой план счетов бухгалтерского учета**.

Типовой план счетов бухгалтерского учета служит основой для разработки плана счетов бухгалтерского учета организации, обеспечивает единообразное ведение бухгалтерского учета и позволяет использовать информацию бухгалтерского учета для управления хозяйственной деятельностью в организации, отрасли и в целом в государстве (статистическая отчетность базируется на информации бухгалтерской отчетности). Кроме того, регистрация информации о хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета методом двойной записи позволяет контролирующим и правоохранительным органам предупреждать, выявлять, пресекать и расследовать экономические преступления.

В настоящее время в Республике Беларусь применяется типовый план счетов бухгалтерского учета (далее – типовый план счетов), утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50.

Типовой план счетов является стержнем для правильной организации и постановки бухгалтерского учета. Главная его функция – обеспечить правильное и объективное отражение хозяйственных операций организаций в соответствии с отраслевыми особенностями, единообразие ведения бухгалтерского учета.

Построение аналитического учета активов и обязательств по счетам и субсчетам должно обеспечивать возможность получения информации об их наличии и движении, необходимой для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.

Использование типового плана счетов регулируется Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной вышеуказанным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь.

Данная инструкция регулирует применение типового плана счетов коммерческими и некоммерческими организациями (кроме банков и иных небанковских финансово-кредитных организаций, бюджетных организаций) и индивидуальными предпринимателями, обеспечивает единые подходы к применению типового плана счетов и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. Инструкция содержит краткую характеристику синтетических счетов (счетов первого порядка) и открываемых к ним субсчетов (счетов второго порядка), раскрывает их структуру и назначение, экономическое содержание обобщаемых факторов хозяйственной деятельности и порядок отражения этих факторов методом двойной записи.

Принципы и правила, способы ведения организациями бухгалтерского учета отдельных объектов, обязательств, финансовых и хозяйственных операций, в том числе их оценка, группировки устанавливаются положениями и другими нормативными актами, методическими указаниями по вопросам бухгалтерского учета.

Типовой план счетов предназначен для ведения бухгалтерского учета в организациях всех форм собственности и видов деятельности независимо от организационно-правовых форм, ведущих учет методом двойной записи.

В соответствии с данной инструкцией в случае необходимости субъекты хозяйствования при учете операций, не отраженных в типовом плане счетов, по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь могут вводить в план счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов.

Кроме того, в инструкции даются разъяснения по использованию субсчетов, предусмотренных типовым планом счетов, в частности указывается, что субсчета используются организацией исходя из функций управления, включая анализ, контроль и отчетность. Организации могут уточнять содержание отдельных субсчетов, приведенных в типовом плане счетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные счета.

Типовой план счетов состоит из восьми разделов. В разд. I «Долгосрочные активы» сгруппированы счета под номерами 01–09, предназначенные для обобщения информации о наличии и движении активов организации, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета относятся к основным средствам, нематериальным активам и другим внеоборотным активам, а также операции, связанные с их созданием, приобретением и выбытием.

В разд. II «Производственные запасы» сгруппированы счета под номерами 10–19, предназначенные для обобщения информации о наличии и движении предметов труда, используемых для обработки, переработки или в производстве либо для хозяйственных нужд, средств труда, которые в соответствии с установленным порядком включаются в состав средств в обороте, также операций, связанных с их заготовкой (приобретением).

В разд. III «Затраты на производство» сгруппированы счета под номерами 20–39, предназначенные для обобщения информации о расходах по основным видам деятельности организации (кроме расходов на реализацию).

Инструкция по применению типового плана счетов поясняет к данному разделу, что учет общей суммы затрат на производство следует ве-

сти по экономическим элементам, а составление калькуляции себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг – по статьям затрат.

В разд. IV «Готовая продукция и товары» сгруппированы счета под номерами 40–49, предназначенные для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции (продуктов производства) и товаров.

В разд. V «Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения» сгруппированы счета под номерами 50–59, предназначенные для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в официальной денежной единице Республики Беларусь и иностранных валютах, находящихся в кассе, на расчетных, валютных и других счетах, открытых в кредитных организациях на территории Республики Беларусь и за ее пределами, а также ценных бумаг, платежных и денежных документов.

Инструкция по применению типового плана счетов к данному разделу поясняет, что денежные средства в иностранных валютах и операции с ними учитываются на счетах этого раздела в белорусских рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты в установленном порядке. Одновременно эти средства и операции отражаются в валюте расчетов и платежей.

Разд. VI «Расчеты» объединяет счета под номерами 60–79, предназначенные для обобщения информации о расчетах организации с различными юридическими и физическими лицами, а также внутрихозяйственных расчетов.

Инструкция по применению типового плана счетов к этому разделу поясняет, что расчеты в иностранных валютах учитываются на отдельных субсчетах этого раздела в белорусских рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты в установленном порядке. Одновременно эти расчеты отражаются в валюте расчетов и платежей.

В разд. VII «Собственный капитал» сгруппированы счета под номерами 80–89, предназначенные для обобщения информации о состоянии и движении фондов организации.

В разд. VIII «Финансовые результаты» сосредоточены счета под номерами 90–99, предназначенные для обобщения информации о доходах и расходах организации, а также выявления конечного финансового результата хозяйственной деятельности организации за отчетный период.

Инструкция по применению типового плана счетов к данному разделу поясняет, что доходы в зависимости от их характера, условий получения и направления деятельности организации подразделяются на доходы по видам деятельности и расходы по видам деятельности.

Обособленно в типовом плане счетов выделены «Забалансовые счета» под номерами 001–017. При учете на забалансовых счетах принцип

двойной записи не распространяется. Данные счета являются активными. С появлением прав и обязанностей в отношении поступившего имущества эти счета дебетуют, а при выбытии имущества и прекращении прав и обязанностей их кредитуют.

В соответствии с п. 1 ст. 9 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» каждая организация самостоятельно формирует свою учетную политику – совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета.

Учетная политика кроме других элементов включает план счетов бухгалтерского учета организации, который разрабатывается на основе типового плана счетов и утверждается руководителем субъекта хозяйствования, содержит полный перечень счетов, включая субсчета, аналитические счета, забалансовые счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета – систематизированный перечень счетов, разработанный организацией на основе типового плана счетов с учетом отраслевых и других особенностей хозяйственной деятельности при определении учетной политики организации. План счетов бухгалтерского учета является составным элементом учетной политики организации.

Глава 5. Бухгалтерский баланс

5.1. Общее понятие бухгалтерского баланса

Баланс (фр. balance – весы) означает равновесие, уравнивание или количественное выражение отношений между сторонами какой-либо деятельности.

Балансовое обобщение информации широко применяется в учете, анализе финансово-хозяйственной деятельности для обоснования и принятия соответствующих управленческих решений. Оно характеризуется двойственным характером отражения объектов и синтетическим обобщением информации.

Бухгалтерский баланс – способ обобщения и группировки имущества организации и источников его образования на определенную дату в денежной оценке. Баланс составляется на основании остатков по счетам бухгалтерского учета. Он отражает состояние средств в обобщенной их совокупности в тот или иной момент времени, раскрывает структуру средств и их источников в разрезе видов и групп, удельный вес каждой группы, их взаимосвязь и взаимозависимость.

Данные баланса служат для выявления важнейших показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность организации и ее финансовое состояние: по данным баланса определяется обеспеченность средствами, правильность их использования, соблюдение финансовой дисциплины, рентабельность и т. д.; выявляются недостатки в работе и финансовом состоянии, а также их причины, с его помощью можно разработать мероприятия по их устранению; данные бухгалтерского баланса дают возможность контролировать правильность использования средств целевого назначения.

При анализе баланса раскрываются новые внутренние взаимосвязи между всеми элементами хозяйственной деятельности организации.

Благодаря сжатой и компактной форме баланс является оптимальным документом. Он дает законченное и цельное представление не только об имущественном состоянии организации на каждый момент, но и о тех изменениях, которые произошли за тот или иной период времени. Последнее достигается сравнением балансов за ряд отчетных периодов.

5.2. Содержание и структура бухгалтерского баланса. Баланс организации

Бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, составленную из двух горизонтально расположенных частей: левая часть – актив – отражает средства субъекта организации, а правая часть – пассив – отражает источники формирования этих средств. Упрощенно форма баланса схематически имеет следующий вид.

Активы			Собственный капитал и обязательства		
Номер счета	Наименование счета	Сумма, тыс. р.	Номер счета	Наименование счета	Сумма, тыс. р.
01	Основные средства	90	67	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	63
10	Материалы	20	70	Расчеты с персоналом по оплате труда	7
43	Готовая продукция	30	80	Уставный капитал	100
50	Касса	1	84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	4
51	Расчетные счета	50	99	Прибыли и убытки	17
	<i>Итого</i>	191		<i>Итого</i>	191

В балансе всегда должно присутствовать тождество итогов активов и собственного капитала и обязательств (далее – пассива) (имущество организации равно источникам его образования). Итоги по активу и пассиву баланса называются *валютой баланса*.

Каждый из разделов актива и пассива баланса включает экономически однородные виды средств и источников, которые называются *статьями баланса*.

В зависимости от назначения, содержания и порядка составления различают несколько видов балансов организации.

Сальдовый баланс характеризует в денежной оценке имущество организации и источники его образования по состоянию на определенную дату. Сальдовый баланс в настоящее время является действующей формой баланса. Баланс составляется бухгалтерией организации путем подсчета сальдо по счетам.

Оборотный баланс помимо сальдо средств и источников образования имущества на начало и конец периода содержит данные об их движении (дебетовые и кредитовые обороты) за отчетный период. По своему строению он будет отличаться от сальдового баланса.

Оборотный баланс имеет большое значение в качестве промежуточного рабочего документа, используемого в процессе составления вступительного, заключительного и ликвидационного баланса.

Вступительный баланс (начальный) – первый баланс, составляемый в начале деятельности организации. В его активе отражается состав имущества организации, полученного при ее образовании, а в пассиве – источники его возникновения. Вступительный баланс содержит меньше статей, чем последующие балансы, отражающие результаты финансово-хозяйственной деятельности за определенный период времени. Перед составлением вступительного баланса, как правило, проводится инвентаризация и оценка имеющегося у организации имущества.

Заключительный баланс – отчетный документ о финансово-хозяйственной деятельности организации за определенный период времени. Он составляется на основе проверенных бухгалтерских записей (выверка оборотов и сальдо по счетам, проверка инвентаризацией средств и расчетов).

Ликвидационный баланс составляется для характеристики имущественного состояния организации на дату прекращения ее деятельности как юридического лица.

Предварительный (провизорный) баланс – бухгалтерский баланс, составляемый заранее на конец отчетного периода с учетом ожидаемых изменений в составе имущества организации. Основой такого баланса

служат фактические бухгалтерские данные о состоянии активных и пассивных статей к моменту его составления и ожидаемые данные о хозяйственных операциях, которые будут совершены до окончания отчетного периода. Предварительный баланс составляется с целью заранее установить финансовое положение организации, в котором она окажется в конце отчетного периода.

Баланс-брутто (грубый) включает в себя регулирующие статьи, используется в бюджетных организациях и для научных исследований, совершенствования информационных функций баланса и др.

Баланс-нетто (чистый) – баланс, из которого исключены регулирующие статьи (амортизация основных средств, амортизация нематериальных активов и др.). В современных условиях его значение возросло, так как он позволяет определить реальную стоимость имущества организации на дату составления. В настоящее время сальдовый баланс-нетто является действующей формой отчетности.

5.3. **Хозяйственные операции и их влияние на статьи бухгалтерского баланса**

Ежедневно в организациях совершается множество хозяйственных операций, которые влияют на величину хозяйственных средств и источников их образования. Поскольку баланс отражает состояние средств и источников их образования, каждая операция вызывает его изменения. В зависимости от влияния на баланс все хозяйственные операции принято делить на четыре типа.

Хозяйственные операции первого типа вызывают изменение только в активе баланса, общий итог (валюта) баланса не меняется. К этому типу можно отнести операции по поступлению денежных средств на расчетный счет из кассы или от дебиторов, выдаче денег из кассы подотчетным лицам, возврату неизрасходованных сумм подотчетным лицом в кассу, отпуску материалов со склада в производство, поступлению из производства готовой продукции на склад, отгрузке готовой продукции со склада покупателям и т. д. Первый тип балансовых изменений можно записать уравнением

$$A \pm X = П,$$

где А – актив; П – пассив; Х – изменение средств под влиянием хозяйственных операций.

Хозяйственные операции второго типа ведут к изменениям только в пассиве баланса. Общий итог баланса не меняется. К этому типу относятся операции по погашению задолженности поставщику за счет

полученного кредита в банке, удержанию налогов из заработной платы персонала, использованию прибыли на создание фондов специального назначения и др. Второй тип балансовых изменений можно записать уравнением

$$A = П \pm X.$$

Хозяйственные операции третьего типа вызывают увеличение статьи и в активе, и в пассиве баланса, итоги актива и пассива возрастают, но тождество между ними сохраняется. Происходит увеличение хозяйственных средств и источников их образования. К этому типу можно отнести хозяйственные операции, связанные с поступлением основных средств, начислением заработной платы персоналу за изготовление продукции, поступлением материалов от поставщиков и т. д. Этот тип балансовых изменений можно записать уравнением

$$A + X = П + X.$$

Хозяйственные операции четвертого типа вызывают уменьшение и в активе, и в пассиве баланса. Итоги актива и пассива баланса уменьшаются на равную величину. Тождество между ними сохраняется. Этот тип балансовых операций можно записать уравнением

$$A - X = П - X.$$

Глава 6. Документация бухгалтерского учета

6.1. Понятие первичного документа бухгалтерского учета

С юридической точки зрения документ представляет собой один из видов материальных носителей информации, который имеет значение для принятия правовых, организационных, управленческих решений.

Бухгалтерский документ – «письменное свидетельство (доказательство) факта совершения хозяйственной операции или право на ее совершение. Бухгалтерские документы, как правило, составляются по установленным формам на бланках, отпечатанных типографским способом»¹.

В соответствии с требованиями Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» единственным основанием для реги-

¹ Большой бухгалтерский словарь / сост.: М.Ю. Агафонова [и др.] ; под ред. А.Н. Арзилияна. С. 95.

страции хозяйственной операции в бухгалтерском учете являются **первичные учетные документы** – письменное свидетельство о совершении той или иной хозяйственной операции в соответствии с требованиями законодательства. С помощью первичных документов впервые регистрируется данная хозяйственная операция.

Первичный учетный документ характеризуется следующими *особенностями*:

- представляет собой результат конкретной, целенаправленной деятельности должностных и материально ответственных лиц, принимающих участие в хозяйственной операции, что подтверждается их подписями и за что они несут ответственность;

- фиксирует хозяйственную операцию, которая приводит к изменению активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов, в последующем служит основанием для регистрации проведенной хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета;

- действия должностных и материально ответственных лиц по фиксации хозяйственной операции в первичном учетном документе проводятся с помощью специальных знаний в области хозяйственного права, экономики, бухгалтерского учета, статистики, технологии производства и навыков, умений, а также доступных технических средств;

- факт совершенной хозяйственной операции фиксируется на специально изготовленном типографским способом бланке первичного учетного документа.

Информация, зафиксированная в первичном учетном документе о хозяйственной операции, предназначена для передачи, распространения во времени и пространстве, использования в различных целях, в том числе и для регистрации на счетах бухгалтерского учета.

Каждая хозяйственная операция подлежит оформлению первичным учетным документом, т. е. факт совершения хозяйственной операции подтверждается первичным учетным документом, имеющим юридическую силу, который составляется ответственным исполнителем (должностным, материально ответственным лицом) совместно с другими участниками операции.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24 марта 2011 г. № 360 утвержден *перечень первичных учетных документов и государственных органов, их утверждающих*:

1) Министерство финансов утверждает следующие первичные учетные документы:

- товарно-транспортную накладную (ТТН-1);
- товарную накладную (ТН-2);

- приходный кассовый ордер;
- расходный кассовый ордер;
- акт о приеме-передаче основных средств;
- акт о приеме-передаче нематериальных активов;

2) Министерство архитектуры и строительства утверждает следующие первичные учетные документы:

- акт сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ;
- акт о передаче не завершенного строительством объекта;
- акт о передаче затрат, произведенных при создании объекта инженерной и (или) транспортной инфраструктуры.

6.2. Классификация первичных учетных документов

В зависимости от характера хозяйственных операций, системы обработки данных первичных учетных документов и информации о хозяйственной операции бухгалтерская документация классифицируется на несколько видов по следующим признакам: по назначению, содержанию хозяйственной операции, способу отражения операции, степени обобщения учетной информации, месту составления, технике (способу) заполнения, основанию носителя, срокам хранения.

По *назначению* бухгалтерские документы классифицируются:

- на организационно-распорядительные (положения, приказы, распоряжения, инструкции, указания, доверенности, платежные поручения и т. д.);
- оправдательные – оформляют уже совершенную хозяйственную операцию (различные накладные на отпуск товара, получение товара, кассовые чеки и т. д.) и служат основанием для отражения этой хозяйственной операции в учете;
- комбинированные распорядительного и оправдательного характера – одновременно содержат распоряжение на совершение хозяйственной операции и оформляют совершение этой операции (расходные кассовые ордера, платежные ведомости и т. д.);
- бухгалтерского оформления – заполняются работниками бухгалтерии для оправдания записей, не имеющих других документальных подтверждений, для дальнейшего использования в учете (справки об ошибках, выявленных в учетных записях, накопительные ведомости, калькуляция фактической себестоимости продукции, расчет реализованной торговой надбавки, ведомости общехозяйственных расходов и т. д.).

По *содержанию хозяйственной операции* бухгалтерские документы подразделяются:

- на материальные документы – содержат информацию о движении товарно-материальных ценностей (накладные на поступление, отпуск товарно-материальных ценностей, списание материалов и основных средств, акты приема-передачи материальных ценностей и т. д.);
- денежные документы – содержат информацию о движении денежных средств (чеки на получение денежных средств, платежные ведомости, платежные поручения и т. д.);
- расчетные документы – содержат информацию о расчетных взаимоотношениях организации с другими юридическими и физическими лицами (счета-фактуры, расчетные чеки, векселя и т. д.).

По *способу отражения операций* бухгалтерские документы классифицируются:

- на разовые – регистрируют в документе одновременно одну или несколько однородных хозяйственных операций в момент их совершения (накладные на отпуск материальных ценностей, расходные и приходные кассовые ордера и т. д.);
- накопительные – содержат информацию об однородных хозяйственных операциях за определенный период – день, неделю, месяц (журнал учета подачи воды водопроводными станциями за месяц, журнал учета подъема воды за месяц, справка об оказанных коммунальных услугах, алфавитный журнал регистрации граждан, проживающих в гостинице, и т. д.).

По *степени обобщения информации* бухгалтерские документы подразделяются:

- на первичные – оформляются на каждую отдельную хозяйственную операцию в момент ее совершения, являются основанием для первичного этапа в бухгалтерском учете (накладные, приходные и расходные ордера и т. д.);
- сводные – составляются на основе первичных документов с целью контроля, обобщения, оценки и дальнейшего анализа хозяйственных операций, что позволяет контролировать сохранность материальных ценностей и денежных средств.

По *месту составления* бухгалтерские документы классифицируются:

- на внутренние – сопровождают (оформляют) хозяйственные операции, совершаемые в пределах одной организации, имеют юридическую силу только для нее (авансовые отчеты, платежные ведомости, товарные отчеты, журналы-ордера, инвентаризационные описи и др.);
- внешние – поступают в организацию от других субъектов хозяйствования или направляются им (товарно-транспортные накладные, платежные поручения, счета-фактуры и др.).

По *технике (способу) заполнения (оформления)* бухгалтерские документы подразделяются:

- на оформленные вручную – заполняются от руки или с помощью компьютера;
- оформленные машиной – заполняются при помощи компьютерной техники, автоматически регистрируют информацию в момент совершения хозяйственной операции.

6.3. **Порядок оформления первичных учетных документов**

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» первичные учетные документы могут составляться на бумажном носителе и (или) в форме электронного документа. Если первичные учетные документы составлены на электронном носителе информации, то они должны соответствовать требованиям Закона Республики Беларусь от 28 декабря 2009 г. № 113-З «Об электронном документе и электронной цифровой подписи». При необходимости организация обязана изготовить за свой счет копии электронных документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию органов экономического контроля и правоохранительных органов.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, согласовывается с главным бухгалтером организации и утверждается ее руководителем. Документы, которые связаны с оформлением хозяйственных операций по поступлению или выплате денежных средств, подписываются руководителем и главным бухгалтером организации или уполномоченными на то лицами. Должностные лица, ответственные за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления в первичных учетных документах, составившие и подписавшие эти документы, обеспечивают своевременное оформление и передачу в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете и достоверность информации в них.

Первичные учетные документы в процессе формирования бухгалтерского учета играют особую роль, в связи с этим Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» предъявляет особые требования к порядку оформления и содержанию информации в этих документах, так как от их качества зависят достоверность бухгалтерского учета и отчетности, своевременность и законность управленческих решений.

Первичные учетные документы должны отвечать следующим *требованиям*:

- соответствовать типовым формам, утвержденным в соответствии с законодательством, регулирующим бухгалтерские правоотношения;
- содержать обязательные реквизиты и быть подписаны лицом, которое имеет право подписи первичного учетного документа;
- быть составлены в момент проведения хозяйственной операции или непосредственно после ее совершения;
- не иметь стертых записей и неоговоренных исправлений (неправильные записи в первичных учетных документах исправляются путем зачеркивания неправильной записи и надписи правильной);
- не содержать исправлений (в кассовых и банковских документах);
- быть составлены на белорусском или русском языке, если на ином языке, то иметь подстрочный перевод на белорусский или русский язык.

Первичные учетные документы должны *содержать следующие сведения*:

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

Если первичные учетные документы не соответствуют вышеперечисленным требованиям, они считаются *недоброкачественными документами*. В зависимости от того, какой критерий достоверности нарушен, они могут быть классифицированы на следующие группы:

- неправильно оформленные первичные учетные документы – нарушен формальный критерий, использованы не те типовые формы первичного учетного документа для сопровождения хозяйственной операции, не все необходимые реквизиты заполнены или указаны лишние либо ненадлежащие реквизиты;
- первичные учетные документы, сопровождающие незаконные хозяйственные операции, – документы оформлены правильно, но хозяйственные операции по своей сути незаконны;
- первичные учетные документы, содержащие информацию, не соответствующую фактически (реально) выполненным хозяйственным

операциям, – не указана в первичном документе информация о фактически проведенной хозяйственной операции или указана неправильная, фиктивная информация о проведенной хозяйственной операции либо искажена (фальсифицирована) часть информации об отдельных сторонах реально проведенной хозяйственной операции.

Происхождение недоброкачественного первичного учетного документа (умышленное или случайное, связанное с ошибкой) может быть установлено в процессе проверки (исследования) первичных учетных документов с помощью специальных методов и приемов.

В бухгалтерском учете под **документооборотом** понимают движение документов в организации с момента их создания или получения до завершения их использования или отправки в архив.

Документы бухгалтерского учета являются составной частью документального фонда организации в целом и должны быть включены в общий документооборот.

Главное требование, предъявляемое к документообороту, – точность в движении документов, однократность и единообразие при их обработке.

В бухгалтерской службе организации возникают следующие потоки документов: поступающие, отправляемые и внутренние документы.

Движение первичных документов в бухгалтерском учете регламентируется *графиком документооборота*, который утверждается решением руководителя организации, так как он утверждает учетную политику организации. График документооборота бухгалтерских документов разрабатывается главным бухгалтером в соответствии с учетной политикой организации.

График документооборота должен устанавливать в организации рациональный документооборот, т. е. предусматривать необходимое, оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждым первичным учетным документом, определять минимальный срок пребывания этого документа у исполнителя. Он включается в инструкцию по делопроизводству в бухгалтерии или в инструкцию по документальному обеспечению управления организацией в целом.

График документооборота обязателен к исполнению для всех подразделений и служб хозяйствующего субъекта, он должен способствовать улучшению учетной дисциплины в организации, усилению контрольных (защитных) функций бухгалтерского учета.

Схема прохождения учетных документов может быть представлена в виде перечня исполнителей, сроков поступления документов в бух-

галтерию от ответственных работников, периодов их обработки и прохождения внутри учетного аппарата и прекращения работ за отчетный период, включая составление баланса и отчетности, и передачи этих документов в архив.

Работники организации (должностные лица подразделений, отделов, цехов, табельщики, кладовщики, заведующие складами, работники бухгалтерии и т. д.) создают и представляют документы, относящиеся к их компетенции, по графику документооборота. Для этого каждому исполнителю вручается выписка из графика. В этой выписке указываются документы, входящие в компетенцию исполнителя, сроки их представления, а также подразделения организации, в которые представляются эти документы. Лица, создавшие и подписавшие эти документы, несут ответственность за соблюдение графика документооборота, своевременность и доброкачественность создания документа, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность информации, содержащейся в этих документах.

Контроль за соблюдением документооборота (графиком документооборота) в организации осуществляет главный бухгалтер, так как он осуществляет руководство бухгалтерским учетом в организации. Указания и распоряжения главного бухгалтера в пределах его компетенции обязательны для всех структурных подразделений и работников организации.

Поток *входящих документов*, как правило, составляют:

- документы органов власти, а также вышестоящих организаций;
- документы подведомственных организаций, представляющих первичную учетную и отчетную документацию, а также различные запросы;
- документы организаций-смежников, других организаций, обменивающихся информацией для решения вопросов, требующих совместных действий.

При прохождении входящих документов с ними могут выполняться следующие операции:

- прием документов;
- регистрация;
- первоначальная обработка;
- предварительное рассмотрение и распределение по подразделениям и исполнителям;
- рассмотрение документов руководством;
- передача документов в подразделения и исполнителям;
- исполнение документа;
- при необходимости отправка ответных документов.

Поступающая входящая в организацию корреспонденция независимо от способа доставки (факс, телетайп, почта, курьер) проходит обязательную первоначальную обработку в секретариате или канцелярии.

Первоначальная обработка включает сортировку документов на регистрируемые и нерегистрируемые. Нерегистрируемые документы сразу передаются для исполнения в подразделения. Документы бухгалтерского учета из-за своей специфики, как правило, не подлежат централизованной регистрации, а сразу передаются в бухгалтерию.

Все первичные документы бухгалтерского учета, поступившие в бухгалтерию организации, подлежат обязательной формальной проверке, проверке по содержанию, а некоторые учетные документы – встречной проверке (законность хозяйственной операции, сопоставление отдельных реквизитов между собой).

Учетные документы, прошедшие проверку и принятые к учету, систематизируются в хронологическом порядке по объектам учета и оформляются мемориальными ордерами.

Информация, содержащаяся в поступивших и принятых к учету первичных учетных документах, необходимая для отражения в бухгалтерском учете, сосредоточивается и систематизируется в учетных регистрах.

Исходящие бухгалтерские документы могут быть самой широкой тематики – договоры, отчеты, счета-фактуры и т. д. Исходящие документы бухгалтерского учета отправляются и обрабатываются в общем потоке исходящих документов организации через канцелярию (секретариат).

Исходящий бухгалтерский документ проходит несколько этапов:

- составление проекта документа, согласование и оформление;
- визирование в необходимых случаях;
- подписание (утверждение) документа;
- проверка документа;
- регистрация и отправка документа.

При обнаружении неправильно оформленного документа или представленного на отправление не в полном комплекте (без приложений) канцелярия возвращает его в бухгалтерию. Все документы, поступившие в канцелярию, должны быть отправлены в день их поступления.

Внутренние первичные учетные документы поступают в бухгалтерию по графику документооборота и в обязательном порядке подвергаются формальной проверке и проверке по содержанию.

Внутренние организационно-распорядительные документы (приказы по личному составу, по основной деятельности, распоряжения), прежде чем поступить в бухгалтерию, проходят юридический отдел, а про-

токолы, докладные и служебные записки, справки и другие документы поступают прямо к руководителю, на имя которого они написаны, а затем с его резолюцией – в бухгалтерию.

Регистрация документа – совершение записи в соответствующих журналах учета документов по установленной форме о документе, фиксирующей факт его создания, отправления или получения (число, месяц, год, организация, куда направляется или откуда поступил, краткое содержание документа, кто исполнитель или подразделение, куда направлен, количество листов и т. д.).

На основе регистрации документов создаются информационно-поисковые системы по всем документам организации.

В практической деятельности наиболее распространена регистрация документов в журналах, поскольку журнальная форма регистрации проста и надежна в оформлении, использовании и хранении информации.

Если сотрудники правоохранительных органов располагают необходимыми знаниями о природе происхождения первичного учетного документа, обязательной информации, которую он должен содержать, порядке его оформления, то это позволит им отыскивать необходимые следы противоправных хозяйственных операций в информационном потоке бухгалтерского учета, более успешно противодействовать экономической преступности.

Глава 7. Инвентаризация: понятие, назначение и виды

7.1. Понятие и виды инвентаризации как метода бухгалтерского учета

В соответствии со ст. 13 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» активы и обязательства организации подлежат инвентаризации. При проведении инвентаризации фактическое наличие активов и обязательств организации сопоставляется с данными бухгалтерского учета.

Процесс организации и проведения инвентаризации регулируется Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 ноября 2007 г. № 180.

Инвентаризация активов и обязательств – проверка и документальное подтверждение фактического наличия имущества (активов) и финансовых обязательств, выявление отклонений от учетных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета.

По организационному признаку различают плановые и внеплановые инвентаризации. *Плановые инвентаризации* проводятся в соответствии с планом работы бухгалтерии (финансовой службы) организации. *Внеплановые инвентаризации* проводятся по требованию контролирующих (надзорных), правоохранительных и судебных органов.

В зависимости от объекта проверки различают следующие *виды инвентаризации*:

- инвентаризация основных средств;
- инвентаризация нематериальных активов;
- инвентаризация финансовых вложений;
- инвентаризация товарно-материальных ценностей;
- инвентаризация незавершенного производства (строительства) и расходов будущих периодов;
- инвентаризация денежных средств, денежных документов и бланков документов с определенной степенью защиты;
- инвентаризация расчетов.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при реорганизации или ликвидации организации;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества;
- в случае возникновения чрезвычайных обстоятельств;
- по решению руководителя организации;
- по решению контролирующих (надзорных) органов или ревизионной группы в ходе проведения проверки в порядке, установленном законодательством;
- при коллективной (бригадной) материальной ответственности в случае смены руководителя (бригадира), выбытии из коллектива (бригады) более 50 % его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады);
- в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Инвентаризация активов и обязательств является методом фактического контроля, который позволяет на определенную дату установить реальное наличие активов и обязательств у организации.

7.2. Сроки проведения инвентаризаций. Общие условия проведения инвентаризации

В соответствии с п. 6 Инструкции по инвентаризации активов и обязательств инвентаризация проводится:

- на дату, определенную принимающей и передающей сторонами в договоре (решении), в случае купли-продажи активов в виде имущественных комплексов; передачи активов организации в аренду (лизинг), безвозмездное пользование; передачи активов по решению уполномоченных органов управления;
- на дату, установленную соответствующим решением собственника или уполномоченного органа управления, в случае передачи активов организации в виде имущественных комплексов. При этом инвентаризация может проводиться в два этапа – предварительно и непосредственно при передаче имущественных комплексов;
- на день приема-передачи дел в случае смены руководителя и (или) материально ответственных лиц;
- перед составлением разделительного (ликвидационного) баланса в случае реорганизации или ликвидации организации, если иное не установлено законодательством;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности – в сроки, установленные законодательством.

Порядок проведения инвентаризации (количество инвентаризаций в отчетном году, сроки их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т. д.) определяется руководителем организации. Для проведения инвентаризации в организации создается *постоянно действующая инвентаризационная комиссия*. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации создаются рабочие инвентаризационные комиссии. При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее.

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. Документ о составе комиссии (приказ, постановление, распоряжение) регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации.

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т. д.). В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей

службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций. До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств. Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на „___“ (дата)», что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

В ходе инвентаризации *документально подтверждаются* наличие, состояние и оценка активов и обязательств (в том числе неучтенных) путем:

- сопоставления с данными бухгалтерского учета;
- выявления активов и обязательств, частично потерявших свое первоначальное назначение (потребительские свойства) и устаревших морально;
- выявления сверхнормативных и неиспользуемых активов и обязательств с целью их учета и последующей реализации или списания;
- проверки обязательств с целью правильного формирования доходов и расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов, а также достоверности сумм дебиторской и кредиторской задолженности и др.;
- проверки образования и использования источников собственных средств, средств целевого финансирования и др.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально ответственных лиц.

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

Перед началом проверки фактического наличия имущества материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

7.3. Оформление результатов инвентаризации

Порядок оформления результатов инвентаризации регулируется гл. 8 «Составление сличительных ведомостей по результатам инвентаризации» Инструкции об инвентаризации активов и обязательств.

Сведения о фактическом наличии имущества и реально учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах.

Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств, другого имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации. *Инвентаризационные описи* могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом. Описи заполняются четко и ясно, без помарок и подчисток. Наименования инвентаризируемых ценностей и объектов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете. На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуки, килограммы, метры и т. д.) эти ценности показаны. В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются. Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица.

Сличительные ведомости составляются по имуществу, при инвентаризации которого выявлены отклонения от учетных данных. В сличительных ведомостях отражаются результаты инвентаризации, т. е. расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей. Суммы излишков и недостач материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в соответствии с требованиями гл. 9 «Порядок регулирования инвентаризационных разниц и оформления результатов инвентаризации» Инструкции об инвентаризации активов и обязательств.

Излишек имущества в соответствии с решением руководителя организации приходуется по рыночной стоимости на дату проведения

инвентаризации, а соответствующая денежная сумма относится в коммерческой организации на финансовые результаты, в некоммерческой организации – на увеличение доходов (источников финансирования).

Недостача имущества и (или) его порча в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, в соответствии с решением руководителя организации списывается в коммерческой организации на себестоимость продукции (работ, услуг), в некоммерческой организации – на увеличение расходов.

Недостача имущества, произошедшая *сверх норм естественной убыли*, утвержденных в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, в соответствии с решением руководителя организации покрывается за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них, убытки от недостачи имущества и (или) его порчи в соответствии с решением руководителя организации списываются в коммерческой организации на финансовые результаты, в некоммерческой организации – на увеличение расходов.

Нормы естественной убыли, утвержденные в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач. При отсутствии таких норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

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, в отношении материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах. О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии. В том случае, когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, эта разница в стоимости относится на виновных лиц. Если конкретные виновники пересортицы не установлены, то суммовые разницы рассматриваются как недостачи сверх норм убыли и списываются за счет прибыли или резервных фондов. В случае возникновения разницы в стоимости от пересортицы в сторону недостачи, образовавшейся не по вине материально ответственных лиц, в протоколах инвентаризационной комиссии должны быть даны исчерпывающие объяснения о причинах, по которым такая разница не отнесена на виновных лиц.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерско-

го учета представляются на рассмотрение руководителю организации, который принимает окончательное решение о зачете.

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

Инвентаризация активов и обязательств является основным методом фактического контроля для определения вреда, причиненного экономическим преступлением хозяйствующему субъекту. Понимание сотрудником правоохранительного органа вопросов, связанных с назначением, организацией и проведением инвентаризации, на этапе доследственной проверки материала о посягательстве на собственность юридических лиц, в значительной мере способствует правильному выдвижению версий по проверке материала и принятию объективного решения по результатам проверки.

Глава 8. Регистры, техника и формы бухгалтерского учета

8.1. Понятие и назначение учетных регистров

Регистры бухгалтерского учета и отчетности предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах, отражения ее на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Записать операцию на счетах – значит отразить ее содержание в определенных бухгалтерских книгах, карточках или свободных листах. Совокупность и расположение реквизитов в регистре определяют его форму, которая зависит от особенностей учитываемых объектов, назначения регистров, способов учетной регистрации.

Для получения необходимой информации о хозяйственной деятельности необходимо сведения об операциях, содержащиеся в первичных учетных документах, сгруппировать в соответствии с их экономическим содержанием и зарегистрировать. Эта регистрация осуществляется в учетных регистрах.

Учетные регистры – специальные формы в виде таблиц, изготовленные типографским способом, в которых отражается информация в натуральных, трудовых и денежных измерителях о совершенных хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов.

Значение учетных регистров состоит в следующем:

- сгруппированные в них данные используются для анализа хозяйственной деятельности;
- сгруппированные в них данные используются для составления отчетности;
- учетные регистры обеспечивают сохранность документов.

8.2. Классификация учетных регистров по содержанию, характеру записи. Способы исправления ошибок в учетных регистрах

Регистр должен обязательно иметь название, период (начало и окончание его ведения), фамилии и подписи лиц, ответственных за его ведение. В организациях применяется большое количество учетных регистров. Для того чтобы правильно использовать регистры в учете, их классифицируют по ряду признаков: внешнему виду, назначению, степени детализации (обобщения), форме графления, степени унификации, продолжительности ведения, уровню автоматизации.

По **внешнему виду** учетные регистры подразделяются на бухгалтерские книги, свободные листы, карточки, машинограммы.

Бухгалтерские книги – скрепленные листы бумаги одного формата различного графления. На переплете книги пишут ее название и наименование организации. Книга открывается на год. Все страницы должны быть пронумерованы до начала регистрации хозяйственных операций. На последней странице указывают прописью количество страниц. Эта запись заверяется подписью руководителя организации, главного бухгалтера, скрепляется печатью. Бухгалтерские книги обычно имеют двустороннее строение. Одна сторона предназначена для дебетовых оборотов, другая – для кредитовых (кассовая книга, книга остатков материалов на складе (сальдовая), главная книга и т. д.).

Свободные листы представляют собой таблицы различного формата со специальным графлением. Они составляют основу современных форм учета и используются для ведения как синтетического, так и аналитического учета. К свободным листам учета относятся все журналы-ордера и ведомости. Свободные листы открываются на месяц и имеют свой постоянный номер. Количество свободных листов строго ограничено, хранятся они в папках. Обычно такие регистры имеют заранее установленные форму таблиц и названия показателей, подлежащих переносу из документов при регистрации. В конце регистра ставится

отметка о проверке и переносе данных в другие, более общие регистры, что подтверждается подписями исполнителя и проверяющего.

Карточки – бланки в виде таблиц, отпечатанных типографским способом, изготовленные из бумаги или картона, стандартных размеров. Карточки легко сортировать, они нагляднее, доступнее в обращении, чем книги. Недостатком карточек является то, что они легко теряются и могут быть похищены. Для того чтобы обеспечить сохранность карточек, их регистрируют в специальном реестре. Карточкам присваивают порядковые номера. В отличие от книг такие записи могут вестись ручным или автоматизированным способом с использованием компьютера. Записи на них могут вести одновременно несколько человек, разделив картотеку на части. К карточкам относятся карточки складского учета материалов, инвентарные карточки по учету основных средств и т. д.

Машинограммы – регистры, получаемые в результате обработки бухгалтерской информации на компьютере и других средствах вычислительной техники.

По **назначению** учетные регистры подразделяются на хронологические, систематические, комбинированные.

Хронологические – регистры, в которых записи производятся в порядке осуществления хозяйственных операций (журнал регистрации хозяйственных операций, кассовая книга, ведомости по отгрузке и реализации продукции и т. д.).

Систематические – регистры, в которых запись операций производится по строго определенной системе с учетом их экономического содержания (главная книга, журналы-ордера, ведомости по синтетическому и аналитическому учетам). Регистрироваться могут операции по конкретному счету в разрезе его дебетовых, кредитовых оборотов и сальдо вместе или раздельно по каждой части.

Комбинированные – регистры, в которых хронологическая последовательность записей сочетается с их систематизацией в разрезе счетов (по принципу двойной записи). Они значительно сокращают объем записей и на практике получили наибольшее распространение (журнал-ордер № 6, кассовая книга).

По **степени детализации (обобщения)** учетные регистры подразделяются на аналитические, синтетические, комбинированные (комплексные).

Аналитические регистры содержат записи операций в разрезе аналитических счетов. Это карточки складского учета по каждому наименованию материалов, пофамильные лицевые счета работников организации и т. д.

Синтетические регистры содержат записи в разрезе синтетических счетов и субсчетов (главная книга, оборотная ведомость по счетам, мемориальные ордера и журналы-ордера и т. д.).

Комбинированные регистры сочетают в себе одновременно записи в разрезе синтетических и аналитических счетов. В таких регистрах синтетические записи получают на основе суммирования данных аналитических счетов, что исключает дублирование записей и необходимость проведения специальной сверки данных аналитического и синтетического учетов, повышает наглядность и достоверность учета (журналы-ордера № 6, 7 и т. д.).

По **форме графления** учетные регистры подразделяются на линейные и шахматные.

При *линейной форме* графления таблицы регистра определенные показатели и последующие записи производятся в строгой ориентации только по строкам (линиям). Если такая таблица при этом имеет несколько граф с названиями определенных показателей, то ведение записей по строкам с дополнительной ориентацией на графы (на определенное место, позицию) называют линейно-позиционным. По такому принципу строятся оборотно-сальдовые ведомости, журналы-ордера № 6, 7 и т. д.

При *шахматной форме* таблица предполагает наличие нескольких пересекающихся граф и строк (типа шахматной доски), а запись сумм на их пересечении имеет одинаковое отношение и к строке и к графе. По шахматному принципу построены многие журналы-ордера (например, журналы-ордера № 1, 2 и вспомогательные ведомости к ним № 1, 2).

Унификация учетной документации, т. е. приведение ее к единообразию, – одно из важнейших условий рациональной организации бухгалтерского учета, позволяющих создать единую общегосударственную систему сбора и обработки информации.

По **степени унификации** учетные регистры подразделяются на типовые, межведомственные типовые, специализированные.

Типовые регистры разрабатываются и утверждаются в разрезе отраслей, министерств, ведомств, рекомендуются для тиражирования и используются в подведомственных организациях. Как правило, они содержат дополнительное буквенное обозначение отрасли: С – строительство, З – заготовки, А – автотранспорт и т. д.).

Межведомственные типовые регистры могут использоваться в организациях вне зависимости от отрасли (журналы-ордера, накопительные ведомости и оборотные ведомости, главная книга). Все эти регистры имеют свой буквенно-цифровой или только цифровой код.

Специализированные регистры разрабатываются и утверждаются в министерствах при отсутствии типовых форм для учета отдельных операций и процессов.

По **продолжительности ведения** учетные регистры подразделяются на месячные и годовые.

По **уровню автоматизации** учетные регистры подразделяются на регистры автоматизированного оформления с помощью компьютера, безмашинного ручного оформления (журналы-ордера и т. д.).

Все записи в учетных регистрах классифицируют по следующим признакам: характеру записи, изображению, систематизации и способу заполнения.

По **характеру** выделяют униграфические и диаграфические записи.

Униграфические записи предполагают регистрацию факта хозяйственной деятельности только по дебету или кредиту счетов. Например, приняты на ответственное хранение материальные ценности или списана в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов.

Диаграфические записи предполагают регистрацию факта хозяйственной деятельности как по дебету, так и по кредиту различных счетов. Например, оприходованы наличные деньги, поступившие с расчетного счета. Запись этой операции будет осуществлена по дебету счета 50 «Касса» и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

По **изображению** различают четыре варианта записи:

– *формульный* – указывают только корреспондирующие счета. Например, поступили от поставщика материалы:

Д-т счета 10 «Материалы» –

К-т счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

– *структурный* – запись хозяйственных операций производится схематично на счетах;

– *графический* – запись иллюстрирует только логическую связь между счетами: 10 – 60.

– *матричный* – запись осуществляется один раз, но она связывает сумму одновременно с двумя корреспонденциями.

По **систематизации** записи делятся:

– на *хронологические* – регистрируют хозяйственные операции по мере их возникновения;

– *систематические* – регистрируют хозяйственные операции по объектам бухгалтерского учета;

– *синхронистические* – сочетают в одном регистре требования первых двух.

По **способам заполнения** записи делятся на совершенные:

– *от руки* (вручную);

– *с использованием машин*;

– *оформленные автоматизированно* с помощью компьютера.

Выделяют и другие признаки классификации учетных регистров, например по числу экземпляров, по изображению и т. д.

Записи в учетные регистры делаются аккуратно и четко. Обнаруженные ошибки должны быть исправлены специальными способами: корректурным, дополнительной записи и сторнировочной записи. Применение того или иного способа зависит от момента выявления ошибки и ее характера.

Корректурный способ применяют в случаях, если ошибка замечена в течение отчетного периода до составления отчетности, носит частный характер. Ошибочная запись текста или суммы зачеркивается одной чертой так, чтобы была видна исправленная запись. Затем делается правильная запись с указанием даты исправления и подписи должностного лица, внесшего исправления.

После подведения итогов за отчетный период, а также если ошибка повторяется в нескольких регистрах, применяются дополнительные и сторнировочные записи.

Дополнительная запись делается в случае, если в корректируемой записи корреспонденция счетов указана верно, а стоимостная оценка занижена. В дополнительной проводке указывается разница между правильной и ошибочной суммой, корреспонденция счетов остается такой же, как и по корректируемой записи.

Сторнировочная запись (метод красного сторно) используется при необходимости аннулировать частично или полностью ошибочную запись. В бухгалтерском учете не принято пользоваться отрицательными числами. В сторнировочных записях они фиксируются красным цветом или обводятся квадратом.

8.3. Формы бухгалтерского учета

Под *формой бухгалтерского учета* понимается процесс обработки учетной информации при различном сочетании регистров аналитического и синтетического учетов, их взаимосвязь и последовательность записи в них. Отличительными признаками форм бухгалтерского учета являются:

- количество применяемых учетных регистров и их назначение;
- содержание, форма и внешний вид регистров;
- последовательность и способ записи в учетные регистры.

Формы бухгалтерского учета постоянно меняются в силу происходящих изменений в системе управления организацией. Они исторически появлялись, развивались, совершенствовались, отмирали и заменялись другими, более совершенными. С момента возникновения и до настоящего времени в бухгалтерском учете использовалось много форм.

В настоящее время применяются следующие основные формы бухгалтерского учета: мемориально-ордерная, журнально-ордерная, упрощенная, автоматизированная.

Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета применяется с 1928 г. Свое название она получила от названия основного регистра – мемориального ордера. Основными учетными регистрами мемориально-ордерной формы учета являются мемориальные ордера, накопительные ведомости, главная книга, карточки аналитического учета и оборотная ведомость. Сущность этой формы сводится к следующему:

– подбираются все первичные документы к каждому из синтетических счетов;

– на основании подобранных документов делается сложная бухгалтерская запись по дебету данного счета в корреспонденции с кредитом взаимосвязанных с ним счетов и по кредиту данного счета в корреспонденции с дебетом взаимосвязанных счетов. Информация по группе однородных операций предварительно может накапливаться (обобщаться) в накопительных ведомостях;

– бухгалтерская запись переносится в мемориальный ордер, который представляет собой отпечатанный регистр с указанием дебетуемых и кредитуемых счетов и сумм. К мемориальному ордеру прикалываются все первичные документы, он регистрируется в журнале мемориальных ордеров, где ему присваивают порядковый номер, а в самом журнале фиксируют номер и сумму по ордеру;

– информация по операциям с мемориального ордера переносится в главную книгу, а из приложенных к нему первичных документов – в карточки и другие регистры аналитического учета;

– по данным главной книги составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам, а по итоговым данным карточек – оборотные ведомости по счетам аналитического учета;

– итог журнала регистрации мемориальных ордеров сверяется с общим итогом оборотной ведомости по синтетическим счетам, а обороты и сальдо по счетам аналитического учета – с оборотами и сальдо соответствующих синтетических счетов;

– на основании оборотной ведомости по синтетическим счетам и оборотных ведомостей по аналитическим счетам, а также с привлечением информации карточек аналитического учета составляются баланс и другие формы отчетности.

Достоинства мемориально-ордерной формы учета являются:

- простота в связях между регистрами;
- разделение труда учетных работников;
- удобство для автоматизированной обработки учетной информации.

К недостаткам мемориально-ордерной формы учета относят:

- относительно большую трудоемкость из-за несовпадения во времени заполнения регистров синтетического и аналитического учета, потерю вследствие этого оперативности бухгалтерской информации;
- сложность в выявлении ошибок (кроме двойной записи).

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета разработана и внедрена в 40-х гг. Основными регистрами журнально-ордерной формы учета являются журналы-ордера, накопительные группировочные ведомости, карточки аналитического учета по сложным счетам, кассовая книга, главная книга. Она характеризуется следующими признаками и последовательностью записей в регистры:

- подбираются первичные документы, относящиеся к кредиту каждого синтетического счета;
- подобранные документы в хронологическом порядке записываются в журналы-ордера, построенные по кредитовому признаку (кредит данного синтетического счета в корреспонденции с соответствующими дебетуемыми счетами, для которых в журнале-ордере отводятся отдельные колонки). Журнал-ордер заменяет собой мемориальный ордер. Записи в журналах-ордерах ведут шахматным способом, т. е. сумма операции записывается один раз на месте пересечения строки кредитового счета с колонкой дебетового счета;
- при большом количестве документов, относящихся к кредиту какого-нибудь счета, они предварительно заносятся в накопительные ведомости, разработочные или группировочные таблицы. Затем итоги этих разработочных таблиц переносят в соответствующие журналы-ордера одной строкой;
- журналы-ордера содержат все данные синтетического учета, а по ряду счетов и аналитического учета. Аналитический учет самостоятельно ведут лишь по наиболее сложным счетам на карточках, в ведомостях и других регистрах;
- в конце месяца итоги каждого журнала-ордера переносятся в главную книгу, которая открывается на год. Для каждого счета в ней отводится страница с указанием сальдо по счету (на начало и на конец месяца), оборотов по кредиту счета (из соответствующего журнала-ордера) и дебету счета (из разных журналов-ордеров);
- ежемесячно по данным главной книги составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам, сверяются данные синтетического и аналитического учета и на основании главной книги, журналов-ордеров и ведомостей составляются баланс и другие формы установленной бухгалтерской отчетности.

Достоинствами журнально-ордерной формы учета являются:

- сокращение объема учетной работы;
 - повышение уровня организации учетных работ и разделение труда счетных работников;
 - повышение производительности труда бухгалтеров.
- К недостаткам журнально-ордерной формы учета относят:
- ее ориентацию на ручной труд;
 - сложность заполнения многих журналов-ордеров.

Упрощенная форма бухгалтерского учета разработана в 1991 г. и рекомендована Министерством финансов СССР для применения на малых предприятиях. На этих предприятиях, как правило, небольшое количество операций за месяц. Ряд таких предприятий не имеют собственных основных средств и арендуют их у других предприятий. В настоящее время большинство малых предприятий функционируют в сфере торгово-посреднической деятельности.

По усмотрению самих малых предприятий они могут применять сокращенный план счетов. Конкретный рабочий план применяемых счетов устанавливается самим малым предприятием и отражается в учетной политике.

Упрощенная форма учета применяется в двух вариантах:

- основанная на использовании в качестве регистра – книги учета хозяйственных операций типовой формы К-1;
- основанная на использовании нескольких регистров – ведомостей учета имущества малого предприятия типовой формы В-1 – В-8.

Первый вариант предназначен для предприятий непроизводственной сферы, совершающих незначительное количество хозяйственных операций, не имеющих собственного имущества. Такие предприятия могут вести учет всех операций только в книге учета хозяйственных операций по форме К-1, а начисления заработной платы производят в ведомости по форме В-8.

Книга К-1 содержит все применяемые предприятием счета. Открывается она либо на месяц, либо сразу на год и представляет собой комбинированный регистр, сочетающий хронологическую и систематическую запись. Книга открывается записью остатков по всем счетам на начало месяца. Затем по первичным документам в хронологическом порядке регистрируются все хозяйственные операции с отражением каждой из них отдельной строкой по дебету и кредиту соответствующих счетов. После регистрации всех операций отчетного месяца подсчитываются все суммы оборотов по дебету и кредиту счетов и определяются остатки по счетам на конец месяца. На основании остатков и оборотов по счетам составляется баланс и другие формы отчетности.

Второй вариант основан на сочетании синтетического и аналитического учета по каждому счету в одном регистре – в ведомостях по форме В-1– В-9. Ведомости построены по дебетово-кредитовому признаку, т. е. операции по дебету счета расшифровываются по каждой ведомости в корреспонденции с кредитуемыми счетами, а по кредиту каждого счета – в корреспонденции с дебетовым счетом. После отражения операций в ведомостях по соответствующим счетам подсчитывают обороты и сальдо.

Формы ведомостей для разных счетов несколько различаются. Так, для учета основных средств применяют форму В-1, в этой же форме ежемесячно начисляют и амортизацию по основным средствам. Для учета производственных запасов и готовой продукции рекомендована форма В-2, которая открывается на каждое материально ответственное лицо, а данные по всему предприятию обобщаются в итоговой форме В-2, для учета затрат на производство предназначена форма В-3, для учета денежных средств и фондов – В-4, для учета расчетов и прочих операций – В-5, для учета реализации – В-6, для учета расчетов с поставщиками – В-7, для учета заработной платы – В-8.

Форма В-9 является обобщающей. В ней для кредитовых оборотов отведена колонка, а для дебетовых – строка.

Месячные кредитовые обороты по каждому счету переносят в шахматную ведомость В-9 с отражением дебетуемых счетов по соответствующим строкам. Итоговые обороты по дебету и кредиту всех счетов шахматной ведомости должны быть тождественны и соответствовать итогу по журналу регистрации хозяйственных операций.

Хозяйственные операции, оформленные первичными документами, регистрируются в хронологической последовательности в журнале регистрации хозяйственных операций, а затем в ведомости по дебету и кредиту соответствующих счетов производится систематическая запись.

Второй вариант упрощенной формы бухгалтерского учета рекомендован для малых предприятий, имеющих собственное имущество и простой процесс производства продукции, работ, услуг.

Достоинствами упрощенной формы учета являются:

- сочетание в ней синтетического и аналитического учета основных средств, материалов, товаров и других материально-вещественных объектов при их относительно небольшом количестве, что снижает трудоемкость учета;
- простота регистров учета, их наглядность и ясность.

К недостаткам упрощенной формы относят:

- небольшое количество операций за месяц и малое число материально-вещественных объектов учета. При росте объема операций

и количества объектов учета возникают сложности с их отражением в учетных регистрах. Приходится открывать отдельные регистры аналитического учета по основным средствам, товарам и т. д.;

- ручное оформление.

Автоматизированная форма бухгалтерского учета базируется на широком использовании в учете компьютерной техники, на тех же методологических принципах, что и ручные формы учета. Тем самым обеспечивается методологическое единство управленческой информации, формируемой в бухгалтерском учете вне зависимости от используемой формы. Основные черты автоматизированной формы:

- полная автоматизация сбора, передачи, систематизации и обработки информации;
- использование кроме обычных носителей бухгалтерской информации машинных носителей (магнитных дисков и др.);
- интеграция учета на основе однократного ввода и многократного использования первичной информации;
- осуществление программной группировки дебетовых и кредитовых оборотов по счетам на основе принципа двойной записи;
- автоматизация логических операций бухгалтерского учета;
- решение задач бухгалтерского учета в двух режимах – регламентном и запросном;
- получение выходной информации в виде печатных регистров и видеogramм;
- возможность получения расшифровки печатных показателей по запросам пользователей.

Автоматизированная форма бухгалтерского учета продолжает развиваться в связи с множеством типов компьютерной техники, а также программного обеспечения, могут применяться различные технологии машинной обработки информации.

Так, рабочие места бухгалтеров могут быть оснащены персональными компьютерами, и на их основе созданы автоматизированные рабочие места бухгалтера. Они позволяют автоматически формировать не только первичные документы и сводные регистры по различным участкам учета, но и необходимую отчетность. Их внедрение поможет решить проблему полной и комплексной автоматизации бухгалтерского учета.

Достоинствами автоматизированной формы учета являются:

- повышение производительности труда бухгалтеров;
- рост оперативности и качества информации;
- высокая достоверность учетных данных.

- К недостаткам автоматизированной системы учета относят:
- возможность потери части информации при поломке машины, в-
пусе, в связи с чем необходимо создавать резервные копии документов;
 - возможность утечки информации.

Глава 9. Стоимостное измерение и оценка в бухгалтерском учете

9.1. Оценка имущества организации, ее принципы и порядок применения

Способ стоимостного измерения объекта в денежном измерителе называется *оценкой*. При оценке товар сравнивают, соизмеряют с общепринятой единицей измерения – рублем, с его эталонной стоимостью (покупательной способностью). Результаты оценки (измерения) объекта выражаются определенной суммой в рублях, что и составляет основу его цены.

Оценка является одним из приемов метода бухгалтерского учета, поскольку без денежного выражения нельзя получить обобщающие показатели. От оценки зависит точность определения финансовых результатов деятельности организации.

Основными принципами оценки являются ее реальность и единство. *Реальность оценки* – отражение в денежном измерении действительной величины материальных, трудовых и прочих затрат, включаемых в стоимость произведенной продукции (работ, услуг). Соблюдение принципа реальности оценки обеспечивается тем, что все трудовые и натуральные измерители переводятся в денежные, при этом используются установленные государством или частным производителем цены. Реальность оценки влияет на определение точной величины ресурсов организации, а также на правильное определение финансового результата ее хозяйственной деятельности. Неточное определение стоимости израсходованных материалов, начисленной заработной платы, исчисленной амортизации искажает себестоимость изготовленной продукции (работ, услуг) и тем самым ведет к искажению величины прибыли, а отсюда платежей из нее в бюджет и образование фондов, т. е. всех обобщающих показателей.

Единство оценки заключается в единообразном денежном измерении однородных средств различных организаций, т. е. в балансах всех

организаций одинаковые средства оцениваются в одном и том же порядке. Данное условие необходимо соблюдать при оценке имущества как в балансе, так и в текущем учете. Общие правила оценки всех видов средств определены в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности». Подходы к оценке объектов учета в экономике республики не противоречат международному опыту и стандартам учета.

Устойчивое и значительное изменение рыночных цен на отдельные виды ранее приобретенных хозяйственных средств организаций приводит к необходимости их переоценки. Благодаря переоценке стоимость объектов учета доводится до их реальной, объективно установившейся на рынке величины, а разница от переоценки (дооценки или уценки) отражается в бухгалтерском учете как отдельная хозяйственная операция или даже самостоятельный объект учета.

В основу оценки имущества в Республике Беларусь положена фактическая себестоимость приобретаемого имущества, произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

9.2. Калькулирование как способ группировки затрат и определение себестоимости

Калькулирование – способ оценки фактической себестоимости единицы произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) путем сложения нескольких сумм затраченных на нее различных видов средств и осуществления последующих расчетов.

Калькулирование как прием, способ определения фактической себестоимости объекта неразрывно связано с системой бухгалтерского учета. Именно в системе синтетических и аналитических счетов отражается движение затраченных средств, группируются суммы затрат по объекту и подготавливаются данные для расчетов. Для этого используются собирательно-распределительные и калькуляционные счета.

Калькулированием определяется фактическая себестоимость не только приобретаемых сырья, материалов и других производственных запасов, но и объектов основных средств, произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Фактическая себестоимость произведенной продукции (работ, услуг) в процессе реализации увеличивается еще и на сумму издержек обращения или расходов на реализацию, что приводит к необходимости дополнительно калькулировать себестоимость реализованной продукции. Реализация готовой продукции (работ, услуг) на рынке осуществляет-

ся по сложившимся ценам, а результат оценки – стоимость проданного объекта – не только будет выражен в деньгах, но и сами деньги будут зачислены, например, на расчетные счета организации.

Таким образом, как при покупке, так и при реализации продукции (работ, услуг) или других объектов их стоимостное измерение осуществляется прямой денежной оценкой объекта по сложившимся рыночным ценам, что после осуществления операции сопровождается встречным движением соответствующей суммы реальных денежных средств.

С момента покупки все объекты учитываются в бухгалтерском учете по цене их приобретения до тех пор, пока они полностью или частично не будут использованы в деятельности организации (передадут свою стоимость на другой объект) или не потеряют своей стоимости по другим причинам и не будут списаны с баланса за счет уменьшения соответствующего источника. Фактическая себестоимость произведенных новых объектов или изменение стоимости ранее приобретенных объектов в результате деятельности организации определяется путем калькулирования на основе данных бухгалтерского учета.

После реализации готовой продукции (работ, услуг) или других объектов определяется *финансовый результат деятельности субъекта хозяйствования*: выявляется разница двух оценок одного и того же реализованного объекта – его фактической себестоимости и выручки. Если выручка больше фактической себестоимости, то организация получила прибыль, если наоборот – убыток.

Оценка объектов бухгалтерского учета по фактической себестоимости их приобретения или производства – определение только части реальной, общественно необходимой стоимости, которая будет выявлена при их последующей реализации. Это как бы субъективная оценка или стоимостное измерение средств.

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. Актуальность показателя себестоимости продукции напрямую связана с другой категорией – прибылью, а также с налогообложением.

Основными задачами учета затрат на производство и калькулирования себестоимости являются:

- полное и достоверное отражение фактических затрат на производство и реализацию;

- контроль за исполнением затрат на производство с целью выявления резервов экономии, а также сокращения непроизводственных затрат и потерь.

Обобщение затрат на производство осуществляется ежемесячно на счетах синтетического и аналитического учетов. Обобщение происходит в следующей последовательности: сначала на счете 20 «Основное производство» (по подразделениям) собираются прямые затраты, затем распределяются услуги вспомогательных производств, значительная часть которых относится на счет 25 «Общепроизводственные затраты» и счет 26 «Общехозяйственные затраты».

На счете 20 «Основное производство» обобщается информация о затратах на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг, осуществление которых является целью создания данной организации. На счете учитываются затраты по выпуску промышленной и сельскохозяйственной продукции, выполнению строительно-монтажных, геолого-разведочных, проектных, изыскательских, научно-исследовательских и конструкторских работ, оказанию услуг транспорта и связи, содержанию и ремонту автомобильных дорог и т. д.

9.3. Учет операций процесса снабжения

Любая организация для осуществления деятельности имеет определенную совокупность ресурсов, которые обеспечивают ей непрерывную хозяйственную деятельность. В процессе хозяйственной деятельности происходит постоянный кругооборот капитала, этапы которого зависят от сферы деятельности самого субъекта хозяйствования.

Первой стадией кругооборота хозяйственных средств организации является процесс снабжения, сущность которого сводится к тому, что организация за деньги приобретает все необходимые средства производства (сырье, материалы, основные средства и другие материальные и нематериальные средства и услуги (работы)) у организаций-поставщиков, сюда же можно отнести и обеспечение трудовыми ресурсами в части расходов на оплату труда и взаимосвязанных с ней отчислений на социальные нужды.

Приобретение *имущества длительного использования* предполагает осуществление капитальных вложений, в результате которых организация инвестирует значительные средства в приобретение или строительство объекта, который будет эксплуатироваться и приносить доход в течение длительного времени и стоимость которого будет постепенно переноситься на себестоимость готовой продукции (работ, услуг) по-

средством амортизационных отчислений. При этом процесс создания подобных объектов часто является длительным, поэтому в бухгалтерском учете предусмотрено использование специального счета 08 «Вложение в долгосрочные активы»: по дебету счета отражается группировка затрат по объектам и определение первоначальной стоимости, по кредиту – списание затрат (первоначальная стоимость объекта), по которым они приходятся на соответствующие счета.

Наряду со средствами труда организация приобретает предметы труда, т. е. *имущество однократного использования*.

В установленные сроки и в необходимом ассортименте материалов (видов основных средств) поставщик отгружает организации-покупателю материальные ценности, сопровождая каждую отгрузку товарно-транспортной накладной (ТТН-1), в которой указываются наименование средств, количество, отпускаемая цена поставщика и т. д.

Отпускная цена поставщика является покупной ценой для покупателя средств – заготовительной стоимостью. Кроме покупной цены организация несет другие расходы, связанные с доставкой груза: транспортные расходы, расходы по погрузке-выгрузке, страхованию груза в пути следования, таможенные платежи и т. д. Эти дополнительные расходы называются *транспортно-заготовительными расходами*. Вместе с покупной ценой они составляют фактическую себестоимость заготовленных материальных ценностей (материалов).

В бухгалтерском балансе материалы учитываются по фактической себестоимости, а в текущем учете – по фактической себестоимости или по учетным (фиксированным) ценам, так как в течение месяца трудно, а порой и невозможно распределить транспортно-заготовительные расходы по видам поступивших материалов.

Синтетический учет материалов ведется в бухгалтерии на активном счете 10 «Материалы», а аналитический учет – по местам хранения (складам) в натуральном или натурально-денежном измерителе.

Если учет материалов ведется в течение месяца по фактической себестоимости, то покупная цена и транспортно-заготовительные расходы относятся на дебет счета 10 «Материалы» следующими бухгалтерскими записями:

Д-т сч. 10 «Материалы» –

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (без НДС).

НДС отражается отдельной бухгалтерской записью:

Д-т сч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» –

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При оплате материалов расходы относятся на дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (с НДС) –

К-т сч. 51 «Расчетные счета».

К счету 10 «Материалы» могут быть открыты различные субсчета.

Фактический расход материалов в производстве или на другие хозяйственные цели отражается по кредиту счета 10 «Материалы» в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (расходов на реализацию) или другими соответствующими счетами.

При выбытии материалов (продажа, списание и т. д.) их стоимость списывается следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» –

К-т сч. 10 «Материалы».

Аналитический учет по счету 10 «Материалы» ведется по местам хранения материалов и по отдельным их наименованиям.

9.4. Учет операций процесса производства

Второй стадией кругооборота хозяйственных средств организации является процесс производства, в ходе которого потребляются ранее приобретенные ресурсы, включая трудовые – в части начисленной заработной платы и отчислений на социальные нужды. При этом средства производства текущего или краткосрочного (разового) использования потребляются полностью и передают свою стоимость на производимую продукцию (работы, услуги), а средства долгосрочного (многоразового) использования – только частично, в виде износа (амортизации) или определенной суммы по специальному расчету. Конечным результатом этого процесса является готовая продукция, сданная на склад, а также выполненные работы и оказанные услуги. Полуфабрикаты, детали, узлы и агрегаты, не прошедшие весь цикл производства и не ставшие еще готовой продукцией, относятся к незавершенному производству.

Вторая стадия кругооборота хозяйственных средств включает три вида производств:

– основное производство – создается для производства определенной продукции (работ, услуг);

– вспомогательные производства – производят работы и услуги, потребляемые основным производством (ремонтные, строительные, изготовление инструментов, энергетические и т. д.);

– обслуживающие производства и хозяйства – жилищно-коммунальное хозяйство, дошкольные, лечебно-оздоровительные учреждения и т. д.

Соответственно, для синтетического учета затрат этих производств открываются счет 20 «Основное производство», счет 23 «Вспомогательные производства», счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Все эти счета активные, калькуляционные, по дебету которых отражаются фактические затраты. Например, прямые и косвенные затраты на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, относятся на дебет счета 20 «Основное производство» следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 20 «Основное производство» –

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»;

К-т сч. 10 «Материалы»;

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

По кредиту счета 20 «Основное производство», счета 23 «Вспомогательные производства», счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» списывается фактическая себестоимость произведенной готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг, предварительно составляется калькуляция по определению себестоимости каждого вида продукции.

По способу отнесения на себестоимость отдельных видов продукции расходы делятся на прямые и косвенные.

Прямые расходы непосредственно включаются в себестоимость конкретного вида продукции и составляют наибольший удельный вес всех расходов. К ним относятся расходы сырья, материалов, комплектующих изделий, конструкций, полуфабрикатов, начисленная заработная плата производственных работников, отчисления на социальное страхования работников.

Эти расходы прямо списываются в дебет счета 20 «Основное производство» и записываются в карточку аналитического учета по каждому изделию следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 20 «Основное производство» –

К-т сч. 10 «Материалы»;

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

Прямые расходы на счете 20 «Основное производство» учитываются по каждому отдельному виду продукции.

Косвенные расходы связаны с изготовлением нескольких видов продукции. К ним относятся расходы на заработную плату управленческого персонала подразделения, персонала администрации, амортизация основных средств, командировочные расходы, услуги банка, связи и т. д.

Косвенные расходы на протяжении месяца учитываются по дебету активных собирательно-распределительных счетов: счета 25 «Общепроизводственные затраты» (ведется в разрезе отдельных подразде-

лений), счета 26 «Общехозяйственные затраты» (ведется в целом по организации).

Косвенные расходы, собранные на счете 25 «Общепроизводственные затраты», в конце каждого месяца распределяются по видам продукции пропорционально какой-либо базе.

База распределения определяется самой организацией исходя из особенностей производства с учетом отраслевых методических указаний по себестоимости и записывается в учетной политике, составляемой на весь год. Распределение косвенных расходов производится с помощью коэффициента или процентного отношения.

Калькуляция фактической себестоимости одной единицы продукции составляется отдельно по каждому виду продукции в разрезе статей затрат: сырье и материалы, заработная плата производственного персонала; отчисления на социальное страхование и т. д.

Прежде чем приступить к калькулированию себестоимости продукции, комиссия из состава работников по приказу руководителя организации определяет себестоимость незавершенного производства на конец месяца. Фактическая себестоимость готовой продукции определяется по формуле

$$\Phi_c = \text{НЗП}_n + 3 - \text{НЗП}_k - O_v - B_n,$$

где Φ_c – фактическая производственная себестоимость произведенной продукции; НЗП_n – остаток незавершенного производства на начало месяца; 3 – затраты за отчетный месяц (прямые и косвенные расходы за месяц); НЗП_k – остаток незавершенного производства на конец месяца; O_v – возвратные отходы; B_n – брак продукции отчетного месяца.

Фактическая себестоимость изготовленной продукции после составления калькуляции в конце каждого месяца списывается в дебет счета 43 «Готовая продукция» бухгалтерской записью:

Д-т сч. 43 «Готовая продукция» –

К-т сч. 20 «Основное производство».

Себестоимость продукции является одним из важнейших экономических показателей в работе организации и отправным моментом при определении отпускных цен на произведенную продукцию.

9.5. Учет операций процесса реализации

Готовая продукция со складов отгружается покупателям (заказчикам), которые оплачивают ее стоимость по действующим ценам. Деньги зачисляются на счета субъектов хозяйствования в банках или поступают наличными в кассу. До момента реализации во всех

процессах или этапах кругооборота средства производства сохраняют свою первоначальную денежную оценку – фактическую себестоимость. И только в процессе реализации наряду с фактической появляется новая, возросшая стоимость готовой продукции – сумма вырученных за нее денег. Разница между этими двумя оценками представляет собой прибыль или убытки.

Отсюда вытекает важность правильной оценки средств организации при купле-продаже и при калькулировании фактической себестоимости. Как в первом, так и во втором случае оценка прямо влияет на основной экономический показатель в деятельности организации – прибыль (убыток).

На последней стадии кругооборота хозяйственных средств происходит реализация произведенной продукции.

Реализация продукции требует дополнительных расходов на перевозку, упаковку, рекламу и т. д., которые называются расходами на реализацию.

Полная фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) включает производственную фактическую себестоимость и расходы на реализацию.

Для учета реализации и связанных с ней расчетов типовым планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», счет 45 «Товары отгруженные», счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», счет 44 «Расходы на реализацию», счет 99 «Прибыли и убытки».

По дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» отражаются фактическая себестоимость реализованной продукции (работ, услуг), расходы на реализацию (коммерческие расходы), налоги и сборы на реализацию. По кредиту счета отражается выручка по ценам реализации. Разность между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» показывает финансовый результат от реализации – прибыль или убыток.

В соответствии с законодательством Республики Беларусь предусмотрен вариант отражения момента реализации продукции, работ, услуг в бухгалтерском учете по моменту отгрузки и предъявления расчетных документов покупателю или сдачи в банк, т. е. когда право собственности к покупателю переходит на отгруженную продукцию сразу, – *метод начисления*. Учет реализации продукции, работ и услуг оформляется следующими бухгалтерскими записями:

– списание себестоимости отгруженной реализованной покупателю продукции:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» –

К-т сч. 43 «Готовая продукция»;

– на представленные счета транспортной организации за доставку продукции до станции отправления:

Д-т сч. 44 «Расходы на реализацию» –

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

– на сумму предъявленных счетов покупателю на реализованную стоимость отгруженной продукции:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» –

К-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;

– на сумму расходов по реализации:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» –

К-т сч. 44 «Расходы на реализацию»;

– на сумму поступившей выручки на расчетный счет за реализованную продукцию:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета» –

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

– на сумму начисленного налога – НДС (20 % от суммы выручки):

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– списание финансового результата от реализации продукции – прибыли:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» –

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» или

– списание финансового результата от реализации продукции – убытка:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» –

К-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Глава 10. Бухгалтерская отчетность

10.1. Понятие бухгалтерской отчетности и ее значение

Согласно ст. 1 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» **отчетность** – система стоимостных показателей об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации, а также иная информация, отражающая финансовое положение организации на отчетную дату, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации за отчетный период.

Отчетность составляется на основе информации всех видов текущего, оперативного, бухгалтерского и статистического учета, что позволяет обеспечивать возможность всесторонней характеристики деятельности хозяйствующего субъекта.

Отчетность завершает процесс учетной работы любого хозяйствующего субъекта.

В отчетности организации может содержаться информация о количественных, качественных, сырьевых, энергетических, стоимостных и других характеристиках ее финансово-хозяйственной деятельности. Вместе с тем отчетная информация не может содержать таких показателей, которые не были бы в текущем бухгалтерском учете.

Бухгалтерскую отчетность организаций можно классифицировать по трем главным признакам: периоду, охватываемому отчетностью; объему информации, содержащейся в отчете; целям, для которых подготовлен отчет.

По **периоду, охватываемому отчетностью**, она подразделяется на годовую и промежуточную.

Годовую отчетность должны составлять все организации вне зависимости от формы собственности и ведомственной принадлежности.

Отчетным периодом для годовой отчетности является календарный год – с 1 января по 31 декабря, за исключением случаев создания, реорганизации или ликвидации организации.

В случаях, предусмотренных законодательством, организации составляют *промежуточную отчетность* (месячную, квартальную).

Отчетным периодом для промежуточной отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который она составляется, за исключением случаев создания, реорганизации или ликвидации организации.

Месячная отчетность составляется на 1 число месяца, следующего за отчетным.

Квартальная отчетность составляется по состоянию на 1 апреля, 1 июля и 1 октября текущего года.

При создании организации первым отчетным периодом для годовой отчетности является период с даты ее государственной регистрации по 31 декабря, для промежуточной отчетности – с даты ее государственной регистрации по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная отчетность.

По **объему** отчетная информация классифицируется на индивидуальную, консолидированную и сводную.

Индивидуальная отчетность составляется:

– в организации, не являющейся учредителем унитарных предприятий, основным хозяйственным обществом по отношению к дочерним хозяйственным обществам;

– организации, являющейся учредителем унитарных предприятий, основным хозяйственным обществом по отношению к дочерним хозяйственным обществам, – без учета отчетности ее унитарных предприятий, дочерних хозяйственных обществ;

– организации, входящей в состав участников хозяйственной группы или холдинга, без учета отчетности юридических лиц, с которыми организация объединена в холдинг.

Консолидированная отчетность составляется по группе организаций (холдингу, хозяйственному обществу и его унитарным предприятиям, дочерним и зависимым хозяйственным обществам, унитарному предприятию и его дочерним унитарным предприятиям) как отчетность единой организации.

Сводная отчетность составляется по группе организаций, подчиненных республиканскому органу государственного управления, или входящих в состав государственной организации, подчиненной Правительству Республики Беларусь, или входящих в состав государственного объединения, или иной группы организаций, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

По **целям, для которых подготовлена отчетность**, она подразделяется на внутреннюю и внешнюю.

Внутренние пользователи бухгалтерской отчетности – руководители, участники и собственники имущества организации.

Внешние пользователи – инвесторы, кредиторы, органы государственной налоговой инспекции, органы государственной статистики и т. д., которые пользуются отчетностью для контроля:

– за соблюдением законодательства Республики Беларусь при осуществлении операций с имуществом;

– целесообразностью исполнения обязательств;

– рациональностью использования ресурсов в соответствии с установленными нормами, нормативами и сметами.

Порядок составления и представления отчетности регулируется Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2016 г. № 104, Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 г. № 46, Инструкцией о порядке составления и представления отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей

доходы деятельности бюджетных организаций, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10 марта 2010 г. № 22.

Информация о фактах хозяйственной деятельности, проведенной до государственной регистрации вновь создаваемого хозяйствующего субъекта, включается в ее бухгалтерскую отчетность за первый отчетный год.

Для составления бухгалтерской отчетности датой считается последний календарный день отчетного периода.

Для обеспечения достоверности бухгалтерской отчетности организация обязана перед составлением отчетности провести инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Надежность и объективность бухгалтерской отчетности предопределяется требованиями, предъявляемыми к качеству содержащейся в ней информации государственными органами экономического управления и в целом деловым миром.

Для того чтобы избежать необъективного распространения бухгалтерской информации в представляемых отчетах, ее предварительно проверяют на объективность и соответствие действующим национальным стандартам. Проверка проводится аудиторами (юридическими и физическими лицами), в аудиторском заключении дается оценка отчетных данных и финансового положения хозяйствующего субъекта.

В соответствии с постановлением Совета Министров и Национального банка от 19 августа 2016 г. № 657/20 на территории Республики Беларусь действуют Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и их Разъяснения. Общественно значимые организации (за исключением банков) обязаны составлять начиная с 2016 г. годовую консолидированную отчетность в соответствии с МСФО в официальной денежной единице Республики Беларусь. Годовая отчетность общественно значимой организации, составленная в соответствии с МСФО, вместе с аудиторским заключением по этой отчетности представляется в Министерство финансов Республики Беларусь не позднее 30 июня года, следующего за отчетным.

Цель использования стандартов МСФО в бухгалтерской отчетности состоит в обеспечении доступа всех заинтересованных пользователей к сопоставимой и объективной информации о финансовом положении и результатах деятельности субъектов хозяйствования.

Для пользователей информация бухгалтерской отчетности должна быть своевременной, достоверной, полной, доступной, сопоставимой и

тождественной. Следовательно, требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности, в целом отвечают требованиям, предъявляемым к ведению текущего бухгалтерского учета.

От правильного и объективного составления отчетности во многом зависят грамотные, целенаправленные управленческие решения в хозяйственной деятельности организации, отрасли и в целом в экономическом комплексе государства, а также формирование бюджета государства и в целом экономическая безопасность страны.

Сотрудникам правоохранительных органов умение читать информацию бухгалтерской отчетности позволяет предупреждать, выявлять, пресекать и расследовать экономические преступления, отыскивать в информационной системе бухгалтерского учета следы противоправной деятельности должностных и материально ответственных лиц.

10.2. Требования, предъявляемые к отчетности. Состав бухгалтерской отчетности

Отчетность должна отвечать следующим *требованиям*:

- доходы и расходы отражаются в том отчетном периоде, в котором они совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним;
- активы, обязательства, собственный капитал организации отражаются в отчетности при выполнении условий признания таковыми, установленных законодательством Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности;
- хозяйственные операции отражаются в отчетности исходя не столько из их правового, сколько из их экономического содержания;
- отчетность должна быть нейтральной;
- отчетность должна быть полной и объективной;
- отчетность должна быть сравнима с прошлыми периодами хозяйственной деятельности;
- отчетность должна быть понятной для пользователя;
- отчетность должна быть уместной, т. е. информация отчетности должна быть полезной для принятия пользователем решений, касающихся финансового положения организации.

Отчетность составляется в официальной денежной единице Республики Беларусь, показатели отчетности должны быть тождественны данным синтетического и аналитического учета.

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

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

В бухгалтерской отчетности нельзя делать подчистки и исправления.

Данные по числовым показателям приводятся минимум за два года – отчетный и предшествовавший отчетному году (кроме отчета, составленного за первый отчетный год хозяйственной деятельности).

В случае если данные за предшествовавший отчетный период несопоставимы с данными отчетного периода, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами Министерства финансов Республики Беларусь.

Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснительной записке к бухгалтерскому отчету вместе с указанием причин корректировки.

Состав бухгалтерской отчетности определяется Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности».

Годовая и промежуточная отчетность коммерческих организаций состоят:

- из бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- отчета об изменении собственного капитала;
- отчета о движении денежных средств;
- примечаний к отчетности, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Месячная отчетность коммерческих организаций состоит из бухгалтерского баланса.

Состав отчетности организаций, финансируемых из бюджета, определяется Министерством финансов Республики Беларусь.

Некоммерческие организации, не осуществляющие предпринимательскую деятельность и не имеющие, за исключением выбывшего имущества, оборотов по реализации продукции, выполнению работ, оказанию услуг, представляют отчетность по итогам года в упрощенном составе:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- отчет о целевом использовании полученных средств;
- примечаний к отчетности, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» утверждены следующие формы отчетности:

- бухгалтерский баланс – для промежуточной и годовой отчетности;

– отчет о прибылях и убытках – для промежуточной и годовой отчетности;

– отчет об изменении собственного капитала;

– отчет о движении денежных средств – для годовой бухгалтерской отчетности;

– отчет об использовании целевого финансирования.

Поскольку отчетность содержит информацию о хозяйствующем субъекте, результатах работы за определенный период времени, предназначена для пользователей этой информацией, она должна содержать те элементы (показатели), которые интересуют этих пользователей.

10.3. **Формирование показателей бухгалтерской отчетности**

Отчетность считается достоверной, если она составлена и оформлена в соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» и национальными стандартами бухгалтерского учета и отчетности.

Качественные характеристики отчетности, делающие ее полезной для пользователей, определяются ее содержанием – понятностью, уместностью, надежностью и сопоставимостью.

При формировании содержания отчетности должна быть обеспечена нейтральность информации, исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Заголовочная часть форм отчетности содержит следующие сведения:

- дату, на которую составлена отчетность;
- учетный номер плательщика – указывается регистрационный номер организации в Едином государственном реестре плательщиков налогов (УНП);
- полное наименование организации – записывается полное наименование юридического лица (в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке) и идентификационный код согласно общегосударственному классификатору Республики Беларусь 018–2003 «Юридические лица и индивидуальные предприниматели»;
- вид деятельности – указывается вид деятельности согласно Общегосударственному классификатору Республики Беларусь 005–2011 «Виды экономической деятельности»;

– организационно-правовую форму – указывается организационно-правовая форма согласно Общегосударственному классификатору Республики Беларусь 019–2013 «Организационно-правовые формы»;

– орган управления – указывается наименование органа, на который возложены координация и регулирование деятельности организации и которому направляется бухгалтерская отчетность;

– адрес – указывается полный юридический адрес организации.

Составление отчетности производится в тысячах белорусских рублей в целых числах.

При составлении отчетности должны быть соблюдены требования нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету о раскрытии в отчетности информации:

– об изменении учетной политики, которые способны оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации;

– операциях в иностранной валюте;

– материально-производственных запасах;

– основанных средствах;

– доходах и расходах организации;

– последствиях события после отчетной даты;

– активах, источниках собственных средств (фондах и резервах) и обязательствах организации.

Такое раскрытие информации может быть осуществлено организацией путем включения в отчетность соответствующих показателей (в виде таблиц, расшифровок) или в пояснительную записку.

Порядок представления данных в *отчете о прибылях и убытках* зависит от признания организацией доходов исходя из характера своей деятельности, вида доходов, размера и условий их получения (доходы от обычных видов деятельности или прочие поступления – операционные, внереализационные). Порядок формирования данных о расходах организации в отчете о прибылях и убытках приводится в зависимости от целей формирования этих расходов.

В годовой отчетности приводится информация по соответствующим показателям за предыдущий год, в том числе с учетом произведенной реорганизации хозяйствующего субъекта.

Отчет об изменении собственного капитала (уставного, добавочного, резервного капиталов) содержит данные о величине источников собственного капитала на начало отчетного периода, увеличении капиталов и резервов (с выделением отдельно), увеличении за счет дополнительного выпуска акций, переоценки имущества, реорганизации

юридического лица (слияние, присоединение, разделение, выделение), доходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на увеличение источников собственных средств.

Информация об уменьшении капиталов и резервов приводится с выделением отдельно за счет уменьшения номинала акций, уменьшения количества акций, реорганизации юридического лица, расходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на уменьшение источников собственных средств, и величине источников на конец отчетного года.

Отчет о движении денежных средств содержит сведения о потоках денежных средств (поступление, направление денежных средств) с учетом остатков денежных средств на начало и конец отчетного периода в разрезе текущей инвестиционной и финансовой деятельности. Информация о движении денежных средств организации, учитываемая на счетах бухгалтерского учета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Денежные средства в пути», представляется в белорусских рублях.

При наличии (движении) денежных средств в иностранной валюте сначала составляется расчет в иностранной валюте по каждому ее виду, а затем данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются в белорусские рубли по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату, когда была совершена хозяйственная операция. Полученные данные по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих строк формы.

При этом при составлении отчета о движении денежных средств под текущей деятельностью должна пониматься 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. производство промышленной продукции, выполнение строительных работ, торговля, общественное питание, заготовка сельскохозяйственной продукции, сдача имущества в аренду и другие аналогичные виды деятельности.

Под инвестиционной деятельностью должна пониматься деятельность организации, связанная с капитальными вложениями организации в связи с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других долгосрочных активов, а также их продаж, осуществление долгосрочных финансовых вложений в другие организации, выпуск облигаций и других ценных бумаг долгосрочного характера и т. п.

Под финансовой деятельностью должна пониматься деятельность организации, связанная с осуществлением краткосрочных финансовых вложений, выпуском облигаций и иных ценных бумаг краткосрочного характера, выбытием ранее приобретенных на срок до 12 месяцев акций, облигаций и т. д.

В этом же разделе отчетности приводятся данные о денежных документах, находящихся в кассе организации, о наличии бланков документов с определенной степенью защиты.

В отчете должна содержаться информация об остатке средств на конец предыдущего периода и на конец года, предшествовавшего предыдущему периоду; поступивших суммах целевого финансирования; вступительных взносах, членских взносах, целевых взносах; безвозмездной помощи; использовании средств, в том числе на целевые мероприятия, содержание аппарата управления, служебные командировки, оплату труда, содержание основных средств и иного имущества; приобретении основных средств на иные цели.

В конце отчета содержится информация об остатке средств на конец отчетного периода.

Отчетность сопровождают примечания.

Раздел II

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Глава 11. Основы организации бухгалтерского учета. Учетная политика

11.1. Управление бухгалтерским учетом

Основы организации бухгалтерского учета установлены Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности».

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

В зависимости от объема учетной работы руководитель организации имеет право:

- создать бухгалтерию как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета организации, оказывающей услуги по ведению бухгалтерского учета и отчетности, специалисту-бухгалтеру, являющемуся индивидуальным предпринимателем;
- вести учет лично.

Согласно Закону Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» ответственность за организацию бухгалтерского учета несет руководитель организации.

На должность *главного бухгалтера* назначается лицо, имеющее высшее специальное образование, а в исключительных случаях – лицо, не имеющее высшего специального образования, при наличии у него специального образования и стажа работы по специальности бухгалтера не менее пяти лет.

Главный бухгалтер назначается на должность и освобождается от нее руководителем организации в соответствии с ее учредительными документами.

Прием и передача дел при замене главного бухгалтера оформляются актом приема-передачи состояния бухгалтерского учета после проверки качества и достоверности бухгалтерского учета и отчетности.

Главный бухгалтер организации имеет широкие права:

- устанавливать форму бухгалтерского учета;
- устанавливать правила документооборота;
- разрабатывать для работников должностные инструкции по ведению учета;
- принимать участие и инструктировать в момент заключения договоров с материально ответственными лицами.

Главный бухгалтер несет ответственность за соблюдение в учетной работе законодательства Республики Беларусь, организацию бухгалтерского учета и отчетности.

Главный бухгалтер обязан обеспечить составление учетной политики (методики) и придерживаться ее в течение года, правильно и достоверно вести учет всех хозяйственных операций, контроль за движением средств и их источников, правильным исчислением налогов и сборов, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, правильным проведением инвентаризации и отражением в учете ее результатов.

Требования главного бухгалтера по ведению учета обязательны для всех работников.

Приступая к исполнению и оформлению документов по операциям, противоречащим Закону Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» либо нормативным актам по учету, нарушающим договорную и финансовую дисциплину, наносящим ущерб собственнику, государству, другим юридическим и физическим лицам, главный бухгалтер (лицо, его заменяющее) обязан письменно сообщить об этом руководителю организации и только после получения от него соответствующего письменного разрешения должен принять документы к исполнению (оформлению). Ответственность за проведение указанных операций несет руководитель организации.

11.2. Понятие учетной политики организации

Любая организация независимо от формы собственности создается с целью получения прибыли. Для достижения этой цели разрабатываются тактика и стратегия – политика. Такая политика может касаться бухгалтерского, налогового и управленческого учета, ценообразования, договорной работы и т. д.

Термин «учетная политика» был заимствован из зарубежного опыта и Международных стандартов финансовой отчетности как буквальный перевод с английского *accounting policies*.

Под **учетной политикой организации** понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Учетная политика – внутрифирменный стандарт по организации учета и формированию отчетной информации на определенный период, как правило, не менее года.

Учетная политика организации призвана создать условия:

- для получения достоверных данных бухгалтерской отчетности;
- минимизации затрат, связанных с получением первичной информации, ее обработкой и составлением отчетности;
- обеспечения рационального использования учетных кадров.

Организации, руководствуясь законодательством Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности, нормативными правовыми актами органов государственного управления, регулирующими бухгалтерский учет и отчетность, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из их структуры, отраслевых и иных особенностей деятельности, а также с четким следованием принципам бухгалтерского учета.

Применительно к бухгалтерскому учету общепринятые принципы бухгалтерского учета – система правил бухгалтерского учета, применяемых в установленном порядке в соответствующем государстве в соответствующий период времени.

Каждая организация для достоверного отражения своего финансового положения должна учитывать присущие именно ей особенности (стратегия и тактика, структура управления, виды и объемы деятельности, специфика проводимых операций, формы взаимодействия с партнерами, возможности использования современных средств обработки и передачи информации и др.).

Внесение изменений в учетную политику организации допускается в следующих случаях:

- при реорганизации (слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование);
- изменении законодательства Республики Беларусь;
- изменении условий хозяйственной деятельности.

При ведении бухгалтерского учета организация должна обеспечить соблюдение в течение отчетного года принятой методики (учетной политики). Изменения учетной политики оговариваются в примечании к годовому отчету с указанием возникших вследствие внесения изменений в учетную политику результатов в денежном выражении.

Составной частью учетной политики организации является метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг), так как от этого зависит порядок исчисления и уплаты налогов. Изменять порядок учета реализации и расчета налогов можно только с начала нового отчетного года.

Учетная политика разрабатывается во всех организациях независимо от форм собственности и источников финансирования.

При отсутствии нормативных законодательных актов по конкретным вопросам учетная политика по ним формируется самостоятельно с учетом действующих положений по бухгалтерскому учету и согласовывается с налоговой инспекцией своего района.

Вновь созданные организации оформляют учетную политику после государственной регистрации.

К учетной политике предъявляются следующие *требования*:

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

Принятая учетная политика оформляется приказом руководителя организации до составления первичного отчета, сдаваемого в налоговые органы. Любые изменения в учетной политике, кроме оговоренных в законодательных актах, допустимы по истечении отчетного года. Об изменениях организация обязана письменно уведомить налоговый орган по месту своего нахождения.

Учетная политика представляется в налоговый орган вместе со сдачей годового отчета.

11.3. Порядок формирования и оформления учетной политики

Учетная политика организации включает в себя следующие *документы*:

- описание принятых способов ведения бухгалтерского учета;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета организации;

– применяемые организацией формы первичных документов и регистров бухгалтерского учета, если они отличаются от типовых;

– регламентацию движения первичных документов и регистров в бухгалтерском учете организации (график документооборота).

При формировании учетной политики исходят из выбора и обоснования способов ведения бухгалтерского учета в соответствии с действующим законодательством.

Понятие *выбора способов ведения бухгалтерского учета* включает в себя:

- выбор учетных регистров;
- погашение первоначальной стоимости основных средств;
- формирование капиталов и резервов;
- погашение стоимости нематериальных активов;
- оценку материальных ресурсов;
- учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг);
- признание и использование прибыли организации;
- отражение курсовых разниц и другие вопросы.

Формирование учетной политики осуществляют в следующей *последовательности*:

1) определение стратегических целей и задач на данном этапе развития конкретной организации. При формировании учетной политики в качестве основных задач могут выступать:

- повышение финансовой устойчивости организации, усиление ее независимости от внешних факторов в результате наращивания источников собственных средств;
- целевое накопление и использование накопленных материальных и финансовых ресурсов преимущественно на развитие организации, ее технические модернизацию и перевооружение;
- направление имеющихся финансовых ресурсов преимущественно на текущее потребление в виде увеличения социального пакета работникам, выплаты дивидендов акционерам и т. п.;

2) выбор инструментов для достижения выбранных целей и задач, определение наиболее эффективного подхода с учетом выбранных ключевых моментов для достижения оптимальной учетной политики. Под оптимальной учетной политикой организации принято понимать политику, при которой организация на основе избранных ею способов и методов ведения учета обеспечивает максимальную эффективность своей финансово-хозяйственной деятельности. Для эффективно сформированной учетной политики характерны:

- повышение финансовой устойчивости организации;

- оптимизация налоговой нагрузки;
- уменьшение допускаемых субъектом хозяйствования ошибок и неточностей при организации и ведении бухгалтерского учета и формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности;

3) закрепление в учетной политике организационно-методических и технических аспектов с учетом выбранного инструментария.

Организация должна раскрывать избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности. При этом существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможно достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

Форму изложения учетной политики устанавливает организация, она может представлять собой таблицу, текст, рисунок либо их комбинацию. Структура изложения определяется организацией самостоятельно. Например, может использоваться один из следующих подходов:

1) последовательно раскрываются все аспекты объекта учета по элементам метода бухгалтерского учета:

- по основным средствам – документы и регистры, инвентаризация, оценка и калькуляция, рабочий план счетов и инструкция по его применению, формы отчетности;
- нематериальным активам – документы и регистры, инвентаризация, оценка и калькуляция, рабочий план счетов и инструкция по его применению, формы отчетности – и другим элементам;

2) последовательно раскрываются все аспекты по элементам учетной политики – организационный, методический, технический;

3) пооперационно – амортизация основных средств, нематериальных активов, погашение стоимости предметов в составе средств в обороте и т. д.

Глава 12. Учет основных средств

12.1. Основные средства, их классификация и оценка

Основные средства – средства труда, используемые в неизменной натуральной форме в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для целей управления организацией в течение длительного времени.

Для целей бухгалтерского учета к основным средствам относятся активы организации:

- имеющие материально-вещественную форму;
- предназначенные для использования в течение периода продолжительностью свыше 12 месяцев;
- предназначенные для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд, а также для предоставления во временное пользование;
- приносящие экономическую выгоду от их использования;
- не предполагающие отчуждение их организацией в течение 12 месяцев с даты их приобретения;
- первоначальная стоимость которых может быть достоверно определена.

Земельные участки, вложения в земельные участки, в улучшение земель, в объекты природопользования принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.

Основными задачами учета основных средств являются:

- правильное документальное оформление и своевременное отражение в учете операций по поступлению основных средств из различных источников;
- обеспечение контроля за сохранностью и поддержание в рабочем состоянии основных средств;
- правильное и своевременное документальное оформление и отражение на счетах бухгалтерского учета операций по выбытию основных средств;
- достоверное и полное определение результатов реализации и прочего выбытия основных средств;
- оценка основных средств при их выбытии.

Для правильной организации планирования и учета основных средств, составления отчетности о составе и движении основных средств, а также для анализа эффективности их использования основные средства объединяют в однородные группы, т. е. классифицируются.

Классификация основных средств осуществляется по следующим признакам:

1) в зависимости от *отраслевой принадлежности* – основные средства промышленности, сельского хозяйства, строительства, торговли, здравоохранения и т. д.;

2) по *функциональному назначению*:

- производственные основные средства основной деятельности, которые непосредственно участвуют в процессе создания промышленной продукции либо создают необходимые условия для его осуществления;

– производственные основные средства других отраслей, которые числятся на балансе организации, но по своему назначению относятся к другим отраслям экономики;

– непроизводственные основные средства, непосредственно не участвующие в создании промышленной продукции, но предназначенные для удовлетворения социально-бытовых потребностей работников организаций, – общежития, библиотеки, парикмахерские и т. д.;

3) по *степени использования* – находящиеся в эксплуатации, в запасе, на консервации, в стадии модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки;

4) по выполняемым *функциям и целевому назначению* – здания, сооружения, передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, инструмент, инвентарь и принадлежности, рабочий скот и животные основного стада, многолетние насаждения, прочие основные средства;

5) в зависимости от имеющихся *прав на объекты*:

– объекты основных средств, принадлежащие организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления (в том числе сданные в аренду, лизинг или переданные в безвозмездное пользование);

– объекты основных средств, полученные организацией в аренду, лизинг, безвозмездное пользование;

6) по *степени использования* в предпринимательской деятельности:

– используемые в предпринимательской деятельности;

– не используемые в предпринимательской деятельности.

Основные средства оцениваются и учитываются в бухгалтерском учете и отчетности по следующим оценкам: по первоначальной стоимости, переоцененной стоимости, остаточной стоимости, текущей рыночной стоимости.

Первоначальная стоимость – стоимость, по которой объект принимается в состав основных средств. Первоначальная стоимость включает в себя все фактические затраты, связанные с покупкой, возведением, доставкой и монтажом основных средств. Изменение первоначальной стоимости допускается при переоценке, достраивании, дооборудовании, модернизации, реконструкции, частичной ликвидации.

Переоцененная стоимость – стоимость объекта основных средств в современных условиях, которая устанавливается после проведения переоценки. После переоценки и отражения в учете ее результатов данная стоимость становится первоначальной.

Остаточная стоимость – реальная оценка основных средств на данный момент времени, которая определяется как разница между

первоначальной (переоцененной) стоимостью и суммой накопленной амортизации, начисленной на установленную дату по данному объекту. По остаточной стоимости основные средства отражаются в балансе (балансовая стоимость). Остаточная стоимость применяется для исчисления налога на недвижимость.

Текущая рыночная стоимость – сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации основных средств в текущих рыночных условиях.

12.2. Учет поступления основных средств

Прием в эксплуатацию основных средств осуществляется комиссией, назначенной для этих целей приказом или распоряжением руководителя организации. На принятые в эксплуатацию объекты комиссия оформляет акт о приеме-передаче объектов основных средств для одного объекта основных средств или акт о приеме-передаче групп объектов основных средств для группы объектов основных средств. Составление акта допускается для хозяйственного инвентаря, инструмента, оборудования, если эти объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и принимаются одновременно.

Акты о приеме-передаче объектов основных средств оформляются в количестве не менее двух экземпляров на основании документов поставщика (товарные накладные (ТН-2), товарно-транспортные накладные (ТТН-1) и т. д.) и технической документации, относящейся к принимаемым объектам (паспорт, спецификация и т. д.). Акты утверждаются руководителями организации-получателя и организации-сдатчика.

При поступлении на склад оборудования с целью последующего использования его в качестве объекта основных средств приемочная комиссия составляет акт о приеме (поступлении) оборудования в двух экземплярах. Акт утверждается руководителем или уполномоченным им на это лицом.

Для отражения передачи оборудования в монтаж составляется акт о приеме-передаче оборудования в монтаж. При проведении монтажных работ подрядным способом в состав приемочной комиссии входит представитель подрядной монтажной организации. В этом случае отдельный акт на передачу оборудования в монтаж не составляется. За получение оборудования на ответственное хранение представитель монтажной организации расписывается непосредственно в акте, и ему передается копия акта. Зачисление смонтированного и готового к эксплуатации оборудования в состав основных средств организации оформляется актом о приеме-передаче объектов основных средств.

Для синтетического учета основных средств предназначен активный счет 01 «Основные средства», на котором отражаются наличие и движение собственных основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, полученных в аренду (лизинг), доверительное управление. Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по счету 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости.

Информация о вложениях организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, отражается на активном счете 08 «Вложения в долгосрочные активы». Все затраты на возведение основных средств хозяйственным или подрядным способом собираются на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы». По окончании строительства оформляется акт о приеме-передаче объектов основных средств и в учете отражается факт поступления объекта основных средств записью по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Для обобщения информации о наличии и движении технологического, энергетического и производственного оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся (реконструируемых) объектах, используется активный счет 07 «Оборудование к установке и строительные материалы».

Для отражения суммы накопленной амортизации используется пассивный счет 02 «Амортизация основных средств».

Порядок отражения в бухгалтерском учете поступления основных средств зависит от того, каким образом и на каких условиях они приобретены.

Основные средства могут поступать:

- от учредителей в виде вкладов в уставный капитал;
- от других организаций и лиц безвозмездно;
- в результате строительства;
- в результате приобретения за плату у других юридических и физических лиц.

При поступлении основных средств от учредителей в виде вкладов в уставный капитал первоначальная стоимость объекта определяется по сопроводительным документам либо экспертной оценке.

Учет расчетов с учредителями долевых взносов отражается по субсчету 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал». Счет активный: по дебету отражается задолженность учредителей по формированию уставного капитала, по кредиту – погашение задолженности:

- сумма зарегистрированного уставного капитала:
Д-т сч. 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» –
К-т сч. 80 «Уставный капитал»;

– основные средства, полученные от учредителя в качестве долевого взноса:

- Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» –
К-т сч. 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»;
- введение основных средств в эксплуатацию:
Д-т сч. 01 «Основные средства» –
К-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы».

При поступлении основных средств в организацию от других организаций и лиц безвозмездно первоначальная стоимость новых объектов определяется по сопроводительным документам, или ценам заводоизготовителя, или экспертной оценке (по рыночной стоимости).

Стоимость безвозмездно полученных основных средств относится на увеличение прибыли организации – принятые на баланс основные средства по оценочной стоимости:

- Д-т сч. 01 «Основные средства»;
- Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» –
К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов».

Основные средства могут поступать в результате строительства. Строительство может производиться подрядным либо хозяйственным способами.

При подрядном способе работы выполняются сторонней организацией (подрядчиком). Заказчик и подрядчик подписывают договор, в котором отражается сметная стоимость строительства. По законченному и сданному объекту составляется акт, на основании которого заказчику выставляется платежное требование на сметную стоимость строительных работ. К законченному строительству относятся принятые в эксплуатацию объекты, по которым утверждены в установленном порядке акты приемки-передачи объектов основных средств. Объекты, вводимые в действие по частям, должны быть оформлены соответствующими документами и в соответствии с документами должны быть отражены в бухгалтерском учете следующими записями:

– акцептовано платежное требование подрядчика за выполненные и сданные строительные работы:

- Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» –
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- НДС:
Д-т сч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» –
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- принятие законченного объекта в состав основных средств:
Д-т сч. 01 «Основные средства» –
К-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы»;

– перечислено с расчетного счета подрядчику по требованию:

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» –

К-т сч. 51 «Расчетные счета».

Если капитальное строительство осуществляется *хозяйственным способом*, то все затраты на строительство осуществляет сам застройщик и учитывает их по мере возникновения записями:

Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» –

К-т сч. 10 «Материалы»;

К-т сч. 16 «Отклонение в стоимости материалов»;

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

По окончании строительных работ на основании акта приемки-передачи в эксплуатацию объект учитывается в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости, которая равна фактической себестоимости строительства, записью:

Д-т сч. 01 «Основные средства» –

К-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы».

При приобретении основных средств *за плату у других юридических и физических лиц* оборудование учитывается по счету 08 «Вложения в долгосрочные активы» в состав затрат на его приобретение, т. е. в инвентарную стоимость объекта включаются покупная стоимость, затраты на транспортировку, установку объекта на месте и т. д.:

– сумма всех затрат, возникающих при приобретении и установке объекта (первоначальная стоимость):

Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» –

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;

К-т сч. 10 «Материалы»;

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»;

– НДС:

Д-т сч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» –

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

– оприходовано оборудование по первоначальной стоимости:

Д-т сч. 01 «Основные средства» –

К-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Аналитический учет основных средств ведется в разрезе инвентарных объектов – отдельных предметов или комплексов предметов, предназначенных для выполнения определенных функций.

Каждому вновь принятому в эксплуатацию объекту основных средств присваивается инвентарный номер, который указывается в первичных документах и сохраняется за ним в течение всего периода нахождения в данной организации. Инвентарные номера могут быть пятизначными: первые две цифры обозначают классификационную группу и подгруппу основных средств, последующие три цифры – порядковые номера объектов. Номера обозначаются на объектах путем прикрепления металлического жетона, нанесения краски или насечки.

Пообъектный аналитический учет основных средств ведется бухгалтерией в инвентарных карточках учета объекта основных средств. Инвентарная карточка открывается бухгалтерией в одном экземпляре на основании акта о приеме-передаче объектов основных средств и приложенной к нему технической документации.

Для учета наличия производственного и хозяйственного инвентаря и принадлежностей может применяться инвентарная карточка группового учета объектов основных средств, в которой приводится краткая характеристика по всей группе объектов.

В организациях, имеющих небольшое количество объектов основных средств, возможно применение инвентарной книги учета объектов основных средств. Записи в ней производятся по классификационным группам и местам нахождения объектов.

12.3. Учет амортизации основных средств

Первоначальная стоимость соответствует действительной стоимости объекта только в первоначальный момент его эксплуатации. В дальнейшем объект постепенно изнашивается и теряет свои первоначальные физические и технические качества, а также может морально устаревать. Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации.

Начисление амортизации основных средств производится в соответствии с Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6. Амортизацию начисляют ежемесячно начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем поступления объекта основ-

ных средств, и прекращают начислять с месяца, следующего за месяцем выбытия объекта. Если же действующий объект полностью самортизирован, то амортизацию прекращают начислять с первого числа месяца, следующего за месяцем полного включения стоимости данного объекта в затраты, т. е. сумма амортизации равна амортизируемой стоимости (первоначальной стоимости).

Порядок амортизации объектов обусловлен участием или неучастием их в предпринимательской деятельности, отсюда и два определения амортизации.

Амортизация объектов основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, – перенесение их стоимости на себестоимость вырабатываемой с их помощью продукции, работ, услуг в течение полезного срока использования.

Амортизация объектов основных средств, не используемых в предпринимательской деятельности, – погашение их стоимости за счет собственных источников в течение нормативного срока службы.

При начислении амортизации используются следующие определения.

Срок службы – период, в течение которого объект основных средств сохраняет свои потребительские свойства.

Нормативный срок службы – установленный нормативными правовыми актами и (или) комиссией организации по проведению амортизационной политики в соответствии с Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов период амортизации отдельных объектов основных средств и (или) выделенных групп (позиций) амортизируемого имущества.

Срок полезного использования – выбранный организацией в соответствии с Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов или принятый равным нормативному сроку службы ожидаемый или расчетный период эксплуатации основных средств в процессе предпринимательской деятельности.

Амортизируемая стоимость – стоимость, от величины которой рассчитываются амортизационные отчисления, которая может изменяться (с обязательным решением комиссии) в случаях модернизации, перевооружения, реконструкции (она устанавливается как остаточная после проведения указанных мероприятий с обязательным пересчетом остаточного срока полезного использования и норм амортизации), переоценки.

Нормы амортизации – доля (в процентах с двумя знаками после запятой) амортизируемой стоимости объекта, подлежащая включению в издержки производства и обращения с установленной периодичностью на протяжении срока полезного использования или отнесению за счет соответствующих источников на протяжении нормативного срока

службы в соответствии с определенными способами и методами начисления амортизации.

Объектами начисления амортизации не являются:

- земельные участки;
- библиотечные фонды, сценическо-постановочные средства и оборудование;
- фильмофонды, музейные и художественные ценности, памятники архитектуры и искусства, включенные в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь;
- основные средства государственных организаций, находящихся за границей.

Амортизацию можно начислять линейным, нелинейным (прямой метод суммы чисел лет, обратный метод суммы чисел лет, метод уменьшаемого остатка) и производительным способами. Организация самостоятельно определяет способы и методы начисления амортизации, в том числе по объектам одного наименования. По объектам, не используемым в предпринимательской деятельности, можно применять только линейный способ.

Линейный способ заключается в равномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение всего нормативного срока службы или срока полезного использования объекта основных средств. При этом способе вначале рассчитывается годовая норма амортизации путем деления единицы на срок полезного (нормативного) использования и умножения на 100 %. Для расчета суммы амортизации за месяц амортизируемая стоимость объекта умножается на норму амортизации и делится на 12.

Нелинейный способ заключается в неравномерном (по годам) начислении амортизации в течение срока полезного использования объекта. Этот метод можно использовать при начислении амортизации по передаточным устройствам, машинам, механизмам, вычислительной технике, оргтехнике, транспортным средствам и т. д. Нелинейный способ не распространяется на оборудование, транспортные средства со сроком службы до трех лет, уникальную технику и оборудование, предметы интерьера, включая офисную мебель, и т. д.

Годовая сумма амортизации при использовании *прямого метода суммы чисел лет* предполагает определение годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и отношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Сумма чисел лет срока полезного использования объекта определяется по формуле

$$C_{\text{ч.л}} = C_{\text{п.и}} \cdot (C_{\text{п.и}} + 1) : 2,$$

где $C_{\text{ч.л}}$ – сумма чисел лет; $C_{\text{п.и}}$ – выбранный организацией самостоятельно в пределах установленного диапазона срок полезного использования объекта.

При расчете суммы амортизации за месяц следует годовую сумму разделить на 12.

Обратный метод суммы чисел лет предполагает, что годовая сумма амортизации определяется умножением амортизируемой стоимости на дробь, в числителе которой – разность срока полезного использования и число лет, оставшихся до конца срока, увеличенная на единицу, а в знаменателе – сумма чисел лет.

Этот метод с точностью до наоборот повторяет предыдущие расчеты, но не ускоряет, а замедляет начисление амортизации.

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 и коэффициента ускорения от 1 до 2,5 раза, принятого организацией.

Производительный способ заключается в начислении амортизации исходя из амортизируемой стоимости объекта и отношения натуральных показателей объема продукции, выпущенной в текущем периоде, к ресурсу объекта (количество продукции в натуральных показателях, которое может быть выпущено на протяжении всего срока эксплуатации объекта).

Начисление амортизации по основным средствам начинается со следующего месяца после ввода объекта в эксплуатацию и прекращается при 100%-м ее начислении. При досрочном выбытии объекта из эксплуатации начисление амортизации прекращается со следующего месяца после выбытия объекта. Однако если применяется производительный метод начисления амортизации, то ее расчет производится со дня введения объекта в эксплуатацию.

Расчет амортизационных отчислений не производится во время проведения модернизации оборудования, технического перевооружения объектов, их дооборудования, полной или частичной реконструкции, достройки с остановкой объекта.

При нахождении объектов основных средств в простое, в том числе в связи с проведением ремонтов, продолжительностью до трех месяцев амортизация начисляется линейным или нелинейным способом и отражается на производственных счетах.

Для учета амортизации основных средств открывается пассивный регулирующий счет 02 «Амортизация основных средств». Начисленная сумма амортизационных отчислений отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

Д-т сч. 20 «Основное производство» (по основным средствам основного производства горнодобывающей, химической, металлургической и других отраслей промышленности, в калькуляции себестоимости продукции которых амортизация выделена самостоятельной статьей);

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» (по основным средствам вспомогательных производств, если расходы на обслуживание и управление этими производствами учитывают непосредственно на данном счете);

Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты» (по зданиям, сооружениям, машинам, оборудованию и инвентарю цеха, участка);

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты» (по основным средствам общезаводского характера, а также переданным в бесплатное пользование предприятиям общественного питания, медицинским учреждениям, обслуживающим работников организации, и т. д.) –

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств».

12.4. Учет затрат на восстановление основных средств (ремонт, реконструкция и модернизация)

В процессе использования основных средств возникают затраты, которые направлены:

- на поддержание основных средств в рабочем состоянии, т. е. технический осмотр, текущий, средний и капитальный ремонт. Эти затраты включаются в себестоимость продукции;

- улучшение состояния основных средств для продления срока их службы или повышения их производительности сверх первоначально определенных (нормативных) показателей. Это затраты на модернизацию оборудования, техническое перевооружение, реконструкцию. Они не включаются в себестоимость, а относятся на увеличение первоначальной стоимости основных средств.

В зависимости от объема и сложности ремонтные работы бывают: текущими, средними, капитальными.

В зависимости от участия самой организации ремонты делятся:

- на выполняемые подрядным способом (сторонними организациями);
- выполняемые хозяйственным способом (самой организацией);
- выполняемые смешанным способом.

Все виды ремонтных работ осуществляются на основании смешанных затрат и включаются в себестоимость продукции в зависимости от местонахождения ремонтируемого объекта.

Текущий и средний ремонт – частичная замена деталей, починка отдельных частей, побелка, ремонт дверей, пола в течение года.

При выполнении *ремонта хозяйственным способом* затраты отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

– фактические затраты:

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» –

К-т сч. 10 «Материалы»;

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

К-т сч. 51 «Расчетные счета»;

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

– затраты на ремонт объектов по месту их нахождения:

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;

Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»;

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»;

Д-т сч. 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» –

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства».

При выполнении *ремонта подрядным способом* затраты, включаемые в себестоимость ремонта отдельных объектов в размерах сумм, предъявленных подрядчиком счетов, отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;

Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»;

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»;

Д-т сч. 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» –

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Капитальный ремонт – это, как правило, сложные работы с периодичностью проведения свыше 12 месяцев – полная разборка, замена деталей и узлов. Прием объектов по окончании капитального ремонта производится по акту приема-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов.

Учет затрат на капитальный ремонт ведется аналогично изложенному выше.

Затраты на модернизацию и реконструкцию не включаются в себестоимость продукции, они носят капитальный характер и относятся на увеличение первоначальной стоимости основных средств.

Все затраты на модернизацию (реконструкцию) независимо от способа ведения работ учитываются в бухгалтерском учете по дебету сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» следующей записью:

– при хозяйственном способе:

Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» –

К-т сч. 10 «Материалы»;

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

– при подрядном способе:

Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» –

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По окончании данных работ затраты списываются на увеличение первоначальной стоимости основных средств (сумма затрат на модернизацию основных средств) следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 01 «Основные средства» –

К-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы».

12.5. Учет выбытия основных средств

Для учета выбытия основных средств предназначен синтетический активно-пассивный счет 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету отражается остаточная стоимость выбывших средств, расходы, связанные с выбытием или ликвидацией (снос, разборка зданий, сооружений, демонтаж оборудования), НДС и прибыль. По кредиту отражается выручка от реализации, стоимость материальных ценностей, полученных при разборке и ликвидации средств, по цене возможного использования, а также убыток от выбытия основных средств.

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты пять субсчетов:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Налог на добавленную стоимость»;

91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов»;

91-4 «Прочие расходы»;

91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Записи на субсчетах 91-1 «Прочие доходы», 91-2 «Налог на добавленную стоимость», 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетовых оборотов по субсчетам 91-2 «Налог на

добавленную стоимость» и 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительным оборотом) списывается с субсчета 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

При выбытии первоначальная стоимость объекта, ранее учитываемая по дебету счета 01 «Основные средства», списывается двумя частями: в размере начисленной амортизации – в дебет счета 02 «Амортизация основных средств», в размере остаточной стоимости – в дебет субсчета 91-4 «Прочие расходы».

Кроме записей на счете 91 «Прочие доходы и расходы» делается перенос остатка на счете 83 «Добавочный капитал», образованный по выбывающему объекту при ранее проведенных переоценках, на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Основные средства выбывают:

1) при *реализации* – списываются на основании договора купли-продажи и оформляются ТТН-1 и актом. Для наглядности записи по субсчетам счета 91 делаются по порядку их номеров:

– выручка за проданный объект:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» –

К-т сч. 91-1 «Прочие доходы»;

– начисление НДС:

Д-т сч. 91-2 «Налог на добавленную стоимость» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– списание начисленной амортизации:

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» –

К-т сч. 01 «Основные средства»;

– списание остаточной стоимости:

Д-т сч. 91-4 «Прочие расходы» –

К-т сч. 01 «Основные средства»;

– списание результата от реализации – прибыль:

Д-т сч. 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» –

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»;

– списание результата от реализации – убыток:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» –

К-т сч. 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов»;

– перенос остатка добавочного капитала:

Д-т сч. 83 «Добавочный капитал» –

К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

2) при *безвозмездной передаче* – списываются на основании договора и оформляются ТТН-1 и актом:

– списание начисленной амортизации:

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» –

К-т сч. 01 «Основные средства»;

– начисление НДС от остаточной стоимости:

Д-т сч. 91-2 «Налог на добавленную стоимость» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– списание остаточной стоимости:

Д-т сч. 91-4 «Прочие расходы» –

К-т сч. 01 «Основные средства»;

– списание убытка от передачи:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» –

К-т сч. 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов»;

– перенос остатка добавочного капитала:

Д-т сч. 83 «Добавочный капитал» –

К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

3) при *ликвидации по ветхости и износу* – оформляются актом:

– материалы (отходы), полученные в результате ликвидации объекта:

Д-т сч. 10-6 «Прочие материалы» –

К-т сч. 91-1 «Прочие доходы»;

– списание начисленной амортизации:

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» –

К-т сч. 01 «Основные средства»;

– списание остаточной стоимости:

Д-т сч. 91-4 «Прочие расходы» –

К-т сч. 01 «Основные средства»;

– списание расходов по ликвидации:

Д-т сч. 91-4 «Прочие расходы» –

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

– списание убытков от ликвидации:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» –

К-т сч. 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов»;

– перенос остатка добавочного капитала:

Д-т сч. 83 «Добавочный капитал» –

К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

4) при внесении в качестве вклада в уставный капитал – списываются на основании акта, ТТН-1 и независимой оценки:

– списание начисленной амортизации:

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» –

К-т сч. 01 «Основные средства»;

– списание остаточной стоимости в пределах суммы взноса в уставный капитал:

Д-т сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения» –

К-т сч. 01 «Основные средства»;

– разница между остаточной и согласованной стоимостями:

Д-т сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения» –

К-т сч. 91-1 «Прочие доходы»;

5) *недостачи, выявленные при инвентаризации*, – списываются на основании акта инвентаризации:

– списание начисленной амортизации:

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» –

К-т сч. 01 «Основные средства»;

– списание остаточной стоимости:

Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» –

К-т сч. 01 «Основные средства».

12.6. Отражение в учете результатов инвентаризации основных средств

Инвентаризация – проверка и документальное подтверждение фактического наличия объектов, выявление отклонений от учетных данных, принятие решений по внесению изменений в учет при наличии отклонений.

Сроки и порядок проведения инвентаризации определяются Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» и Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств. Для проведения инвентаризации приказом руководителя организации назначается комиссия.

Данные инвентаризации заносятся в инвентаризационную опись основных средств. Если у организации имеются объекты, не принадлежащие ей на праве собственности, то при проведении инвентаризации такие объекты оформляются отдельными описями.

В результате инвентаризации основных средств могут быть выявлены отклонения от данных учета. В первую очередь необходимо уточнить причины отклонения: несвоевременное оформление, поступление или списание основных средств (в остальных случаях все отклонения от-

ражаются в учете). Для этого у материально ответственных лиц берется объяснительная записка. Затем составляется сличительная ведомость. По результатам инвентаризации комиссия проводит решение актом инвентаризации, издается приказ по организации.

Излишки основных средств по экспертной оценке (рыночной цене) приходятся в бухгалтерском учете следующей записью:

Д-т сч. 01 «Основные средства» –

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостачи, выявленные при инвентаризации, списываются в бухгалтерском учете на основании акта инвентаризации следующими записями:

– списание начисленной амортизации:

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» –

К-т сч. 01 «Основные средства»;

– списание остаточной стоимости:

Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» –

К-т сч. 01 «Основные средства»;

– отнесение недостачи на виновное лицо в размере остаточной стоимости:

Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» –

К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»;

– разница между рыночной и балансовой стоимостью:

Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» –

К-т сч. 91-1 «Прочие доходы»;

– погашение виновным лицом недостачи в кассу:

Д-т сч. 50 «Касса» –

К-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;

– удержание из заработной платы материально ответственного лица:

Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» –

К-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Если виновное лицо не найдено или судом отказано во взыскании с виновного лица по причинам, зависящим от организации, то делаются следующие бухгалтерские записи:

– списание недостачи за счет прибыли в случае отсутствия виновного лица:

Д-т сч. 91-4 «Прочие расходы» –

К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»;

– списание недостачи за счет прибыли, если судом отказано во взыскании с виновного лица:

Д-т сч. 91-4 «Прочие расходы» –

К-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Одновременно сторнируется разница между рыночной и балансовой стоимостью недостачи, ранее отнесенной на виновное лицо (красным сторно), – перенос остатка добавочного капитала по объекту основных средств, сформированного в результате переоценки, – бухгалтерской записью:

Д-т сч. 83 «Добавочный капитал» –

К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Глава 13. Учет аренды и лизинга основных средств

13.1. Общее понятие об аренде и лизинге

Определение лизинга дано в ст. 636 Гражданского кодекса Республики Беларусь, согласно которой по **договору финансовой аренды (договору лизинга)** (далее – лизинг) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей. Лизинг является очень удобным источником приобретения современного оборудования для лизингополучателя (арендатора) на довольно выгодных финансовых условиях, так как сущность лизинговых операций сводится к тому, что одни юридические лица (лизингодатель) приобретают объекты лизинга за свои средства и передают другим субъектам хозяйствования (лизингополучателю) за плату с правом или без права выкупа.

Объектом лизинга является движимое и недвижимое имущество, относящееся к основным фондам, а также отдельные виды нематериальных активов, в частности программное обеспечение.

Объектом лизинга не может быть имущество, используемое для семейных или бытовых нужд, земельные участки, природные ресурсы.

В зависимости от **условий возмещения лизингодателю затрат и перехода права собственности** на объект лизинга к лизингополучателю лизинг подразделяется:

– на **финансовый** – лизинговые платежи в течение договора лизинга, заключенного на срок не менее 12 месяцев, возмещают лизингодателю стоимость объекта лизинга в размере не менее 75 % его первоначальной стоимости с правом или без права выкупа;

– **оперативный** – лизинговые платежи в течение действия договора лизинга возмещают лизингодателю в размере менее 75 % первоначальной стоимости объекта лизинга. По истечении договора лизинга лизин-

гополучатель возвращает лизингодателю объект лизинга, передавать его в лизинг можно многократно.

В зависимости от **состава сторон** лизинг делится:

– на **международный** – хотя бы одна из сторон является нерезидентом Республики Беларусь;

– **внутренний** – обе стороны договора являются резидентами Республики Беларусь;

– **сублизинг** – лизингополучатель с согласия лизингодателя передает объект в лизинг другому лизингополучателю.

13.2. Учет текущей аренды основных средств

Договор лизинга должен отражать:

– наименование и характеристику объекта;

– контрактную стоимость объекта;

– обязательства сторон по уплате налоговых платежей по объекту лизинга;

– срок лизинга;

– цену договора лизинга, которая устанавливается исходя из инвестиционных расходов (первоначальная стоимость объекта лизинга, страхование объекта, налоговые платежи по объекту лизинга и т. д.) и вознаграждения (доходов) лизингодателя;

– выкупную стоимость объекта лизинга, которая может быть равна или меньше остаточной стоимости (выкупная стоимость равна первоначальной стоимости объекта за вычетом лизинговых платежей);

– сумму лизинговых платежей за каждый месяц лизинга, которые возмещают инвестиционные расходы лизингодателя и сумму вознаграждения (дохода) лизингодателя;

– сторону, начисляющую амортизацию (износ);

– у кого объект лизинга будет находиться на балансе – лизингодателя или лизингополучателя.

Лизинговый платеж относится на себестоимость продукции (работ, услуг) лизингополучателя.

Выкупная стоимость объекта лизинга не входит в состав затрат лизингополучателя.

Величина амортизации (износа) объекта лизинга устанавливается договором лизинга по согласованию между лизингодателем и лизингополучателем, и она не должна превышать разницу между контрактной (первоначальной) стоимостью объекта и его выкупной (остаточной) стоимостью, определяемой условиями договора лизинга. Если договором размер износа не предусмотрен, то тогда он начисляется по единым нормам.

По таким объектам лизинга, как предметы интерьера, включая офисную мебель, печи СВЧ, жалюзи; предметы для отдыха и развлечений, легковые автомобили в качестве служебных (кроме автошкол), амортизация начисляется по твердым, а не по свободным нормам.

Объект лизинга в период действия договора лизинга не подлежит переоценке. Лизингодатель в течение всего срока действия договора лизинга является собственником имущества, переданного в лизинг.

Лизингодатель все затраты по приобретению объекта лизинга учитывает на активном субсчете 08-3 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)».

На первоначальную стоимость принятого объекта составляется следующая бухгалтерская запись:

Д-т сч. 03-2 «Предметы финансовой аренды (лизинга)» –

К-т сч. 08-3 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)».

13.3. Учет лизинговых операций

Установлен единый порядок отражения в бухгалтерском учете лизинговых операций для коммерческих и некоммерческих организаций (кроме банков, страховых компаний, бюджетных организаций).

Бухгалтерский учет лизинговых операций зависит от того, находится ли объект на балансе лизингодателя или на балансе лизингополучателя.

Бухгалтерский учет лизинговых операций *у лизингодателя*, когда объект лизинга находится на балансе лизингодателя.

Сумма лизинговых платежей признается выручкой и в соответствии с принятой учетной политикой организации отражается следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» –

К-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (лизинговая деятельность является основным видом деятельности) или

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Начисление лизинговых платежей, причитающихся по договору лизинга, отражается следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» –

К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов».

При возврате объекта лизинга лизингодателю первоначальная стоимость объекта лизинга списывается следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 01 «Основные средства» –

К-т сч. 03 «Доходные вложения в материальные активы».

Если по такому объекту есть проценты по непогашенным кредитам, займам, взятым на приобретение объекта, то в течение года они учитываются

на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», а в конце отчетного года проценты относятся на увеличение стоимости объекта основных средств.

На сумму недополученных лизинговых платежей производится сторнировочная запись:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» –

К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов».

Бухгалтерский учет лизинговых операций у лизингодателя, когда объект лизинга находится на балансе лизингополучателя.

Передача объекта лизинга получателю на сумму первоначальной стоимости отражается следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 58 «Краткосрочные финансовые вложения» –

К-т сч. 03-2 «Предметы финансовой аренды (лизинга)» .

По объектам, бывшим в эксплуатации, необходимо отдельно со счета 02 «Амортизация основных средств» списать начисленную амортизацию и сумму остаточной стоимости по счету 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

Лизингодатель при передаче объекта лизинга на баланс лизингополучателя стоимость объекта (исходя из условий договора лизинга) записывает по дебету забалансового счета 011 «Основные средства, сданные в аренду».

Аналитический учет по счету 03 «Доходные вложения в материальные активы», счету 58 «Краткосрочные финансовые вложения», счету 011 «Основные средства, сданные в аренду» ведется по каждому объекту основных средств, по каждому лизингополучателю.

Бухгалтерский учет лизинговых операций *у лизингополучателя*, когда объект лизинга находится на балансе лизингодателя.

Объект лизинга как собственность лизингодателя у лизингополучателя зачисляется по дебету забалансового счета 001 «Арендованные основные средства» по контрактной стоимости (стоимости, указанной в договоре лизинга).

Аналитический учет взятых в лизинг основных средств ведется в разрезе лизингодателей по каждому объекту лизинга.

Если лизингополучатель несет за свой счет (по условиям договора) расходы по доставке, монтажу и установке оборудования и договор лизинга будет завершен выкупом объекта лизинга, то такие расходы отражаются по дебету активного счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» в корреспонденции с кредитом счета 10 «Материалы», счета 23 «Вспомогательные производства», счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и т. д. Если лизингополучатель по условиям договора лизинга возвращает объект лизинга

лизингодателю, то расходы по доставке, монтажу и установке относятся в дебет активного счета 97 «Расходы будущих периодов».

Фактические расходы с кредита счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» переносятся в дебет счета 01 «Основные средства» (субсчет «Присоединенная стоимость объекта лизинга») после ввода объекта лизинга лизингополучателем в эксплуатацию.

Бухгалтерский учет лизинговых операций у лизингополучателя, когда *объект лизинга находится на балансе лизингополучателя*.

Поступление объекта лизинга на баланс лизингополучателя отражается на активном счете 08-4 «Приобретение и создание нематериальных активов» в корреспонденции с активно-пассивным счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по лизинговым платежам»).

Оприходование объекта лизинга со счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» переносится на счет 01 «Основные средства» (субсчет «Основные средства, полученные в лизинг»).

Начисление лизинговых платежей за весь период лизинга отражается на счете 97 «Расходы будущих периодов» (субсчет «Расходы по лизинговым платежам»). Согласно договору лизинга лизинговые платежи списываются ежемесячно на затраты производства и обращения (счет 20 «Основное производство», счет 26 «Общехозяйственные затраты», счет 44 «Расходы на реализацию»).

После полного расчета по лизингу лизингополучатель зачисляет объект в собственные основные средства (счет 01 «Основные средства» (субсчет «Присоединенная стоимость объекта лизинга»)) и принимает начисленную амортизацию.

Глава 14. Учет нематериальных активов

14.1. Понятие и виды нематериальных активов, их состав и классификация

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25, **нематериальные активы** – составной элемент внеоборотных активов организации, имеющий условную стоимость и используемый в производственной и иной деятельности конкретной организации в течение длительного периода с целью получения дохода.

В учетной деятельности объект признается нематериальным активом при соблюдении следующих условий:

- не имеет материально-вещественной формы;
- имеет отличительные (идентифицирующие) от других объектов признаки;
- используется в хозяйственной, организационной и управленческой деятельности;
- предполагается получение экономических выгод от его использования;
- предназначен для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;
- не предполагается его отчуждение в течение 12 месяцев с даты приобретения;
- имеется документальное подтверждение наличия и права владения.

При несоблюдении одного из вышеперечисленных условий произведенные затраты не признаются нематериальными активами и являются расходами организации.

Основными задачами учета нематериальных активов являются:

- своевременное и правильное документальное оформление операций, связанных с движением отдельных объектов нематериальных активов;
- точное определение первоначальной стоимости объектов нематериальных активов;
- правильное и своевременное исчисление амортизации нематериальных активов;
- своевременное и точное отражение на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с наличием и движением объектов нематериальных активов;
- своевременное составление и представление достоверной отчетности по нематериальным активам соответствующим органам управления.

В состав нематериальных активов входят имущественные права:

1) следующие объекты:

– *объекты промышленной собственности*: изобретения, полезные модели, промышленные образцы, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), селекционные достижения, средства индивидуализации субъектов хозяйствования (фирменные наименования, товарные знаки, место происхождения товаров), другие объекты интеллектуальной собственности, на которые распространяется право промышленной собственности;

– *объекты авторского права*: произведения науки, литературы и искусства, первичные произведения литературные, научные (статьи,

монографии, отчеты), музыкально-драматические, произведения скульптуры, живописи, графики и другие, производные произведения (переводы, обработки, аннотации, рефераты и др.), составные произведения (сборники, энциклопедии, антологии, атласы, другие составные произведения), компьютерные программы и базы данных, созданные в самой организации, а не приобретенные за плату, и др.;

– *объекты смежных прав*: исполнения, постановки, фонограммы, передачи организаций эфирного и кабельного телевидения;

2) *прочие права*: лицензии на осуществление вида деятельности и лицензии на осуществление внешнеторговых и котируемых операций, лицензии на использование опыта специалистов, права доверительного управления имуществом;

3) *право пользования землей и природными ресурсами*.

Единицей учета нематериальных активов в бухгалтерском учете является **инвентарный объект** – совокупность имущественных прав, возникающих из одного патента, свидетельства, лицензии, договора или иных правоустанавливающих документов. При этом основным признаком, по которому один инвентарный объект нематериальных активов отличается от другого, является выполнение каждым самостоятельной функции в хозяйственной, организационной и управленческой деятельности организации.

В бухгалтерском учете **нематериальные активы учитываются** по первоначальной стоимости, переоцененной стоимости, остаточной и текущей рыночной стоимости, как и основные средства.

Оценка нематериальных активов осуществляется по *первоначальной стоимости*. Порядок определения данной стоимости зависит от способа приобретения объекта учета:

– при внесении в счет вкладов в уставный капитал – по договоренности сторон или экспертным путем;

– приобретении за плату у других организаций и лиц – по фактически произведенным затратам с учетом стоимости самого нематериального актива;

– создании самой организацией – по сумме фактических расходов на их создание и изготовление;

– получении безвозмездно от других организаций и лиц – по рыночной стоимости, а в случае невозможности ее определения – по соглашению сторон, но не ниже балансовой стоимости;

– приобретении в обмен на другое имущество – по стоимости обмениваемого имущества, отраженной в бухгалтерском учете.

Оценка объектов нематериальных активов, стоимость которых выражена в иностранной валюте (внесенных учредителями в счет их вклада в уставный фонд организации), производится в белорусских рублях путем

пересчета иностранной валюты по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату совершения хозяйственной операции, если иное не установлено законодательством.

В балансе нематериальные активы показываются по *остаточной стоимости* на начало и конец отчетного периода. Под остаточной стоимостью нематериальных активов, как и по основным средствам, понимается разница между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации.

14.2. Учет поступления нематериальных активов

Основанием для оприходования нематериальных активов служит акт о приеме нематериальных активов, составляемый в одном экземпляре и хранящийся в бухгалтерии организации. В документах, прилагаемых к акту, дается характеристика объекта нематериальных активов, или определяется порядок его использования, или подтверждаются имущественные права. Например, права на изобретение подтверждаются патентами и свидетельствами, программное обеспечение – алгоритмом и т. д.

Для осуществления бухгалтерского учета каждому объекту нематериального актива присваивается инвентарный номер. Аналитический учет нематериальных активов ведется в инвентарной карточке учета нематериальных активов. Она открывается на каждый объект на основании первичных документов, подтверждающих факт совершения хозяйственной операции (акт о приеме-передаче, накладная ТТН-1 и ТН-2 и другие аналогичные документы).

Для синтетического учета нематериальных активов предназначен синтетический активный счет 04 «Нематериальные активы». На нем обобщается информация о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности.

Нематериальные активы могут поступать в результате:

- приобретения за плату у юридических и физических лиц;
- поступления от учредителей в счет вкладов в уставный капитал;
- получения безвозмездно от других организаций и лиц;
- оприходования излишков, выявленных при инвентаризации, и т. д.;
- производства собственными силами.

Учет нематериальных активов в результате *приобретения у организаций и физических лиц* оформляется в бухгалтерском учете следующими записями:

– на сумму всех затрат, возникающих при приобретении и установке данного объекта (первоначальная стоимость):

Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» –
 К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
 К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
 К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
 К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
 К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
 К-т сч. 10 «Материалы»;
 К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»;
 – на НДС:
 Д-т сч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» –
 К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
 – оприходовано по первоначальной стоимости:
 Д-т сч. 04 «Нематериальные активы» –
 К-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Учет нематериальных активов в результате *поступления от учредителей в виде вкладов в уставный капитал* оформляется в бухгалтерском учете следующими записями:

– на сумму зарегистрированного уставного капитала:
 Д-т сч. 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» –
 К-т сч. 80 «Уставный капитал»;
 – нематериальные активы от учредителя в качестве долевого вноса:
 Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» –
 К-т сч. 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»;
 – оприходован нематериальный актив:
 Д-т сч. 04 «Нематериальные активы» –
 К-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы».

При *безвозмездном поступлении* активов первоначальная стоимость новых объектов определяется по сопроводительным документам, или ценам завода-изготовителя, или экспертной оценке (по рыночной стоимости).

Стоимость безвозмездно полученных активов относится в бухгалтерском учете на увеличение прибыли организации следующей записью (приняты на баланс нематериальные активы по оценочной стоимости):

Д-т сч. 04 «Нематериальные активы» или
 Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» –
 К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов».

Учет нематериальных активов при *производстве собственными силами* оформляется в бухгалтерском учете следующими записями:

– на сумму всех затрат, возникающих при приобретении и установке данного объекта (первоначальная стоимость):

Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» –
 К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
 К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
 К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
 К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
 К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
 К-т сч. 10 «Материалы»;
 К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»;
 К-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»;
 К-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»;
 – оприходован нематериальный актив:
 Д-т сч. 04 «Нематериальные активы» –
 К-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы».

14.3. Порядок начисления амортизации и учет выбытия нематериальных активов

Начисление амортизации нематериальных активов производится в соответствии с Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов.

Стоимость объектов нематериальных активов, используемых длительное время, погашается путем начисления амортизации в течение установленного нормативного срока службы или срока полезного использования. Величина амортизации по нематериальным активам исчисляется ежемесячно по нормам исходя из их амортизируемой стоимости и срока полезного использования.

Нормативный срок службы и срок полезного использования объектов нематериальных активов определяется исходя из времени их использования (срока службы), устанавливаемого патентами, свидетельствами, лицензиями, соответствующими договорами и другими документами, подтверждающими права правообладателя.

Амортизация нематериальных активов по объектам, используемым в предпринимательской деятельности, как и по основным средствам, может начисляться следующими способами: линейным, нелинейным (прямой метод суммы чисел лет, обратный метод суммы чисел лет, метод уменьшаемого остатка), производительным.

По объектам, не используемым в предпринимательской деятельности, амортизация нематериальных активов начисляется линейным способом исходя из нормативного срока службы. Организация самостоятельно определяет способы и методы начисления амортизации.

Амортизационные отчисления по объектам *нематериальных активов, используемым в предпринимательской деятельности*, производятся на протяжении всего срока полезного использования.

Для синтетического учета амортизации нематериальных активов предназначен пассивный синтетический счет 05 «Амортизация нематериальных активов». По кредиту данного счета отражается начисление амортизации, а по дебету – списание амортизации при выбытии нематериальных активов.

Начисление амортизации нематериальных активов производится ежемесячно с включением ее в затраты производства в зависимости от направления использования объектов. При этом составляются следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы»;

Д-т сч. 20 «Основное производство»;

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;

Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»;

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»;

Д-т сч. 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;

Д-т сч. 44 «Расходы на реализацию» и др. –

К-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов».

Аналитический учет амортизации нематериальных активов ведется по их видам и отдельным объектам.

Для учета выбытия нематериальных активов предназначен синтетический активно-пассивный счет 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету отражаются остаточная стоимость выбывших активов, расходы, связанные с выбытием или ликвидацией, НДС и прибыль. По кредиту отражаются выручка от реализации, а также убыток от выбытия нематериальных активов.

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты пять субсчетов. Записи на субсчетах 91-1 «Прочие доходы», 91-2 «Налог на добавленную стоимость», 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетовых оборотов по субсчетам 91-2 «Налог на добавленную стоимость» и 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительным оборотом) списывается с субсчета 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

При выбытии первоначальная стоимость (ранее учитываемая по дебету счета 04 «Нематериальные активы») списывается двумя частями: в размере начисленной амортизации – в дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов», в размере остаточной стоимости – в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Нематериальные активы могут выбывать в результате:

- реализации другим юридическим и физическим лицам;
- передачи в счет вкладов в уставный капитал других организаций;
- безвозмездной передачи другим организациям;
- недостач, выявленных при инвентаризации, и т. д.;
- списания вследствие их непригодности и в других случаях.

Основанием для списания выбывших нематериальных активов являются акты их передачи, акты на их списание, протоколы собрания акционеров или участников простого товарищества (совместной деятельности) и т. д.

Остаточная стоимость выбывших объектов нематериальных активов списывается с кредита счета 04 «Нематериальные активы» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Операции по выбытию нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

1) при *реализации* учет осуществляется на основании договора купли-продажи и оформляется ТТН-1:

– на сумму начисленной амортизации:

Д-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов» –

К-т сч. 04 «Нематериальные активы»;

– остаточная стоимость:

Д-т сч. 91-2 «Налог на добавленную стоимость» –

К-т сч. 04 «Нематериальные активы»;

– поступила выручка за проданный объект:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»;

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» –

К-т сч. 91-1 «Прочие доходы»;

– начислен НДС:

Д-т сч. 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– списывается результат от реализации:

Д-т сч. 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» –

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»;

2) при внесении в качестве вклада в уставный капитал учет осуществляется на основании акта экспертной оценки:

– на сумму начисленной амортизации:

Д-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов» –

К-т сч. 04 «Нематериальные активы»;

– остаточная стоимость:

Д-т сч. 91-2 «Налог на добавленную стоимость» –

К-т сч. 04 «Нематериальные активы»;

– на сумму взноса:

Д-т сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения» –

К-т сч. 91-1 «Прочие доходы»;

– на разницу между остаточной и договорной стоимостями:

Д-т сч. 91-1 «Прочие доходы» –

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»;

3) при безвозмездной передаче учет осуществляется на основании договора и оформляется ТТН-1:

– на сумму начисленной амортизации:

Д-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов» –

К-т сч. 04 «Нематериальные активы»;

– остаточная стоимость:

Д-т сч. 91-2 «Налог на добавленную стоимость» –

К-т сч. 04 «Нематериальные активы»;

– начислен НДС:

Д-т сч. 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– списывается результат от передачи:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» –

К-т сч. 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов»;

4) недостачи, выявленные при инвентаризации, списываются на основании инвентаризационного протокола и акта:

– на сумму начисленной амортизации:

Д-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов» –

К-т сч. 04 «Нематериальные активы»;

– остаточная стоимость:

Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» –

К-т сч. 04 «Нематериальные активы».

В бухгалтерской отчетности информация о наличии нематериальных активов по остаточной стоимости содержится в балансе организации в разд. I «Долгосрочные активы».

Учетная политика организации в части учета нематериальных активов отражает:

– принятые способы и методы оценки и учета приобретения, создания и выбытия активов;

– принятые способы начисления амортизации;

– применяемые для оформления хозяйственных операций с нематериальными активами формы первичных документов и регистров бухгалтерского учета, если они отличаются от типовых;

– порядок включения соответствующих показателей в бухгалтерскую отчетность и т. д.

14.4. Инвентаризация нематериальных активов

Инвентаризация нематериальных активов проводится на основании Инструкции по инвентаризации активов и обязательств.

До начала инвентаризации внеоборотных активов проверяется:

– наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;

– наличие и состояние технических паспортов, документов на право правообладания или другой документации;

– наличие документов на основные средства и нематериальные активы, сданные или принятые организацией в аренду (лизинг), пользование и на хранение. При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление.

При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета и технической документации вносятся соответствующие исправления и уточнения.

При инвентаризации нематериальных активов комиссия производит осмотр объектов и оформляет опись.

При инвентаризации нематериальных активов проверяется наличие документов, подтверждающих права организации на их использование, правильность отнесения объектов к нематериальным активам исходя из критериев, установленных законодательством, а также правильность и своевременность принятия активов к бухгалтерскому учету. Сведения об инвентаризируемых нематериальных активах вносятся в опись.

При инвентаризации нематериальных активов, полученных во временное пользование, оформляются отдельные описи, которые составляются отдельно по каждому правообладателю с указанием срока пользования. Один экземпляр инвентаризационной описи полученных во временное пользование нематериальных активов высылается правообладателю.

По результатам инвентаризации комиссия проводит решение актом инвентаризации, издается приказ по организации.

Излишки активов приходятся по экспертной оценке (рыночной цене) следующей записью:

Д-т сч. 04 «Нематериальные активы» –

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

При *недостаче* активов отражается их выбытие:

– списана амортизация по недостающим активам:

Д-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов» –

К-т сч. 04 «Нематериальные активы»;

– списана остаточная стоимость недостающего объекта (показана недостача):

Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» –

К-т сч. 04 «Нематериальные активы».

Выясняются причины возникновения недостачи. В дальнейшем составляются документы и бухгалтерские записи, как и при аналогичной ситуации по основным средствам.

Глава 15. Учет материальных ресурсов

15.1. Классификация и оценка материалов в учете

В процессе производства наряду со средствами труда используются затраты труда, которые в отличие от основных средств, как правило, потребляются в одном производственном цикле, меняя свою материально-вещественную форму, полностью переносят свою стоимость на производимые продукцию, работы и услуги.

Основными задачами учета материалов являются учет и контроль:

– поступления и расходования материальных ресурсов;

– соблюдения норм их расхода;

– сохранности в местах хранения;

– эффективного использования.

Для успешного решения этих задач необходимо иметь четкую **классификацию материалов** и их обоснованную оценку.

По *функциональной роли и назначению в процессе производства* в соответствии с типовым планом счетов (счет 10 «Материалы») материалы подразделяются:

– на сырье и основные материалы (субсчет 10-1) – предметы труда, составляющие основу производимой продукции. Сюда же относятся и

вспомогательные материалы, которые способствуют преобразованию основных материалов или используются для обслуживания средств производства (специи в колбасном производстве, нитки, фурнитура в швейном, смазочные и оберточные материалы). Деление материалов на основные и вспомогательные условно и осуществляется конкретно на каждом производстве, например нитки в текстильном производстве – основные материалы, в швейном – вспомогательные;

– покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия (субсчет 10-2) – материалы, прошедшие определенную обработку, но не являющиеся готовой продукцией, составляющие основу продукции;

– топливо (субсчет 10-3) – является вспомогательным материалом, подразделяется на технологическое, хозяйственное (для отопления) и горюче-смазочные материалы;

– тара и тарные материалы (субсчет 10-4) – предметы, используемые для упаковки, транспортировки и хранения материалов и готовой продукции (мешки, ящики);

– запасные части (субсчет 10-5) – используются для ремонта и смены износившихся деталей машин и оборудования;

– прочие материалы (субсчет 10-6) – неисправимый брак, материальные ценности, полученные от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части;

– инвентарь и хозяйственные принадлежности (субсчет 10-9) – используются в течение 12 месяцев и в силу своей многочисленности и малой стоимости относятся к оборотным активам и т. д.

В соответствии с *техническими признаками* материалы классифицируются по сортам, размерам, маркам, профилям и т. д. По этим характеристикам они объединяются в группы (черные и цветные металлы), подгруппы (прокат, трубы и т. д.) по принятой в статистике классификации. В таможенной статистике материалы классифицируются по кодам товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности.

Каждому виду, сорту, размеру материала присваивают код – номенклатурный номер и записывают в специальный систематизируемый перечень – номенклатуру-ценник. Он используется всеми работниками, связанными с оформлением документов по движению материалов.

Все материалы принимаются к учету и отражаются в балансе по фактической себестоимости, включающей покупную цену, транспортно-заготовительные расходы, комиссионные, таможенные пошлины. Однако при большой номенклатуре материалов учитывать их по фактической себестоимости сложно, поэтому в текущем учете используются учетные цены, в качестве которых выступают цены поставщиков или плановая

себестоимость приобретения (из номенклатуры-ценника). В этом случае в конце месяца определяется отклонение фактической себестоимости от учетных цен.

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 г. № 133, в Республике Беларусь применяют три *способа оценки материалов* при отпуске их в производство:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по методу ФИФО (от англ. first in – first out – первый в запасе – первый в производстве, т. е. первой должна списываться в производство первая поступившая партия, затем вторая и т. д.).

15.2. Документальное оформление и учет поступления производственных запасов и расчетов с поставщиками

Материалы поступают в организацию:

- от поставщиков;
- через подотчетных лиц;
- от дарителей безвозмездно;
- от учредителей в счет вкладов в уставный капитал.

Кроме того, движение материалов происходит при внутреннем перемещении с одного склада на другой, при возврате из производства от ликвидации основных средств, при обнаружении излишков или недостач при инвентаризации.

Для получения материалов *от поставщиков* экспедитору или агенту по снабжению в бухгалтерии выписывается доверенность, в которой указываются его паспортные данные, реквизиты покупателя, наименование поставщика, перечень получаемых материальных ценностей. Доверенность подписывают три лица: получатель доверенности, руководитель, главный бухгалтер организации.

Поставщик на основании договора поставки отгружает покупателю материалы и выписывает накладную ТТН-1.

Материально ответственное лицо покупателя принимает груз по количеству и качеству, указанным в документах, сравнивая их с фактическим поступлением, подписывает их. Материально ответственными лицами являются кладовщики, экспедиторы, заведующий складом, с ними заключают договоры о полной материальной ответственности.

Приемка материальных ценностей, поступающих со стороны, оформляется приходным орденом на основании накладных ТТН-1 или ТН-2.

При незначительной номенклатуре материалов возможно указание номенклатурного номера и учетной цены непосредственно на документах поставщика без составления приходного ордера.

Внутри предприятия поступления на склад материалов, выбытие основных средств оформляются актом, возврат из производства – накладной на внутреннее перемещение, излишки – на основании акта инвентаризации.

Для синтетического учета материалов предназначен основной активный счет 10 «Материалы», имеющий 12 субсчетов.

На счете 10 «Материалы» они учитываются по фактической себестоимости или по учетным ценам в соответствии с принятой учетной политикой.

Возможны три варианта учета:

- используется только счет 10 «Материалы», где учитывается фактическая себестоимость материалов;
- используются счета 10 «Материалы» (учетная цена) и 16 «Отклонение в стоимости материалов», где отражается разница между учетной ценой и фактической себестоимостью приобретенных материалов;
- используются счета 10 «Материалы» (учетная цена), 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Счет 15 «Заготовление и приобретение материалов» является активным: по дебету отражается покупательная стоимость материальных ценностей и расходы по заготовке и доставке этих ценностей, а по кредиту списывается учетная стоимость фактически поступивших материалов в дебет счета 10 «Материалы». Разница между фактической себестоимостью и их учетной стоимостью списывается в дебет (кредит) счета 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Счет 16 «Отклонение в стоимости материалов» используется при учете материалов на счете 10 «Материалы» по учетным ценам (со счетом 15 «Заготовление и приобретение материалов» или без него). Является активно-пассивным: по дебету (кредиту) счета 16 «Отклонение в стоимости материалов» отражается разница между фактической стоимостью заготовления материалов и их учетной стоимостью. Накопленные на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов» разницы ежемесячно списываются на те же счета, по дебету которых отражен расход материалов.

Поступление материалов *через подотчетных лиц* на основании приложенных к авансовым отчетам документов отражается в бухгалтерском учете записью:

Д-т сч. 10 «Материалы» или

Д-т сч. 15 «Заготовление и приобретение материалов» –

К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Поступление материалов *от дарителей (безвозмездно)* отражается в бухгалтерском учете записью:

Д-т сч. 10 «Материалы» –

К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов».

Поступление материалов *от учредителей в счет вкладов в уставный капитал* (по согласованной стоимости) отражается в бухгалтерском учете записью:

Д-т сч. 10 «Материалы» –

К-т сч. 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал».

Поступление материалов *при возврате из производства* отражается по стоимости, по которой они числятся в производстве, в бухгалтерском учете записью:

Д-т сч. 10 «Материалы» –

К-т сч. 20 «Основное производство»;

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;

К-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»;

К-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»;

К-т сч. 28 «Брак в производстве».

Поступление материалов *при ликвидации основных средств* отражается в бухгалтерском учете записью:

Д-т сч. 10 «Материалы» –

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Поступление материалов *при оприходовании излишков*, выявленных при инвентаризации (по учетной стоимости), отражается в бухгалтерском учете записью:

Д-т сч. 10 «Материалы» –

К-т сч. 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности».

Учет *расчетов с поставщиками* ведется на активно-пассивном счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». По кредиту отражается фактическая стоимость принятых к учету материалов, работ, услуг, т. е. задолженность поставщикам и подрядчикам, а по дебету – оплата счетов, включая предоплату:

– оплата с расчетного счета, валютных счетов, специальных счетов:

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» –

К-т сч. 51 «Расчетные счета»;

К-т сч. 52 «Валютные счета»;

К-т сч. 55 «Специальные счета в банках»;

– погашение задолженности поставщикам суммой полученного кредита (без зачисления денег на расчетный счет):

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» –

К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;

К-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

– погашение задолженности зачетом взаимных требований (бартером):

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» –

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Аналитический и синтетический учет расчетов с поставщиками ведется в журнале-ордере № 6.

15.3. Учет материалов на складах и в бухгалтерии

Приказом руководителя организации устанавливается материальная ответственность лиц, работающих на складах, с ними заключаются договоры о полной материальной ответственности.

Учет материалов на складах ведется непосредственно этими лицами. Такой учет называется складским или количественно-сортовым.

В бухгалтерии открываются и выдаются под расписку заведующим складами карточки складского учета материалов на каждый номенклатурный номер. Карточки открываются на год, и учет в них ведется только в натуральных измерителях.

Все первичные документы после внесения записи в карточки передаются в бухгалтерию. Передача осуществляется непосредственно на складе работнику бухгалтерии, который проверяет правильность разности из первичных документов в карточки и подтверждает это своей подписью с указанием даты. Такая проверка производится систематически, не реже одного раза в 7–10 дней.

Связь количественно-сортового учета материалов на складе с их стоимостным учетом осуществляется с помощью ведомости учета остатков и материалов на складе (сальдовой книге). Она открывается в бухгалтерии по каждому складу в разрезе групп и номенклатуры номеров на год. В течение месяца книга хранится в бухгалтерии и используется для справочных целей. В конце месяца она передается на склад для переноса остатков из карточек в книгу. После этого в бухгалтерии остатки таксируют и подсчитывают в стоимостном выражении.

Одновременно в бухгалтерии на основании первичных документов ведутся оборотные ведомости в стоимостном выражении. Сальдо на конец месяца этих ведомостей сверяются с сальдовой книгой. Тождество свидетельствует о правильности учета.

Сальдовый метод учета материалов упрощает учет, устраняет дублирование количественного учета в бухгалтерии и в местах хранения и обеспечивает контроль бухгалтерии за складским учетом.

В бухгалтерии ведется ведомость движения материальных ценностей, которая состоит из трех разделов:

- движение материальных ценностей на складах;
- поставка и остаток материалов на начало месяца в разрезе аналитических счетов в двух оценках – по фактической себестоимости и учетным ценам;
- данные о расходах и остатках материалов на конец месяца по фактической себестоимости и учетным ценам.

Фактическая себестоимость отпущенных и отгруженных со склада материальных ценностей определяется исходя из суммы расхода по учетным ценам и отклонения по среднему проценту.

15.4. Документальное оформление и учет расхода материалов

Отпуск материалов в производство осуществляется по нормам, которые устанавливаются, как правило, в самой организации на основании лимитных или лимитно-заборных карт либо требований в двух экземплярах (могут быть раскройные карты). Сырье и материалы списываются на производство по фактическому расходу.

Для списания материалов на производство их расход в первичных документах таксировается по учетным ценам и группируется в аналитическом разрезе по объектам учета. При реализации на сторону излишков материалов выписывается накладная ТТН-1 или ТН-2.

Расход материалов оформляется следующими бухгалтерскими записями:

1) *отпуск в производство:*

– на осуществление капитальных вложений в долгосрочные активы:

Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» –

К-т сч. 10 «Материалы»;

– на основное производство:

Д-т сч. 20 «Основное производство» –

К-т сч. 10 «Материалы»;

– на вспомогательное производство:

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» –

К-т сч. 10 «Материалы»;

– на нужды основных подразделений (отопление, освещение, ремонт, содержание, оборудование):

Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты» –

К-т сч. 10 «Материалы»;

– на общецеховые, административно-управленческие нужды (канц-товары, содержание и ремонт, общецеховое освещение):

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты» –

К-т сч. 10 «Материалы»;

– на исправление брака:

Д-т сч. 28 «Брак в производстве» –

К-т сч. 10 «Материалы»;

– на нужды обслуживающих производств и хозяйств:

Д-т сч. 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» –

К-т сч. 10 «Материалы»;

– расходы на реализацию продукции (упаковка на складе готовой продукции):

Д-т сч. 44 «Расходы на реализацию» –

К-т сч. 10 «Материалы»;

2) *передача в счет вкладов в уставный капитал:*

– по фактической себестоимости:

Д-т сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения» –

К-т сч. 10 «Материалы»;

– на сумму отклонения согласованной стоимости от фактической себестоимости:

Д-т сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения» –

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

3) *недостачи на складах, выявленные при инвентаризации, – сумма недостачи по фактической себестоимости:*

Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» –

К-т сч. 10 «Материалы»;

4) *безвозмездная передача:*

– списание учетной стоимости материалов:

Д-т сч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» –

К-т сч. 10 «Материалы»;

– списание отклонения от фактической стоимости:

Д-т сч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» –

К-т сч. 10 «Материалы» или

К-т сч. 16 «Отклонение в стоимости материалов»;

– начисление НДС:
Д-т сч. 90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности» –
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
– списание убытка от безвозмездной передачи:
Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» –
К-т сч. 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

Предварительный контроль за использованием материалов в производстве осуществляется путем расчета норматива и отпуска материалов в производство согласно этим нормативам на фактический выпуск продукции.

Текущий контроль возлагается на экспедитора, заведующего складом и осуществляется ежедневно по мере поступления и отпуска материалов.

Последующий контроль проводится в процессе формирования себестоимости произведенной продукции и составления фактических калькуляций.

15.5. Особенности учета инвентаря, хозяйственных принадлежностей, спецоснастки и спецодежды

Документальное оформление, учет поступления и расчетов с поставщиками инвентаря, хозяйственных принадлежностей, а также специальной оснастки и специальной одежды аналогичны учету материалов. Отличия проявляются в учете использования этих активов, что связано со следующими их особенностями: эти средства труда не потребляются однократно в одном производственном цикле, а используются длительное время, сохраняя свою материально-вещественную форму, но в силу своей многочисленности и малой стоимости учитываются в составе оборотных активов.

Для учета инвентаря, хозяйственных принадлежностей и специального имущества используются соответствующие субсчета счета 10 «Материалы»:

10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты»;
10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;
10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Погашение стоимости *инвентаря и хозяйственных принадлежностей* отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы»;
Д-т сч. 20 «Основное производство»;
Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;
Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»;
Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты» –
К-т сч. 10 «Материалы».

При отпуске в производство их стоимость погашается одним из вариантов, который предусмотрен в учетной политике:

– 100 % – при отпуске в эксплуатацию и при выбытии из-за ветхости;
– 50 % – погашается при отпуске в эксплуатацию и при выбытии.

Специальная оснастка и специальная одежда с момента оприходования учитываются на субсчете 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе», а при переходе в эксплуатацию делается запись:

Д-т сч. 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» –

К-т сч. 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».

Стоимость этого имущества погашается или равномерно (линейным способом) в течение срока носки (по специальной обуви и специальной одежде), или пропорционально объему выпущенной продукции (по специальной оснастке). При погашении стоимости специального имущества составляется запись (ежемесячно в течение срока носки или выпуска продукции):

Д-т сч. 20 «Основное производство»;
Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;
Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»;
Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты».

При списании по истечении срока эксплуатации специального имущества образуются возвратные отходы в виде ветоши, лома и т. д., которые приходуется следующей записью:

Д-т сч. 10-6 «Прочие материалы» –

К-т сч. 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».

Одновременно при погашении за последний месяц эксплуатации специальной одежды корректируется сумма, относимая на счета затрат, на сумму оприходованных отходов.

Для контроля за сохранностью этих активов ведется их оперативный учет в натуральном измерении в лицевых карточках на каждого работника, где указываются наименование предмета, срок службы, дата выдачи и возврата (по специальной одежде) или в описях по местам эксплуатации по каждому материально ответственному лицу (по инвентарю и хозяйственным принадлежностям).

Глава 16. Учет труда и заработной платы

16.1. Формы и системы оплаты труда

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

В настоящее время в организациях используются повременная и сдельная формы оплаты труда.

Повременная форма оплаты труда применяется в следующих случаях:

- отсутствует возможность увеличения выпуска продукции, производительность труда не связана с усилиями работника либо по условиям производства не надо увеличивать выполняемый объем;
- производственный процесс строго регламентирован;
- функции работника сводятся к наблюдению за ходом технологического процесса;
- поточные и конвейерные типы производства функционируют со строго заданным ритмом;
- увеличение выпуска продукции может привести к браку или ухудшению ее качества.

При повременной форме оплаты труда заработная плата начисляется по установленной нанимателем тарифной ставке (окладу) за фактически отработанное время с учетом квалификации работника и выполненной работы. Эта форма применяется для оплаты труда руководителей, специалистов, служащих, а также работников на тех производственных участках, где индивидуальные результаты труда не зависят от работника, а также там, где невозможно или экономически нецелесообразно устанавливать конкретные нормы выработки.

Заработная плата при повременной оплате труда определяется квалификацией работника и количеством отработанного времени. При повременной оплате труда используются следующие системы оплаты труда:

- простая повременная;
- повременно-премиальная.

Сдельной называется *заработная плата*, которую получает работник в зависимости от количества выполненной работы по установлен-

ным сдельным расценкам с учетом качества труда. При сдельной оплате труда используются следующие системы оплаты:

- прямая сдельная;
- сдельно-премиальная;
- сдельно-прогрессивная – выполнение заданий сверх норм оплачивается по повышенным расценкам;
- косвенная – заработная плата работников вспомогательных производств зависит от оплаты труда работников основного производства;
- аккордная – оплата труда производится за выполненный объем работ (аккорд);
- бригадная – заработная плата начисляется на бригаду в целом, а затем распределяется между ее членами.

Вопрос о выборе форм и систем оплаты труда решается в организации с учетом организационно-технических условий производства и задач по выпуску продукции, вида производства, организации труда и факторов, способствующих повышению качества продукции, экономии материальных ресурсов, эффективности использования оборудования, и ряда других факторов, влияющих на снижение издержек производства.

16.2. Оперативный учет численности персонала и использования рабочего времени

Задачами учета труда и заработной платы являются:

- обеспечение своевременной и достоверной кадровой информации в организации;
- обеспечение своевременной и достоверной информации о начислении заработной платы, пособий и других выплат и правильное отнесение на соответствующие счета;
- обеспечение своевременной и достоверной информации об удержаниях из доходов каждого работника по их видам;
- обеспечение своевременной и достоверной информации об отчислениях из фонда заработной платы в бюджет и внебюджетные фонды согласно действующему законодательству;
- обеспечение своевременной и достоверной информации о расходах на оплату труда, включенных в себестоимость продукции, в группировке по объектам учета и калькулирования;
- контроль за правильностью начисления заработной платы, премий и других доходов;

- контроль за использованием средств фонда заработной платы;
- контроль за своевременностью выплаты заработной платы;
- контроль за своевременностью погашения задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами по налогам и отчислениям от заработной платы;
- контроль за отклонениями от действующих норм оплаты труда, в том числе непроизводительными выплатами и доплатами;
- сбор и группировка показателей по труду и заработной плате для целей оперативного руководства и составления необходимой отчетности.

Общее количество всех работников организации, числящихся в ее составе, образует *списочное число персонала* – все работники, принятые на постоянную, сезонную, а также на временную работу на срок один день и более со дня зачисления их на работу. К *несписочному составу* относятся работники, выполняющие работы по заключенным договорам гражданско-правового характера, привлеченные для выполнения разовых работ, принятые на работу по совместительству, направленные на учебу в учреждения высшего и среднего специального образования с отрывом от производства.

Движение персонала организации оформляется первичными документами: приказом (распоряжением) о приеме на работу, приказом о перемещении, приказом (распоряжением) о предоставлении отпуска, приказом (распоряжением) о прекращении трудового договора и др. В организации оформляется штатное расписание для каждого структурного подразделения, где указываются наименования должностей, количество единиц.

Каждому принимаемому на работу присваивается табельный номер, о зачислении на работу делается отметка в его трудовой книжке. Впервые принятому работнику оформляют трудовую книжку. В отделе кадров на каждого принятого открывается личная карточка, в которой указываются необходимые анкетные данные работника и все изменения, происходящие по службе. На руководящих и научных работников, специалистов кроме личной карточки заполняется также личный листок по учету кадров, а на научных работников – еще и учетная карточка научного работника. На каждого работника в бухгалтерии открывается лицевой счет, где отражаются начисленная заработная плата, удержания.

Основным источником сведений об использовании рабочего времени является *табельный учет*. В его задачи входят:

- контроль за своевременной явкой на работу и уходом с работы;
- выявление причин опозданий и неявок на работу;
- получение данных о фактически отработанном времени;

- составление отчетности о наличии и движении работников, использовании рабочего времени и состоянии трудовой дисциплины.

Оперативный учет явок работников и их пребывания на работе ведется по каждому подразделению в табеле учета использования рабочего времени, в котором ежедневно отмечается количество часов пребывания на работе, неявки на работу, опоздания, сверхурочных работ и т. д. Ежедневно сведения о неявившихся и опоздавших на работу и других нарушениях трудовой дисциплины передаются руководителю для принятия соответствующих мер.

По истечении месяца в табеле по каждому работнику подсчитывают и показывают общий календарный фонд рабочего времени, количество неявок по уважительным причинам и других потерь. Затем путем вычитания из общего календарного фонда рабочего времени всех потерь находят фактически отработанное за месяц количество часов. Общие итоги тех же данных подсчитываются в табеле по всем работникам подразделения. Окончательно оформленный табель передается в бухгалтерию, где используется для расчета заработной платы работников организации.

Для работников-сдельщиков табельного учета недостаточно для начисления заработной платы, необходимы документы по учету изготовленной продукции, деталей, выполненных операций, оказанных услуг. Основными формами первичной *документации по учету выработки* работников являются наряды на сдельную работу, рапорты, маршрутные листы, ведомости, акты приемки работ, листок по учету простоев, список лиц, работавших сверхурочно, листок на доплату и др.

Оплата труда работников осуществляется на основе Единой тарифной сетки работников Республики Беларусь (ЕТС), в которой даны тарифные разряды с 1-го по 27-й, для производственных отраслей – 23 тарифных разряда и тарифные коэффициенты. Умножая тарифную ставку 1-го разряда на коэффициент соответствующего разряда, определяют тарифную ставку работника. В Республике Беларусь действуют Рекомендации по определению тарифных ставок (окладов) работников коммерческих организаций и о порядке их повышения, утвержденные постановлением Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 11 июля 2011 г. № 67.

16.3. **Порядок начисления заработной платы. Оплата отпусков и оплата пособий по временной нетрудоспособности**

Заработная плата персоналу организации начисляется согласно штатному расписанию, для внесения изменений в него необходим приказ руководителя организации.

В заработной плате работников субъектов хозяйствования определенные суммы составляют различного рода *доплаты*: за работу в ночное и сверхурочное время, выходные и праздничные дни, временное замещение отсутствующего работника, руководство бригадой, профессиональное мастерство, классность и т. д. Порядок расчета приведенных доплат оговорен в ст. 67–71 Трудового кодекса Республики Беларусь. Так, согласно ст. 67 работнику, выполняющему у одного и того же нанимателя наряду со своей основной работой, обусловленной трудовым договором, дополнительную работу по другой профессии (должности) или обязанности временно отсутствующего работника без освобождения от своей основной работы в течение установленной законодательством продолжительности рабочего дня (рабочей смены), производится доплата за совмещение профессий (должностей), расширение зоны обслуживания (увеличение объема выполняемых работ) или выполнение обязанностей временно отсутствующего работника. Совмещение может устанавливаться только с согласия работника. Доплаты за совмещение профессий (должностей), расширение зоны (увеличение объема выполняемых работ) или выполнение обязанностей временно отсутствующего работника устанавливаются нанимателем по соглашению с работником, а для бюджетных организаций и иных организаций, получающих субсидии, работники которых приравнены по оплате труда к работникам бюджетных организаций, – Правительством Республики Беларусь или уполномоченным им органом.

Одними из наиболее распространенных видов доплат в практике хозяйственной деятельности являются доплаты за работу в сверхурочное, ночное время, государственные праздники, выходные и праздничные дни.

В соответствии со ст. 70 Трудового кодекса Республики Беларусь размер доплат за работу в ночное время или в ночную смену при сменном режиме работы устанавливается коллективным договором, соглашением, но не выше 20 % установленной работнику тарифной ставки (оклада).

Согласно ст. 69 Трудового кодекса Республики Беларусь каждый час работы в сверхурочное время, государственные праздники, выходные и праздничные дни работникам со сдельной оплатой труда оплачивается не ниже двойных сдельных расценок, а работникам с повременной оплатой труда, а также получающим должностные оклады каждый час работы в сверхурочное время, оплачивается не ниже двойных часовых ставок (окладов). Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника 4 ч в течение двух дней подряд и 120 ч в год,

за исключением случаев, предусмотренных ст. 121 Трудового кодекса Республики Беларусь.

Работники организаций имеют право на *трудовые и социальные отпуска* при наличии оснований, предусмотренных статьями Трудового кодекса Республики Беларусь.

Под отпуском понимается освобождение от работы по трудовому договору на определенный период для отдыха и иных социальных целей с сохранением прежней работы и заработной платы.

Средний заработок, сохраняемый за время трудового и социального отпусков, а также для определения размера денежной компенсации за неиспользованный трудовой отпуск исчисляется исходя из заработной платы, начисленной за 12 календарных месяцев (с первого до первого числа) (не менее чем за 6 месяцев фактически отработанных), предшествующих месяцу начала отпуска, выплаты денежной компенсации за неиспользованный отпуск, независимо от того, за какой рабочий год предоставляется трудовой отпуск. Предварительно заработок за каждый из 12 месяцев (или фактически отработанных) осовременивается, т. е. корректируется на коэффициент роста тарифной ставки первого разряда (для тарифной системы ЕТС).

Оплата за отпуск (компенсация за неиспользованный отпуск) определяется путем умножения среднедневного заработка на количество календарных дней отпуска. При этом среднедневной заработок определяется путем деления заработной платы, начисленной работнику за месяцы, принимаемые для исчисления среднего заработка, сохраняемого за время отпуска, и для выплаты денежной компенсации за неиспользованный трудовой отпуск, на число этих месяцев и на среднемесячное количество календарных дней, исчисляемое Министерством труда и социальной защиты Республики Беларусь и принятое для расчета равным 29,7.

Государственные праздники и праздничные дни, установленные и объявленные Президентом Республики Беларусь нерабочими, приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются и не оплачиваются.

В случае если работник перед уходом в отпуск отработал у данного нанимателя менее года, средний заработок исчисляется исходя из заработной платы за полные месяцы, отработанные до ухода в отпуск (не менее 6 месяцев).

Назначение и выплата *пособия по временной нетрудоспособности* регулируются Положением о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 28 июня 2013 г. № 569. Основанием для назначения и выплаты пособия является

листок нетрудоспособности, выданный учреждением здравоохранения и оформленный в установленном порядке.

Размер пособия зависит от периода, в течение которого наниматель уплачивал страховые взносы в ФСЗН от заработной платы конкретного работника:

- 1) за 6 и более месяцев до наступления нетрудоспособности;
- 2) менее чем за 6 месяцев до наступления нетрудоспособности.

В первом случае пособие по временной нетрудоспособности за первые 12 календарных дней нетрудоспособности назначается в размере 80 % среднедневного заработка, а за последующие – в размере 100 % среднедневного заработка. В заработок для исчисления пособий работникам включаются виды оплаты труда, на которые начисляются обязательные страховые взносы. Размер среднедневного заработка определяется путем деления суммы заработка, учитываемого для исчисления пособий за расчетный период, на число календарных дней этого периода. В число календарных дней расчетного периода, на которые делится заработок, не включаются периоды:

- трудового и социальных отпусков;
- временной нетрудоспособности;
- простоя не по вине работника;
- освобождения от работы в соответствии с законодательством в других случаях.

Размер пособия по временной нетрудоспособности исчисляется путем умножения размера среднедневного заработка на число календарных дней, удостоверенных листком нетрудоспособности.

Во втором случае, т. е. для работников, на заработок которых обязательные страховые взносы начислялись менее чем за 6 месяцев до наступления нетрудоспособности, размер пособия не зависит от их заработка и устанавливается в размере 50 % наибольшей величины бюджета прожиточного минимума в среднем на душу населения за два последних квартала относительно каждого месяца, в котором имела место временная нетрудоспособность.

16.4. Учет удержаний и вычетов из заработной платы

Удержания из заработной платы могут производиться только в случаях, предусмотренных законодательством, и по личному заявлению работника.

К удержаниям, согласно законодательству, относятся:

- подоходный налог;

- удержания в ФСЗН в размере 1 % (в пенсионный фонд);
- удержания по распоряжению нанимателя для погашения задолженности работников нанимателю, установленные ст. 107 Трудового кодекса Республики Беларусь;

- удержания по исполнительным листам судебных органов (алименты, удержания в возмещение ущерба, нанесенного юридическим и физическим лицам);

- штрафы, наложенные государственными и ведомственными органами (государственной автомобильной инспекцией, контролирующими органами Министерства по чрезвычайным ситуациям, органами санитарной, санэпидемстанции и др.).

Наниматель может производить *вычеты из заработной платы* работника по его письменному заявлению для производства безналичных расчетов:

- страховые платежи по добровольному страхованию;
- заработная плата, перечисляемая в банк;
- возвратные займы;
- платежи за товары, приобретенные в кредит, и т. д.

В соответствии со ст. 108 Трудового кодекса Республики Беларусь при каждой выплате заработной платы общий размер всех удержаний не должен превышать 20 %, а в отдельных случаях, предусмотренных законодательством, – 50 % заработной платы, причитающейся к выплате работнику.

При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником должно быть сохранено не менее 50 % заработка (в некоторых случаях 70 %).

Правила исчисления и удержания *подоходного налога* регулируются Особенной частью Налогового кодекса Республики Беларусь. Объектом налогообложения является доход лица в денежной и натуральной формах, полученный в течение календарного месяца, под которым понимаются любые получаемые (начисляемые) денежные средства и материальные ценности, в том числе доходы, образующиеся в результате оплаты за счет средств юридических лиц, их филиалов, представительств и других обособленных подразделений независимо от подчиненности и форм собственности, индивидуальных предпринимателей; стоимость различного рода путевок, курсовок, медицинских или бытовых услуг и др.

При расчете подоходного налога учитываются вычеты и льготы, которые уменьшают облагаемый доход для исчисления подоходного налога:

- стандартные налоговые вычеты;
- социальные налоговые вычеты;

- имущественные налоговые вычеты;
- профессиональные налоговые вычеты;
- суммы выплат, не облагаемые налогом.

Кроме подоходного налога из заработной платы производятся обязательные удержания в ФСЗН в размере 1 % (пенсионный фонд) начисленной заработной платы.

16.5. Синтетический и аналитический учет расчетов по оплате труда

Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда осуществляется на активно-пассивном счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Этот счет предназначен для обобщения информации о расчетах с персоналом организации как списочного, так и несписочного состава по оплате труда, включая начисление и выплату премий, надбавок к заработной плате, пособий, социальных выплат работникам и членам их семей, доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации.

По кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражают начисление заработной платы и других выплат работникам, а по дебету – удержания из заработной платы, выдачу причитающихся сумм работникам и депонированные (не выплаченные в срок) суммы заработной платы и других доходов. Кредитовое сальдо по счету отражает кредиторскую задолженность организации перед своими работниками по оплате труда, как правило, за вторую половину месяца. Дебетовое сальдо по счету может быть в исключительных случаях по отдельным работникам, когда выплата аванса превышает начисление заработной платы за месяц. Сальдо по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в бухгалтерском балансе отражают развернуто.

Начисления заработной платы отражаются следующими бухгалтерскими записями:

- заработная плата работникам основного производства:
Д-т сч. 20 «Основное производство» –
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- заработная плата рабочим вспомогательных производств:
Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» –
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- заработная плата работникам подразделений основных производств:
Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты» –
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

- заработная плата работникам администрации организации:
Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты» –
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
 - заработная плата работникам за исправление брака:
Д-т сч. 28 «Брак в производстве» –
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
 - заработная плата по операциям выбытия основных средств:
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» –
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.;
 - материальная помощь:
Д-т сч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» –
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
 - суммы премий, материальной помощи за счет фондов или прибыли:
Д-т сч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» –
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
 - пособие по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет и пр.:
Д-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» –
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».
- Удержания из заработной платы* отражаются следующими бухгалтерскими записями:
- подоходный налог:
Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» –
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
 - алименты на основании исполнительных документов:
Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» –
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
 - ФСЗН (пенсионный фонд):
Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» –
К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
 - профсоюзные взносы:
Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» –
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
 - не возвращенные своевременно в кассу организации подотчетные суммы:
Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» –
К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
 - сумма в счет погашения предоставленной ссуды:
Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» –
К-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Выплата из кассы заработной платы за первую и вторую половины месяца отражается следующими бухгалтерскими записями:

Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» –

К-т сч. 50 «Касса».

Перечисление в банк заработной платы для зачисления на лицевые счета работников организации (зачисление на пластиковые карты работников) отражается следующими бухгалтерскими записями:

Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» –

К-т сч. 51 «Расчетные счета».

Независимо от применяемой формы бухгалтерского учета аналитический учет по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» должен обеспечить учет расчетов по оплате труда с каждым работником с последующей группировкой и обобщением данных о начисленной заработной плате по видам выплат и об удержаниях из заработной платы по их видам. Аналитический учет расчетов с персоналом ведут непосредственно в расчетно-платежных ведомостях, карточках учета выработки, машинограммах начислений и удержаний, лицевых счетах, расчетных листах (книжках).

Аналитический учет ведется при помощи лицевых счетов. На каждого работника заводится отдельный лицевой счет, в который вклеивается второй экземпляр расчетного листка за каждый месяц.

16.6. Состав фонда заработной платы и контроль за его использованием

В соответствии с Указаниями по заполнению в формах государственных статистических наблюдений статистических показателей по труду, утвержденными постановлением Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 29 июля 2008 г. № 92, в состав фонда заработной платы включаются следующие выплаты: заработная плата за выполненную работу и отработанное время; выплаты стимулирующего характера; выплаты компенсирующего характера; оплата за неотработанное время; другие выплаты, включаемые в состав фонда заработной платы.

Заработная плата за выполненную работу и отработанное время – заработная плата, начисленная работникам на основе тарифных ставок (окладов) за отработанное время; заработная плата, начисленная работникам по сдельным расценкам; стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты; оплата труда за работы, признанные браком; заработная плата лиц, принятых по совместительству, и т. д.

Выплаты стимулирующего характера – регулярные выплаты стимулирующего характера: надбавки за профессиональное мастерство,

высокие достижения; за сложность и напряженность работы; за продолжительность непрерывной работы и т. д.; единовременные выплаты стимулирующего характера: единовременные премии и вознаграждения; вознаграждения по итогам работы за год, годовое вознаграждение за выслугу лет; материальная помощь, выплачиваемая всем или большинству работников; вознаграждения к юбилейным датам и т. д.

Выплаты компенсирующего характера – повышенная оплата труда, применяемая в особых условиях (на тяжелых работах, на работах с вредными и (или) опасными условиями труда); доплаты за работу в ночное время или в ночную смену; оплата за работу в праздничные и выходные дни; оплата за работу в сверхурочное время; денежная компенсация за неиспользованный отпуск и т. д.

Оплата за неотработанное время – оплата трудовых и социальных отпусков; заработная плата, сохраняемая за работниками за время выполнения ими государственных, общественных, воинских обязанностей; оплата отпусков в связи с обучением, предоставляемых работникам, обучающимся в учреждениях образования; оплата простоев не по вине работника и т. д.

Другие выплаты – стоимость бесплатно предоставленных работникам питания, продуктов, включая денежную компенсацию; оплата стоимости питания работников; возмещение расходов работников по оплате коммунальных услуг, найму жилья и т. д.

16.7. Обязательные отчисления от фонда заработной платы

В соответствии с Законом Республики Беларусь от 29 февраля 1996 г. № 138-ХІІІ «Об обязательных страховых взносах в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь» плательщиками обязательных страховых взносов являются юридические лица (включая организации с иностранными инвестициями и иностранные юридические лица), их филиалы, представительства и другие обособленные подразделения независимо от подчиненности и форм собственности, индивидуальные предприниматели, граждане, которым законодательством предоставлено право заключения и прекращения трудового договора с работниками, а также работающие граждане.

Ст. 2 данного Закона определены размеры (тарифы) обязательных страховых взносов, дифференцированные по видам деятельности организаций. Для большинства организаций размер отчислений в ФСЗН составляет 34 % от фонда заработной платы.

Начисление единого платежа и отчислений в ФСЗН отражается в итоговой ведомости распределения сумм по организации по балансовым счетам следующими бухгалтерскими записями:

Д-т сч. 20 «Основное производство»;

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;

Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»;

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»;

Д-т сч. 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» –

К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

С 1 января 2004 г. в Республике Беларусь Декретом Президента Республики Беларусь от 30 июля 2003 г. № 18 введено *обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний*. Его осуществление возложено на Белорусское республиканское унитарное страховое предприятие «Белгосстрах». Отчисления в «Белгосстрах» отражаются следующими бухгалтерскими записями:

Д-т сч. 20 «Основное производство»;

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;

Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»;

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»;

Д-т сч. 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» –

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Глава 17. Учет затрат на производство

17.1. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, объекты калькулирования и калькуляционные единицы

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Актуальность показателя себестоимости продукции прямо связана с прибылью и налогообложением.

Основными задачами учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции являются:

– полное и достоверное отражение фактических затрат на производство и реализацию;

– контроль за исполнением смет и затрат на производство с целью выявления резервов экономии, а также сокращения непроизводительных затрат и потерь.

В процессе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции важно соблюдать следующие принципы:

– группировка затрат по объектам учета и местам возникновения;

– согласованность объектов учета затрат с объектами калькулирования в плановых и фактических расчетах;

– включение всех затрат на производство продукции отчетного периода в ее себестоимость независимо от времени оплаты;

– учет косвенных расходов и их распределение по объектам калькулирования по единой методике в плановых и фактических расчетах;

– раздельное отражение затрат по нормам и отклонениям от нормы (в необходимых случаях).

Исчисление себестоимости продукции связано с правильным определением объектов учета затрат.

Объектами учета затрат на производство продукции могут быть:

– отдельный вид выпускаемой продукции;

– группа однородной продукции, включающая несколько ее видов;

– отдельные предметы и стадии производства.

Объектами калькулирования себестоимости продукции выступают:

– отдельные виды, группы изделий;

– отдельные изделия;

– полуфабрикаты разной степени готовности;

– заказы, работы, услуги.

Объекты калькулирования чаще всего совпадают с объектами учета затрат, но могут быть и шире, так как включают несколько объектов учета.

Единицами калькулирования себестоимости продукции являются натуральные и условно-натуральные единицы (1 000 штук кирпича, банки, погонные метры), заказы на отдельные виды продукции, машинокомплекты и т. д.

17.2. Учет затрат основного производства

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

Расходы организации – уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению собственных источников субъекта хозяйствования.

Затраты на производство продукции принято классифицировать по ряду признаков:

- 1) по отношению к процессу производства затраты подразделяются:
 - на основные – непосредственно связаны с технологическим процессом производства;
 - накладные – связаны с управлением и обслуживанием производства;
- 2) по способу включения в себестоимость затраты подразделяются:
 - на прямые – непосредственно включаются в себестоимость конкретного вида продукции, работ, услуг;
 - косвенные – относятся одновременно к нескольким или ко всем вырабатываемым видам продукции и включаются в себестоимость продукции путем распределения;
- 3) по отношению к объему производства затраты подразделяются:
 - на постоянные – их величина не меняется в зависимости от объемов производства продукции, полученной выручки и других показателей (административно-управленческие затраты, затраты на отопление, освещение, охрану, аренду помещений и т. д.);
 - переменные – изменяющиеся в зависимости от объема производства (расход материалов, затраты на упаковку продукции и т. д.);
- 4) по периодичности возникновения затраты подразделяются:
 - на текущие – производимые в процессе производства постоянно и включаемые в себестоимость;
 - единовременные – производимые разово;
- 5) группировка по экономическим элементам является единой для всех отраслей экономики и позволяет определить, какие именно ресурсы израсходовала организация при производстве:
 - материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
 - расходы на оплату труда;
 - отчисления на социальные нужды;
 - амортизация основных средств и нематериальных активов (используемых в предпринимательской деятельности);
 - прочие затраты;
- 6) классификация затрат по статьям калькуляции позволяет установить, на какие цели они были осуществлены. В отличие от элементов затрат статьи затрат у разных организаций, осуществляющих разные виды деятельности, будут отличаться. Классификация затрат для промышленных предприятий следующая:
 - сырье и материалы;
 - возвратные отходы (вычитаются);
 - покупные полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;

- топливо и энергия на технологические цели;
- заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- затраты на подготовку и освоение производства;
- общепроизводственные затраты;
- потери от брака;
- прочие производственные затраты;
- расходы на реализацию (коммерческие расходы).

Такая классификация затрат необходима для определения себестоимости единицы продукции и формирования отпускной цены.

Основные затраты составляют достаточно объемную часть себестоимости изготовленной продукции (работ, услуг):

- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- покупные полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
- топливо и энергия на технологические цели; заработная плата персонала;
- отчисления на социальные нужды и т. д.

Преобладающая часть основных затрат – прямые затраты, т. е. те, которые включаются в себестоимость конкретного вида продукции на основании первичных документов и в калькуляциях выделяются отдельными статьями. Это прежде всего прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда.

В состав *прямых материальных затрат* включаются: стоимость израсходованного сырья и материалов для производства продукции, комплектующие изделия и полуфабрикаты, топливо, потери от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли и других материалов, стоимость которых может быть прямо включена в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг. Отпуск их осуществляется на основании первичных документов, и подразделения составляют ежемесячный отчет о расходе этих материалов на производство по каждому их виду. Списание материалов производится по фактической себестоимости с учетом отклонений. В случае если при изготовлении из одного сырья разных видов изделий невозможно прямое отнесение материалов, прибегают к условному распределению, что осуществляется при помощи нормативного, коэффициентного и других способов такого распределения.

Отходы – остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, утратившие в ходе процесса производства свои первоначальные потребительские

свойства. Они подразделяются на возвратные и безвозвратные. Стоимость возвратных отходов уменьшает затраты на производство продукции, они приходяются на склад по цене возможного использования.

Покупные полуфабрикаты предназначены для изготовления конкретных видов продукции, поэтому в себестоимость этих видов они включаются на основании расходных документов.

Топливо на технологические цели используется для подогрева или плавки, сушки древесины и т. д., включается в себестоимость отдельных видов продукции прямым или косвенным путем. Распределение может производиться пропорционально нормативному расходу исходя из фактического объема производства или весу переработанного сырья. Энергия, пар, газ, сжатый воздух на технологические цели включаются в затраты на основе данных измерительных приборов прямым назначением.

В состав *прямых затрат на оплату труда* входят затраты на оплату труда и другие выплаты, которые прямо включаются в себестоимость определенного вида продукции, а также суммы обязательных отчислений из фонда заработной платы, установленных законодательством. Заработная плата представляется в калькуляции двумя статьями: основной заработной платой и дополнительной. Основная заработная плата включается в себестоимость соответствующих видов продукции прямым либо косвенным путем. Способы распределения регулируются отраслевыми методическими рекомендациями. Дополнительная заработная плата, как правило, относится на отдельные виды изделий пропорционально основной.

Отчисления в ФСЗН, а также суммы отчислений в «Белгосстрах» и т. д. включаются в себестоимость продукции прямым или косвенным путем пропорционально затратам на оплату труда производственных рабочих.

Отчисления в резерв на оплату отпусков также включаются в прямые затраты и производятся, как правило, в соответствии с ежегодно устанавливаемым организацией процентом заработной платы персонала.

Основные записи на счетах по отражению в учете прямых материальных затрат и затрат на оплату труда следующие:

– расход материалов на производство продукции:

Д-т сч. 20 «Основное производство» (статья «Сырье и материалы») –

К-т сч. 10 «Материалы»;

– отклонения фактической себестоимости от учетной цены по израсходованным материалам:

Д-т сч. 20 «Основное производство» (статья «Сырье и материалы») –

К-т сч. 16 «Отклонение в стоимости материалов»;

– расход материалов на производство продукции:

Д-т сч. 20 «Основное производство» (статья «Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера») –

К-т сч. 10 «Материалы»;

– заработная плата персонала за производство продукции:

Д-т сч. 20 «Основное производство» (статья «Основная заработная плата производственных рабочих») –

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

– отчисления на социальное страхование от суммы начисленной заработной платы:

Д-т сч. 20 «Основное производство» (статья «Основная заработная плата производственных рабочих») –

К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

– отчисления в «Белгосстрах» от суммы начисленной заработной платы:

Д-т сч. 20 «Основное производство» (статья «Основная заработная плата производственных рабочих») –

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

17.3. Учет затрат вспомогательного производства

Для учета затрат вспомогательного производства применяется активно-калькуляционный счет 23 «Вспомогательные производства».

По дебету учитываются затраты с кредита счета 10 «Материалы», счета 05 «Амортизация нематериальных активов», счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», счета 96 «Резервы предстоящих платежей», счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», счета 02 «Амортизация основных средств», счета 25 «Общепроизводственные затраты», счета 26 «Общехозяйственные затраты», счета 97 «Расходы будущих периодов».

Указанные затраты учитываются по подразделению в целом. В случае если во вспомогательном подразделении вырабатывают несколько видов продукции (работ, услуг), в дополнение к ведомости № 12, открываются карточки аналитического учета, в которой учитываются затраты по подразделениям.

Прямые затраты непосредственно учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства», а косвенные могут предварительно собираться на счете 25 «Общепроизводственные затраты».

В конце месяца учтенные на счете 23 «Вспомогательные производства» затраты распределяются по потребителям. Вспомогательные производства обладают такой особенностью, как взаимное потребление

услуг и работ друг друга, поэтому при исчислении затрат, подлежащих распределению, стоимость встречных услуг для упрощения учета оценивается по плановой себестоимости.

Плановая себестоимость взаимных услуг отражается в учете внутренней записью по счету 23 «Вспомогательные производства», например:

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» (энергетический цех);

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства» (транспортный цех);

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства» (ремонтный цех).

На *фактическую себестоимость* отпущенной основным потребителям продукции, выполненных работ и оказанных услуг кредитуется счет 23 «Вспомогательные производства» и дебетуется счет по учету затрат:

– стоимость текущего ремонта основных средств по месту нахождения или за счет резерва либо ремонтного фонда:

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;

Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»;

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты» или вместо всех этих счетов

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих платежей» –

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;

– фактическая стоимость работ по модернизации основных средств:

Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» –

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;

– капитальный ремонт основных средств у арендатора за счет арендодателя:

Д-т сч. 97 «Расходы будущих периодов» –

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;

– энергия на технологические цели:

Д-т сч. 20 «Основное производство» –

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;

– отопление, освещение подразделений и администрации организации:

Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»;

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты».

17.4. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции – совокупность учетных приемов, обеспечивающих:

– достоверное калькулирование себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг);

– получение необходимой информации для контроля за выполнением плана по себестоимости;

– удовлетворение потребностей хозяйственного расчета отдельных подразделений.

К методам учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции относят простой (котловой), поперечный, по-заказный, нормативный.

Простой метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции используется преимущественно в добывающих отраслях и некоторых обрабатывающих, выпускающих однородную продукцию (например, электростанции). Суть метода состоит в том, что затраты учитываются на весь выпуск, незавершенное производство отсутствует, поэтому себестоимость равна затратам.

Себестоимость единицы калькулирования продукции определяется прямым счетом, делением затрат на объем производства в натуральных и условно-натуральных единицах.

Поперечный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяется там, где технологический процесс распадается на относительно обособленные переделы (фазы), на которых происходит последовательная переработка исходного сырья (черная металлургия, доменное, сталеплавильное, прокатное производство).

При поперечном методе затраты собираются по каждому переделу (фазе) в разрезе калькуляционных статей. По каждому переделу (фазе) оцениваются остатки незавершенного производства на начало месяца и определяется себестоимость продукции передела (фазы), которая идет на следующий передел (фазу).

Показный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяется в индивидуальном и легкосерийном производстве при наличии определенных заказов на изготовление продукции и оказание услуг.

Наиболее часто он используется на предприятиях бытового обслуживания, а также во вспомогательных производствах промышленных предприятий. При этом методе прямые затраты группируются по каждому заказу, а общепроизводственные и общехозяйственные распределяются между заказами в порядке, определенном отраслевыми инструкциями.

Фактическая себестоимость заказа определяется после его выполнения, до этого все затраты числятся в незавершенном производстве.

Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции считается самым передовым и прогрессивным. Сущность метода заключается в следующих принципах:

- нормативная калькуляция осуществляется на детали, узлы, полуфабрикаты составляются нормативные калькуляции по прямым затратам на основе действующих норм затрат, на готовые изделия – нормативные (месячные) и плановые (среднеквартальные и среднегодовые) калькуляции по всем статьям;

- при изменении действующих норм материальных и трудовых затрат под влиянием внедрения организационно-технических мероприятий на первое число следующего месяца пересчитываются действующие калькуляции и организуется учет изменения норм;

- оперативно по ходу производства выявляются отклонения от действующих норм затрат с указанием кодов мест их возникновения, а также причин и виновников, которые оперативно обобщаются бухгалтерией в разрезе подразделений, изделий, причин, виновников и передаются руководству организации для принятия соответствующих мер;

- фактические затраты на производство определяются ежемесячно по нормам (нормативная калькуляция).

Достоинство метода – обеспечивается контроль за расходованием ресурсов, своевременно принимаются меры для устранения причин и принятия мер к виновникам; недостаток – обладает большой трудоемкостью.

Глава 18. Учет готовой продукции и реализации

18.1. Учет выпуска готовой продукции

Готовая продукция – продукция, которая полностью закончена обработкой в данной организации; прошла проверку на соответствие стандартам, техническим условиям и принята отделом технического контроля; сдана на склад или непосредственно заказчику.

Продукция, не прошедшая всех технологических операций и приемки отделом технического контроля, в состав готовой продукции не включается, а подлежит учету как незавершенное производство.

При одно- и двухсменной работе готовая продукция включается в отчет данного месяца, если она сдана на склад не позднее 24:00 последнего дня месяца, при трехсменной работе – не позднее 8:00 первого рабочего дня следующего месяца.

Вся готовая продукция сдается на склад под отчет материально ответственному лицу – заведующему складом, за исключением крупногабаритных изделий, которые не могут быть сданы на склад по техническим причинам (например, автоматическая линия) и сдаются непосредственно заказчику.

В текущем учете для оценки готовой продукции используются неизменные учетные цены – договорные, отпускные, розничные цены или плановая себестоимость. Параллельно учитываются отклонения от учетных цен по группам готовой продукции.

В балансе остаток готовой продукции показывается по фактической себестоимости. Сдача готовой продукции на склад оформляется:

- приемно-сдаточными накладными;
- актами приемки;
- ведомостями сдачи.

На складе продукция учитывается на *карточках (в ведомостях) учета готовой продукции*, в которых указываются:

- наименование;
- учетная цена;
- краткая характеристика продукции;
- ее номенклатурный номер.

Карточки (ведомости) открываются на каждый вид, сорт, марку готовой продукции.

На складе учет ведется в натуральном выражении. На основании первичных документов записывается приход и расход готовой продукции, выводится остаток после каждой операции.

Бухгалтер по учету готовой продукции не реже одного раза в 10 дней проверяет правильность записей в карточках и расписывается в графе «Контроль», принимая первичные документы по реестру (в двух экземплярах).

Учет готовой продукции может быть организован по *оперативно-бухгалтерскому (сальдовому) методу*. При этом на складе ведется количественно-сортовой учет в карточках или книгах, а в бухгалтерии – сальдовая книга. В сальдовую книгу кладовщик переносит остатки готовой продукции по видам на первое число месяца и передает ее в бухгалтерию. В бухгалтерии эти остатки таксируются по учетным ценам в разрезе учетных групп.

Остаток готовой продукции по учетным ценам сверяется с остатками по каждой учетной группе.

Учет готовой продукции и выпуск ее из производства отражаются на активном счете 43 «Готовая продукция», который предназначен для обо-

щения информации о движении готовой продукции. По дебету счета 43 отражается фактическая себестоимость оприходованной продукции или учетная ее стоимость, по кредиту счета 43 – списание фактической или учетной стоимости готовой продукции при ее отгрузке и реализации.

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг для других субъектов на счете 43 «Готовая продукция» не учитывается, а списывается сразу со счетов затрат 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства» на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Если готовая продукция потребляется самой организацией, то ее можно не отражать на счете 43 «Готовая продукция», а учитывать на счете 10 «Материалы» или счете 01 «Основные средства».

Производственная себестоимость готовой продукции определяется по данным аналитического учета основного производства. Установленные суммы себестоимости каждого вида изделия проставляются в ведомости выпуска продукции, а затем суммируются, и получается фактическая себестоимость всего выпуска. После этого устанавливаются суммы отклонений фактической себестоимости от плановой по видам продукции и по всему выпуску в целом.

Готовая продукция входит в состав краткосрочных активов организации и отражается в балансе по фактической производственной себестоимости. Фактическую себестоимость можно определить только по окончании отчетного периода. В течение отчетного периода постоянно происходит движение продукции, поэтому для текущего учета необходима условная оценка (учетная стоимость) продукции.

18.2. Учет отгрузки и реализации готовой продукции (работ, услуг)

Отгрузка продукции покупателям производится на основании заключенных договоров на поставку продукции или куплю-продажу продукции (выполнение работ, оказание услуг).

В договорах указываются: объемы, сроки, цены, санкции за невыполнение обязательств, порядок расчетов и другие вопросы, в частности цель покупки (для собственных нужд, собственного потребления, перепродажи (обязательно представление лицензии), государственных нужд, вывоза за рубеж).

На отгрузку готовой продукции оформляются первичные документы – ТН-2, ТТН-1, счета-фактуры, требования-поручения, договоры.

По выполненным работам и услугам составляется акт приемки-сдачи выполненных работ и услуг произвольной формы.

На основании указанных первичных документов бухгалтерия предъявляет счет покупателю, в котором отдельно выделяются суммы за продукцию (работы, услуги), ставка НДС, сумма НДС, стоимость тары и стоимость транспортных услуг, возмещаемых сверх цены продукции, отдельно – транспортные расходы, возмещаемые сверх цены продукции.

Исходя из условий по передаче рисков, специфики деятельности организации, условий заключенных договоров, организация определяет дату признания выручки от реализации продукции (работ, услуг). Порядок ее определения закрепляется в учетной политике.

Выручка от реализации продукции (работ, услуг) признается в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий:

- покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется вероятность увеличения экономических выгод организации в результате хозяйственной операции;
- расходы, которые произведены или будут произведены при совершении хозяйственной операции, могут быть определены.

Продукция считается реализованной, если она отгружена покупателю независимо от оплаты или отгружена и расчетные документы сданы в банк.

Для учета реализации используется счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», прежде всего первые шесть субсчетов, названия которых совпадают с отражаемыми на них данными: 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 90-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг», 90-5 «Управленческие расходы», 90-6 «Расходы на реализацию». Структура этого сопоставляющего счета такова, что по кредиту отражаются доходы, а по дебету – расходы. Сравнение доходов и расходов позволяет определить результат от реализации продукции – прибыль или убыток.

Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» закрывается на счет 99 «Прибыли и убытки» следующими записями:

- прибыль от реализации (кредитовый оборот на счете 90 превышает дебетовый оборот):

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» –
К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»;
– убыток от реализации (дебетовый оборот на счете 90 превышает кредитовый оборот):

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» –

К-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Хозяйственные операции по реализации продукции, когда реализованной продукцией считается продукция, отгруженная покупателю независимо от оплаты (метод начисления), отражаются в бухгалтерском учете следующими бухгалтерскими записями:

– продукция, отгруженная покупателю по отпускной стоимости, включая НДС, т. е. отражается задолженность покупателя за отгруженную продукцию:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» –

К-т сч. 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

– начисление НДС по реализованной отгруженной продукции:

Д-т сч. 90-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– списание себестоимости реализованной продукции:

Д-т сч. 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» –

К-т сч. 43 «Готовая продукция»;

– списание управленческих расходов:

Д-т сч. 90-5 «Управленческие расходы» –

К-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»;

– списание расходов на реализацию:

Д-т сч. 90-6 «Расходы на реализацию» –

К-т сч. 44 «Расходы на реализацию»;

– прибыль от реализации:

Д-т сч. 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» –

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»;

– убыток от реализации:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» –

К-т сч. 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов определяется финансовый результат таким образом, чтобы синтетический счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» не имел остатка.

18.3. Учет коммерческих расходов и налогов, связанных с объемом реализации

Кроме расходов, связанных с изготовлением продукции, организация несет расходы на ее продвижение на рынки сбыта (маркетинговые, рекламные, факторинговые, комиссионные и т. п.), которые являются *расходами на реализацию* и учитываются на одноименном активном счете 44 «Расходы на реализацию».

На данном счете отражается стоимость услуг сторонних организаций по сбыту продукции, в том числе на рекламу (каталоги, проспекты, афиши, этикетки, фирменные пакеты, рекламные мероприятия, реклама в СМИ, рекламные щиты, витрины, участие в выставках, ярмарках, аукционах):

Д-т сч. 44 «Расходы на реализацию» –

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Кроме расходов на сбыт организация несет расходы на хранение готовой продукции на складах, их содержание, а также на дополнительную упаковку продукции на складе (сверх себестоимости готовой продукции, учтенной на счете 43 «Готовая продукция»):

– расходы на упаковку готовой продукции на складе:

Д-т сч. 44 «Расходы на реализацию» –

К-т сч. 10 «Материалы»;

– зарплата работникам склада:

Д-т сч. 44 «Расходы на реализацию» –

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

– отчисления, установленные законодательством, от начисленной заработной платы:

Д-т сч. 44 «Расходы на реализацию» –

К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

– амортизация основных средств, установленных на складе готовой продукции:

Д-т сч. 44 «Расходы на реализацию» –

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»;

– услуги вспомогательного производства по упаковке готовой продукции, доставке ее покупателям (если это включено в стоимость продукции):

Д-т сч. 44 «Расходы на реализацию» –

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства».

Не включаются в расходы на реализацию затраты по упаковке и транспортировке, возмещаемые покупателями сверх цены.

В конце месяца все расходы, учтенные по дебету счета 44 «Расходы на реализацию», списываются записью:

Д-т сч. 90-6 «Расходы на реализацию» –

К-т сч. 44 «Расходы на реализацию».

Учет налогов, связанных с объемом реализации.

При формировании цены в нее включаются косвенные налоги, которые оплачивают покупатели продукции, т. е. выручка является источником уплаты этих налогов. К косвенным налогам относятся НДС и акцизы.

Объектом налогообложения является оборот по реализации товаров, работ, услуг на территории Республики Беларусь. Реализация продукции на экспорт облагается по принципу «страны назначения» (ставка 0 %), т. е. НДС облагается не экспорт, а импорт товаров, возникает «ввозной» НДС, который отражается на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Начисление НДС отражается записями:

– реализация продукции, работ, услуг:

Д-т сч. 90-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– реализация материалов и другие прочие доходы, поступившие по текущей деятельности (штрафы от покупателей):

Д-т сч. 90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– реализация основных средств и нематериальных активов:

Д-т сч. 91-2 «Налог на добавленную стоимость» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Поскольку в Республике Беларусь применяется зачетный метод НДС, т. е. при уплате в бюджет сумма начисленного НДС, связанного с объемом реализации, уменьшается на сумму НДС, предъявленно поставщиками и подрядчиками, для учета последнего используется счет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам». По дебету учитывается НДС, предъявленный поставщиками и «ввозной», а по кредиту производится зачет этих сумм, т. е. уменьшение начисленного к уплате в бюджет НДС по реализации:

– НДС, предъявленный поставщиками в Республике Беларусь:

Д-т сч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» –

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

– НДС, уплаченный в бюджет при таможенном оформлении ввоза товаров (через счета таможи):

Д-т сч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» –

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

– зачет НДС, предъявленного поставщиками и «ввозного» по импорту:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» –

К-т сч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

В бюджет перечисляется разница между начисленной по кредиту суммой и заченной по дебету сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» –

К-т сч. 51 «Расчетные счета».

Начисление акцизов производится в корреспонденции со счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и в разрезе, как правило, открываемого субсчета 3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»:

Д-т сч. 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Глава 19. Учет денежных средств

19.1. Учет денежных средств и операций по расчетному счету

В соответствии с законодательством Республики Беларусь юридические лица и индивидуальные предприниматели, использующие наемный труд, обязаны хранить наличные средства на счетах в банках. К расчетному счету могут быть открыты субсчета: текущие (расчетные), депозитные, корреспондентские, временные.

Основными задачами учета денежных средств и расчетов являются:

– своевременное и правильное документирование операций по движению денежных средств и осуществлению расчетов;

– своевременное и точное ведение расчетов, периодичное проведение инвентаризаций денежных средств и расчетов;

– контроль за наличием и сохранностью денежных средств и ценных бумаг в кассе;

– контроль за расходованием денежных средств строго по целевому назначению.

Для открытия текущего расчетного счета в банк представляются:

- заявление по установленной форме;
- копия устава или учредительного договора без нотариального удостоверения со штампом, свидетельствующим о проведении государственной регистрации;
- копия свидетельства о государственной регистрации без нотариального удостоверения;
- карточки с образцами подписей (не более четырех штук) и оттисками штампа без нотариального удостоверения. При заключении договора на использование системы электронного документооборота «Клиент-банк» представляются образцы электронных подписей и печати.

Организации вправе открывать необходимое им количество счетов как в белорусских рублях, так и в иностранной валюте. Обо всех операциях по расчетным счетам банк извещает клиента выпиской с расчетного счета в виде машинограммы с приложением первичных документов на бумажном носителе или в электронном виде. В ней указывается дата, наименование организации, номер счета, входящий и исходящий остаток, код и сумма операций по каждому документу, итоги оборотов по дебету и кредиту. Исправления в банковских документах не допускаются.

В банках расчетные счета организаций являются пассивными, т. е. источником средств для банка, поэтому слово «дебет» означает расход средств со счета клиента, а «кредит» – поступление.

Все операции оформляются типовыми формами документов (платежными инструкциями): требованием, поручением, платежным требованием-поручением, аккредитивом и т. д. Название документа определяет название формы безналичных расчетов.

Синтетический учет операций по расчетному счету ведется на активном счете 51 «Расчетные счета»: по дебету счета отражается поступление денежных средств, по кредиту – списание денежных средств.

При *поступлении денежных средств* на расчетный счет составляются следующие бухгалтерские записи:

- выручка от реализации продукции:
Д-т сч. 51 «Расчетные счета» –
К-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;
- выручка от реализации основных средств, нематериальных активов, иностранной валюты, ценных бумаг, материалов:
Д-т сч. 51 «Расчетные счета» –
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

– наличные денежные средства из кассы (депонирование заработной платы, возврат неиспользованной командировочной суммы, выручка за наличный расчет):

- Д-т сч. 51 «Расчетные счета» –
К-т сч. 50 «Касса»;
 - авансы, поступившие от покупателей, или платежи в погашение задолженности, поступившие от покупателей:
Д-т сч. 51 «Расчетные счета» –
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
 - кредиты или займы:
Д-т сч. 51 «Расчетные счета» –
К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
К-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;
 - дебиторская задолженность:
Д-т сч. 51 «Расчетные счета» –
К-т сч. 76-1 «Расчеты по исполнительным документам»;
 - страховые возмещения от страховых организаций при наступлении страхового случая:
Д-т сч. 51 «Расчетные счета» –
К-т сч. 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;
 - выручка, сданная из касс инкассатору:
Д-т сч. 51 «Расчетные счета» –
К-т сч. 57-1 «Инкассированные денежные средства»;
 - возврат излишне перечисленных налогов, возмещение пособий из ФСЗН:
Д-т сч. 51 «Расчетные счета» –
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».
- При *списании денежных средств* с расчетного счета составляются следующие бухгалтерские записи:
- денежные средства в кассу:
Д-т сч. 50 «Касса» –
К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
 - денежные средства в аккредитив, бронирование средств при получении чековой книжки:
Д-т сч. 55 «Специальные счета в банках» –
К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
 - кредиты, займы и проценты по ним:
Д-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
Д-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» –
К-т сч. 51 «Расчетные счета»;

– налоги и сборы в бюджет, отчисления в ФСЗН и «Белгосстрах», а также штрафы по ним:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

Д-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» –

К-т сч. 51 «Расчетные счета»;

– денежные средства, уплаченные поставщикам за материалы (товары), работы, услуги:

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» –

К-т сч. 51 «Расчетные счета»;

– плата банку за расчетно-кассовое обслуживание:

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты» –

К-т сч. 51 «Расчетные счета»;

– штрафы и пени за нарушение хозяйственных договоров (учитывается при налогообложении):

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» –

К-т сч. 51 «Расчетные счета».

Кредитовые обороты по счету 51 «Расчетные счета» отражаются в журнале-ордере, дебетовые – в ведомости на основании выписки банка линейно-позиционным способом, т. е. за каждый день.

19.2. Учет операций на валютных счетах в банке

Для учета операций в иностранной валюте используется счет 52 «Валютные счета». К нему открываются субсчета: текущий, специальный счет для покупки иностранной валюты, транзитный, валютный счет за рубежом, ссудные счета для накопления выручки, для погашения кредитов и т. д. К каждому субсчету открываются счета аналитического учета по каждому виду иностранной валюты. Все операции банка в иностранных валютах в бухгалтерском учете отражаются в белорусских рублях. В остальном порядок обработки выписки аналогичен вышеизложенному.

Учет операций по валютному счету имеет ряд отличий:

– выписка представляется в двух оценках – в иностранной валюте и в белорусском эквиваленте;

– при отражении операций в иностранной валюте возникают курсовые разницы – разница в курсах Национального банка на разные даты проведения операций.

В соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменения курсов иностранных валют», утверж-

денным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 октября 2014 г. № 69, переоценка имущества и обязательств в иностранной валюте производится дважды:

– при изменении курсов иностранных валют на дату совершения операции;

– изменении курсов иностранных валют на последний календарный день месяца.

Разницы, возникающие при этом, относятся на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Синтетический учет операций по валютному счету ведется на активном счете 52 «Валютные счета».

При *поступлении денежных средств (иностранной валюты)* составляются следующие бухгалтерские записи:

– выручка в иностранной валюте:

Д-т сч. 52 «Валютные счета»;

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» –

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

– авансы или задолженности покупателей (по отгрузке):

Д-т сч. 52 «Валютные счета» –

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

– штрафы и пени по хозяйственным договорам:

Д-т сч. 52 «Валютные счета» –

К-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;

– приобретенная иностранная валюта:

Д-т сч. 52 «Валютные счета» –

К-т сч. 57-2 «Денежные средства в пути»;

– кредиты и займы:

Д-т сч. 52 «Валютные счета» –

К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;

К-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

– вклады в уставный капитал:

Д-т сч. 52 «Валютные счета» –

К-т сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения».

При *списании денежных средств (иностранной валюты)* составляются следующие бухгалтерские записи:

– денежные средства в кассу (только на командировочные расходы):

Д-т сч. 50 «Касса» –

К-т сч. 52 «Валютные счета»;

– задолженность поставщика, оплата:

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» –

К-т сч. 52 «Валютные счета»;

– погашение кредитов и займов в иностранной валюте и процентов по ним:

Д-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;

Д-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» –

К-т сч. 52 «Валютные счета»;

– перечисление денежных средств (иностранной валюты) для реализации:

Д-т сч. 57-3 «Денежные средства в пути» –

К-т сч. 52 «Валютные счета»;

– перечисление налогов в бюджет (при необходимости):

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» –

К-т сч. 52 «Валютные счета».

19.3. Учет движения денежных средств на специальных счетах в банке

Кроме учета денежных средств на расчетном счете в банках организации отдельные денежные средства могут учитываться на специальных счетах.

Учет таких средств ведется на счете 55 «Специальные счета в банках» в разрезе субсчетов:

55-1 «Депозитные счета»;

55-2 «Счета в драгоценных металлах»;

55-3 «Специальный счет денежных средств целевого назначения».

Зачисление средств на специальных счетах отражается по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств, расчетов и т. д. Использование депонированных средств на специальных счетах отражается по кредиту счета 55 «Специальные счета в банках» в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств, расчетов и т. д.

19.4. Учет кассовых операций. Особенности ведения кассовых операций с иностранной валютой

Наличные деньги организаций подлежат обязательному зачислению и хранению на соответствующих счетах в банке и могут быть получены только на определенные цели:

– для расчетов с физическими лицами – заработная плата, премии, материальная помощь, пособия, займы, дивиденды;

– на расчеты с юридическими лицами, осуществленные через подотчетных лиц, в размере не более установленной величины в базовых величинах в день.

Учет кассовых операций ведется в соответствии с Инструкцией о порядке ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в белорусских рублях на территории Республики Беларусь, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 29 марта 2011 г. № 107, и Инструкцией о порядке ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте на территории Республики Беларусь, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 29 марта 2013 г. № 185.

Организации могут иметь в своих кассах наличные деньги в пределах лимитов, установленных на основании приказа руководителя. К кассовым операциям относятся не только оприходование в кассу наличных денег и их выдача, но и порядок и сроки сдачи наличной выручки, целевое использование наличных денег и других ценностей.

Все кассовые операции выполняет кассир, с которым заключается договор о полной материальной ответственности. Кассиру запрещается передавать свои обязанности другим лицам. В случае отпуска или болезни кассира все ценности, находящиеся в кассе, по акту передаются другому кассиру или лицу, назначенному приказом руководителя. Бухгалтерам, а также лицам, имеющим право подписывать кассовые документы, запрещается исполнять обязанности кассиров, за исключением случаев, если в штате нет другого лица, на которое можно возложить ведение кассовых операций.

Руководитель организации обязан обеспечить сохранность денежных средств в кассе. Помещение кассы должно быть технически укреплено, снабжено средствами охранной и пожарной сигнализации. Все ценности организации хранятся в металлических шкафах или сейфах, которые по окончании работы кассы закрываются ключом и опечатываются. Запрещается хранить в кассе деньги и ценности, не принадлежащие организации.

Прием и выдача денежных средств производится только на основании кассовых документов установленного образца:

1) по приему денежных средств:

– приходный кассовый ордер формы КО-1;

– приходный кассовый ордер в иностранной валюте формы КО-1в (валютный);

– квитанция формы КВ-1;

2) по расходу денежных средств:

– расходный кассовый ордер формы КО-2;

– расходный кассовый ордер в иностранной валюте формы КО-2в;

– платежная ведомость.

Приходные документы подписываются главным бухгалтером и заверяются печатью.

Расходные документы подписываются главным бухгалтером и руководителем организации. На общую сумму выданных денежных средств по нескольким платежным ведомостям допускается составление одного расходного ордера, дата и номер которого указываются на каждой платежной ведомости.

Расписка о получении денежных средств делается получателем собственноручно с указанием полученной суммы прописью. В случае выдачи денежных средств по доверенности в тексте расходного ордера после фамилии, имени, отчества получателя бухгалтер делает запись «По доверенности» и указывает фамилию, имя, отчество лица, которому доверено получение денежных средств. В случае выдачи денежных средств по платежной ведомости перед подписью получателя кассир делает запись «По доверенности». На титульном листе платежной ведомости делается разрешительная надпись о выдаче наличных за подписями руководителя и главного бухгалтера с указанием суммы и срока выдачи.

В организации наличные денежные средства под отчет выдаются на следующие сроки:

- не более 3 рабочих дней – на хозяйственные расходы в месте нахождения организации;
- не более 10 рабочих дней – вне места нахождения организации;
- до 30 рабочих дней – в сумме, не превышающей одной базовой величины.

Выдача авансов на предстоящие расходы производится по расходным кассовым ордерам.

Приходные и расходные кассовые ордера до передачи в кассу регистрируются в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров. После приема или выдачи денежных средств кассовые ордера подписываются кассиром и сведения из них записываются в кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и скреплена печатью с подписями главного бухгалтера и руководителя.

Записи в кассовой книге ведутся под копировальную бумагу в двух экземплярах, второй экземпляр является отрывным и служит отчетом кассира, а первый лист остается в кассовой книге. Записи в книгу производятся линейно-позиционным способом, т. е. по каждому отдельному документу. Ежедневно кассир подсчитывает итоги за день, выводит остаток денежных средств в кассе и передает в бухгалтерию второй экземпляр листа кассовой книги с приложенным документом – отчетом кассира – под расписку в самой кассовой книге.

Для отражения операций по движению наличных денежных средств используется активный счет 50 «Касса».

По *приему денежных средств* составляются следующие бухгалтерские записи:

– поступления в кассу с расчетных или валютных счетов:

Д-т сч. 50 «Касса» –

К-т сч. 51 «Расчетные счета»;

К-т сч. 52 «Валютные счета»;

– поступление выручки за наличный расчет:

Д-т сч. 50 «Касса» –

К-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

– возврат неиспользованных подотчетных сумм:

Д-т сч. 50 «Касса» –

К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;

– возврат займа или возмещение недостачи:

Д-т сч. 50 «Касса» –

К-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;

– поступление от учредителей в уставный капитал:

Д-т сч. 50 «Касса» –

К-т сч. 75 «Расчет с учредителями»;

– оприходование излишка денежных средств в кассу или полученных безвозмездно:

Д-т сч. 50 «Касса» –

К-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

По *расходу денежных средств* составляются следующие бухгалтерские записи:

– сдача денежных средств на расчетные или валютные счета:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»;

Д-т сч. 52 «Валютные счета» –

К-т сч. 50 «Касса»;

– выплата заработной платы, премий, пособий:

Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» –

К-т сч. 50 «Касса»;

– выплата депонированной заработной платы:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» –

К-т сч. 50 «Касса»;

– выдача аванса под отчет или возмещение перерасхода по командировкам и хозяйственным расходам:

Д-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами» –

К-т сч. 50 «Касса»;

- выплата алиментов непосредственно получателю:
Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» –
К-т сч. 50 «Касса»;
- сдача денежных средств инкассатору:
Д-т сч. 57 «Денежные средства в пути» –
К-т сч. 50 «Касса»;
- недостача денежных средств в кассе:
Д-т сч. 94 «Недостатки и потери от порчи имущества» –
К-т сч. 50 «Касса».

По истечении трех рабочих дней со дня получения в банке денежных средств на оплату труда, выплату пособий кассир должен:

- в платежной ведомости против фамилии и инициалов лиц, не получивших денежных средств, сделать запись «Депонировано»;
- составить реестр депонированных сумм;
- на лицевой стороне платежной ведомости сделать запись о фактически выплаченных и депонированных суммах;
- заполнить расходный кассовый ордер;
- записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму и сумму, сданную в банк по расходному ордеру.

Для контроля за кассовой дисциплиной не реже одного раза в квартал проводят внезапные проверки кассы с полистным пересчетом денежных средств и проверкой других ценностей, находящихся в кассе (проездные билеты, акции, путевки). По результатам проверки составляется акт и принимается решение о регулировании инвентаризационных разниц.

Учет кассовых операций в иностранной валюте аналогичен порядку, изложенному выше, кроме следующих особенностей:

- используются специальные бланки первичных кассовых документов (приходный кассовый ордер в иностранной валюте формы КО-1в, расходный кассовый ордер в иностранной валюте формы КО-2в и отдельная кассовая книга), предусматривающие отражение операции в двух оценках (иностранной валюте и белорусском эквиваленте);
- остатки иностранной валюты при изменении курсов валют переоцениваются на дату совершения операции и на последний календарный день месяца.

19.5. Учет переводов в пути

Счет 57 «Денежные средства в пути» предназначен для обобщения информации о движении денежных средств в белорусских рублях и иностранных валютах, внесенных в кассы банков, в том числе через инкассацию, или почтовых отделений для зачисления на расчетные или иные сче-

та организации, но еще не зачисленных по назначению, а также о движении денежных средств в белорусских рублях для приобретения иностранной валюты и денежных средств в иностранных валютах для реализации.

- К счету 57 «Денежные средства в пути» могут быть открыты субсчета:
57-1 «Инкассированные денежные средства»;
- 57-2 «Денежные средства для приобретения иностранной валюты»;
- 57-3 «Денежные средства в иностранных валютах для реализации».

На субсчете 57-1 «Инкассированные денежные средства» учитываются внесение наличных денежных средств в кассы банков, в том числе через инкассацию, или почтовых отделений и их зачисление на расчетные или иные счета организации.

На субсчете 57-2 «Денежные средства для приобретения иностранной валюты» учитывается движение денежных средств в белорусских рублях для приобретения иностранной валюты. По дебету субсчета 57-2 «Денежные средства для приобретения иностранной валюты» отражаются перечисление денежных средств в белорусских рублях для приобретения иностранной валюты и превышение рублевого эквивалента приобретенной иностранной валюты над суммой в белорусских рублях, списанной с расчетного счета, а по кредиту субсчета 57-2 «Денежные средства для приобретения иностранной валюты» – 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 субсчета 57-3 «Денежные средства в иностранных валютах для реализации» отражается перечисление денежных средств в иностранной валюте для реализации, а по кредиту субсчета 57-3 «Денежные средства в иностранных валютах для реализации» – списание реализованных денежных средств в иностранной валюте.

Глава 20. Учет расчетных операций

20.1. Применяемые формы безналичных расчетов

Платежное поручение – платежная инструкция, согласно которой банк-отправитель по поручению плательщика осуществляет перевод денежных средств бенефициару (получателю средств). Платежное поручение представляется в банк, как правило, в трех экземплярах:

- первый экземпляр заверяется оттиском печати и подписями руководителя и главного бухгалтера организации;
- второй экземпляр после исполнения банком-отправителем выдается плательщику;
- третий экземпляр направляется в банк-получатель для выдачи бенефициару.

При уплате государственной пошлины в бюджет, таможенных платежей плательщик представляет в банк-отправитель дополнительный четвертый экземпляр платежного поручения, на оборотной стороне которого делается запись по установленной форме о перечислении средств с указанием даты. Запись заверяется оттиском печати банка и подписями исполнителя и главного бухгалтера банка.

Платежные поручения представляются в банк в течение 10 календарных дней со дня выписки (не считая день выписки).

Платежное поручение содержит следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату и номер;
- наименование, местонахождение и код банка-отправителя;
- сумму и валюту перевода;
- наименование, УНП, номер счета плательщика;
- наименование, местонахождение и код банка-получателя;
- наименование, УНП, номер счета бенефициара;
- назначение платежа с указанием номера и даты документов, служащих основанием платежа;
- очередность платежа;
- указание, за чей счет производятся расходы (комиссионные и почтовые), в поле «расходы по переводу»;
- срок и код платежа (при осуществлении платежей в бюджет);
- наименование банка-корреспондента и дата валютирования (при кредитовых переводах иностранной валюты).

Платежное требование – платежная инструкция, содержащая требование бенефициара (получателя) к плательщику об уплате определенной суммы через банк.

При проведении дебетового перевода платежным требованием используется акцептная или безакцептная форма инкассо.

Платежное требование представляется бенефициаром (получателем) в банк-получатель в трех экземплярах (первый заверяется оттиском печати и подписями руководителя и главного бухгалтера организации) в течение 10 календарных дней со дня выписки с реестром, оформленным в двух экземплярах. Первый экземпляр реестра остается в банке-

получателе, второй, заверенный оттиском штампа банка-получателя, возвращается бенефициару в подтверждение приема документов.

Платежное требование используется банком-отправителем на основании заявления плательщика на акцепт, представленного в двух экземплярах, заверенных оттиском печати и подписями руководителя и главного бухгалтера организации. Первый экземпляр заявления хранится в банке-отправителе, второй возвращается плательщику с отметкой банка-отправителя о дате поступления заявления.

Акцептованные плательщиком платежные требования при наличии денежных средств на его счете исполняются банком-отправителем:

- при предварительном акцепте – в день поступления платежного требования;
 - при последующем акцепте – в срок, указанный в заявлении на акцепт.
- После исполнения платежного требования:
- первый экземпляр помещается в документы дня банка-отправителя;
 - второй экземпляр направляется в банк-получатель для выдачи бенефициару;
 - третий экземпляр выдается плательщику как приложение к выписке из его счета.

Аккредитив – поручение банка-плательщика произвести оплату счетов поставщика.

Аккредитив может быть выставлен за счет собственных денежных средств плательщика или за счет кредитов банка. Выставленный аккредитив предназначен для расчетов с одним поставщиком. Срок действия и порядок расчетов по аккредитиву устанавливаются договором между плательщиком и поставщиком.

Банковская платежная карточка – персонифицированное либо неперсонифицированное средство проведения безналичных платежей за товары и услуги, получения наличных денежных средств и осуществления иных операций, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Системы расчетов с использованием банковской платежной карточки подразделяются на международные и внутренние, причем как международные, так и внутренние системы могут быть частными системами, участником которых является только один банк-эмитент (банк, осуществляющий выпуск в обращение банковской платежной карточки).

Карт-счет – банковский счет, открываемый банком-эмитентом клиенту, на котором отражаются операции, произведенные с использованием банковской платежной карточки (карточек). Клиент – юридическое лицо, его филиалы и другие подразделения на отдельном балансе, физи-

ческое лицо, индивидуальный предприниматель, заключившие с банком договор карт-счета.

В зависимости от того, кто является владельцем счета, банковские платежные карточки подразделяются:

- на личную карточку – карточку, с использованием которой производятся операции по карт-счету на основании договора карт-счета с физическим лицом-клиентом или доверенности физического лица-клиента;
- корпоративную карточку – карточку, которая позволяет ее держателю производить операции по карт-счету на основании договора карт-счета с юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем – клиентом.

Карт-чек – документ первичного учета, сформированный устройством регистрации (электронный терминал, банкомат) операции, произведенной с использованием банковской платежной карточки в бумажном или электронном виде, служащий подтверждением ее совершения и являющийся основанием для оформления платежных инструкций для осуществления переводов по операциям с использованием банковских платежных карточек.

Для получения банковской платежной карточки физическое лицо представляет в банк паспорт или иной документ, заявление-анкету на получение карточки.

Юридическое лицо для получения банковской платежной карточки представляет в банк дубликат извещения о присвоении УНП, заявление-анкету на каждого держателя карточки, доверенность на каждого держателя, подписанную руководителем и главным бухгалтером организации, скрепленную оттиском печати.

20.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками

Для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками предназначен активно-пассивный счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». По кредиту счета отражается задолженность перед поставщиком за поставленные материальные ценности, выполненные работы или оказанные услуги. По дебету отражаются погашение этой задолженности, а также выдача предоплаты.

Задолженность перед поставщиками и подрядчиками отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

- задолженность за поставленные материальные ценности:
Д-т сч. 07 «Оборудование к установке и строительные материалы»;
Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы»;

- Д-т сч. 10 «Материалы»;
 - Д-т сч. 15 «Заготовление и приобретение материалов»;
 - Д-т сч. 41 «Товары» –
 - К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
 - сумма выделенного НДС:
Д-т сч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» –
 - К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
 - задолженность за выполненные работы по ремонту основных средств подрядным способом:
Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;
 - Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»;
 - Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты» –
 - К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
 - задолженность за оказанные транспортные услуги:
Д-т сч. 10 «Материалы»;
 - Д-т сч. 15 «Заготовление и приобретение материалов»;
 - Д-т сч. 16 «Отклонение в стоимости материалов»;
 - Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»;
 - Д-т сч. 44 «Расходы на реализацию» –
 - К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
 - сумма недостачи по вине поставщика или транспортной организации:
Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» –
 - К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
 - сумма недостачи по вине материально ответственного лица (экспедитора):
Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» –
 - К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».
- Погашение задолженности перед поставщиками и подрядчиками, выдача предоплаты* отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:
- оплата счетов поставщиков с расчетного или валютного счета:
Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» –
 - К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
 - К-т сч. 52 «Валютные счета»;
 - оплата счетов поставщиков за счет кредитов или займов:
Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» –
 - К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
 - К-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;
 - оплата счетов посредством аккредитивов:
Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» –
 - К-т сч. 55 «Специальные счета в банках».

Для учета *расчетов с покупателями и заказчиками* предназначен счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». По дебету счета отражается увеличение задолженности покупателей, а по кредиту – ее уменьшение, которые отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

– задолженность покупателя за отгруженную продукцию на отпускную стоимость продукции, работ, услуг:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» –

К-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

– поступление денег (задолженностей) на расчетный или валютный счет, поступление предоплаты:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»;

Д-т сч. 52 «Валютные счета» –

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

– взаимозачет задолженностей при бартере (или погашение задолженностей покупателя):

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» –

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

20.3. Учет расчетов с подотчетными лицами

Выдача наличных денежных средств на хозяйственные и командировочные расходы производится лицам на основании приказа о командировке либо на основании утвержденного руководителем организации списка лиц, имеющих право на получение авансов под отчет. Расходуются выданные авансы строго по целевому назначению, неизрасходованные суммы должны быть возвращены в кассу в установленные сроки.

Авансы на хозяйственные расходы выдаются на сроки:

– не более 3 рабочих дней – на расходы в месте нахождения организации;

– не более 10 дней – на расходы вне места нахождения организации;

– до 30 рабочих дней – в сумме до одной базовой величины.

Работники, получившие наличные денежные средства под отчет, обязаны не позднее 3 рабочих дней (при использовании корпоративной банковской платежной карточки не позднее 15 рабочих дней) представить отчет об использовании выданных денежных средств и возвратить в кассу неиспользованные остатки.

Невозвращенные суммы, не удержанные в течение 30 дней со дня истечения срока их возврата, по которым не представлены оправдатель-

ные документы, считаются доходом работника и облагаются подоходным налогом.

Служебной командировкой считается поездка работника по распоряжению нанимателя в другую местность для выполнения служебного задания. Направление в командировку оформляется приказом с выдачей командировочного удостоверения, в котором на лицевой стороне указываются фамилия, имя, отчество работника, пункт назначения, наименование организации, цель и срок командировки, номер приказа и подпись руководителя организации, заверенная оттиском печати.

На обороте командировочного удостоверения делаются отметки о прибытии и выбытии, которые заверяются оттисками печатей командирующей и принимающей организаций. Направление в командировку работника, работающего по совместительству, допускается в свободное от основной работы время при представлении письменного согласия с основного места работы. Заработная плата сохраняется в той организации, где он работает по совместительству. Работники, отбывающие в командировку, регистрируются в журнале учета работников, выбывших в командировку. Днем выбытия в командировку считается день отправления транспортного средства из места нахождения постоянной работы, а днем прибытия – день приезда транспортного средства.

По возвращении из командировки работник в течение трех рабочих дней (работники подразделений организации, расположенных в населенных пунктах вне места нахождения организации, представляющие отчет в бухгалтерию организации, – не позднее пяти рабочих дней) составляет авансовый отчет. К авансовому отчету прилагаются оправдательные документы:

– командировочное удостоверение с отметками о выбытии и прибытии, заверенными оттисками печатей;

– документы, подтверждающие расходы по найму жилого помещения;

– проездные документы;

– другие документы (квитанции об оплате топлива на АЗС и т. д.).

В случае приобретения подотчетным лицом материальных ценностей к авансовому отчету прилагается копия чека, в котором указываются наименование, количество и цена материальных ценностей, и кассовый чек, подтверждающий оплату. Вместо кассового чека может быть представлена квитанция приходного кассового ордера.

Командированному работнику *возмещаются*:

– расходы на проезд – на основании проездных документов, включая постельные принадлежности, расходы на бронирование. Стоимость набора питания, включенная в стоимость билета, не оплачивается, а возмещается за счет суточных;

– расходы на найм жилья – на основании документов, подтверждающих оплату гостиниц или общежитий, но не выше стоимости одноместного номера. Стоимость завтрака, включенная в стоимость номера, не возмещается;

– суточные – расходы на покрытие личных расходов (питание, внегородской транспорт) в связи с проживанием вне места жительства. Суточные выплачиваются в размерах, устанавливаемых Министерством финансов Республики Беларусь. При однодневных командировках, т. е. когда есть возможность ежедневно возвращаться к месту постоянной работы, суточные выплачиваются в половинном размере.

По возвращении из командировки работник в 14-дневный срок со дня прибытия представляет письменный отчет о выполнении задания на командировку, а полученную под отчет наличную иностранную валюту обязан в течение 3 рабочих дней (при использовании корпоративной банковской платежной карточки в течение 15 рабочих дней) представить в бухгалтерию с отчетом о ее использовании или возвратить неиспользованную сумму в кассу.

Для учета расчетов с подотчетными лицами используется счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами». По кредиту счета отражается задолженность перед подотчетным лицом или списываются полученные авансы; по дебету счета – выданные авансы или отражается возмещение перерасхода.

20.4. **Учет расчетов с дебиторами и кредиторами, с бюджетом**

Для обобщения информации о *расчетах с разными дебиторами и кредиторами* по имущественному и личному страхованию, по претензиям, по суммам, удержанным из заработной платы работников в пользу других лиц, о других расчетах предназначен активно-пассивный счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» могут быть открыты субсчета:

- 76-1 «Расчеты по исполнительным документам»;
- 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;
- 76-3 «Расчеты по претензиям»;
- 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;
- 76-5 «Расчеты по депонированным суммам»;
- 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»;
- 76-7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой».

На субсчете 76-1 «Расчеты по исполнительным документам» учитываются расчеты по *удержаниям из заработной платы работников в пользу других лиц на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов*, которые отражаются в бухгалтерском учете следующие записями:

– удержание сумм из заработной платы работников в пользу других лиц:

- Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» –
- К-т сч. 76-1 «Расчеты по исполнительным документам»;
- перечисление указанных сумм:
- Д-т сч. 76-1 «Расчеты по исполнительным документам» –
- К-т сч. 51 «Расчетные счета».

На субсчете 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» учитываются расчеты по *страхованию имущества и работников организации* (кроме расчетов по социальному страхованию и обеспечению), которые отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

- начисление страховых платежей:
- Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»;
- Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты» –
- К-т сч. 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;
- перечисление страховых платежей страховым организациям:
- Д-т сч. 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» –
- К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
- потери по страховым случаям:
- Д-т сч. 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» –
- К-т сч. 01 «Основные средства»;
- К-т сч. 10 «Материалы» и др.;
- страховые возмещения, причитающиеся по договорам страхования работников:
- Д-т сч. 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» –
- К-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- страховые возмещения, полученные от страховых организаций в соответствии с договорами страхования:
- Д-т сч. 51 «Расчетные счета»;
- Д-т сч. 52 «Валютные счета» –
- К-т сч. 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;
- некомпенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев:
- Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» –
- К-т сч. 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Аналитический учет по субсчету 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» ведется по страховщикам и отдельным договорам страхования.

На субсчете 76-3 «Расчеты по претензиям» учитываются расчеты по *претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям*, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) *неустойкам* (штрафы, пени):

– суммы предъявленных претензий, а также предъявленных и признанных (или присужденных) неустоек (штрафов, пеней):

Д-т сч. 76-3 «Расчеты по претензиям» –

К-т сч. 51 «Расчетные счета»;

К-т сч. 52 «Валютные счета»;

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

– поступление соответствующих платежей:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»;

Д-т сч. 52 «Валютные счета» –

К-т сч. 76-3 «Расчеты по претензиям».

Аналитический учет по субсчету 76-3 «Расчеты по претензиям» ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям.

На субсчете 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» учитываются расчеты по причитающимся организации *дивидендам и другим доходам от участия в уставном капитале других организаций*, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору о совместной деятельности, которые отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

– подлежащие получению дивиденды и другие доходы от участия в уставном капитале других организаций:

Д-т сч. 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» –

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

– полученные организацией суммы денежных средств:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета» –

К-т сч. 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».

На субсчете 76-5 «Расчеты по депонированным суммам» учитываются *расчеты с работниками по начисленным, но не выплаченным в установленный срок суммам* (далее – депонированные суммы), которые отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

– депонированные суммы:

Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» –

К-т сч. 76-5 «Расчеты по депонированным суммам»;

– выплата депонированных сумм получателям:

Д-т сч. 76-5 «Расчеты по депонированным суммам» –

К-т сч. 51 «Расчетные счета»;

К-т сч. 52 «Валютные счета».

На субсчете 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» учитываются расчеты, связанные с *исполнением договоров доверительного управления имуществом*. Этот субсчет используется для учета расчетов вверителем, доверительным управляющим, в том числе расчетов по имуществу, переданному в доверительное управление, учитываемому на отдельном балансе, которые отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

– стоимость имущества, переданного вверителем доверительному управляющему в доверительное управление:

Д-т сч. 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» –

К-т сч. 01 «Основные средства»;

К-т сч. 04 «Нематериальные активы»;

– стоимость принятого доверительным управляющим на отдельный баланс имущества:

Д-т сч. 01 «Основные средства»;

Д-т сч. 04 «Нематериальные активы» и др. –

К-т сч. 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»;

– возврат имущества доверительным управляющим вверителю в случае прекращения договора доверительного управления имуществом:

Д-т сч. 01 «Основные средства»;

Д-т сч. 04 «Нематериальные активы» и др. –

К-т сч. 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»;

– перечисление денежных средств в счет причитающейся вверителю прибыли (дохода):

Д-т сч. 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» –

К-т сч. 51 «Расчетные счета»;

К-т сч. 52 «Валютные счета»;

К-т сч. 55 «Специальные счета в банках»;

– денежные средства, полученные вверителем в счет этой прибыли (дохода):

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»;

Д-т сч. 52 «Валютные счета»;

Д-т сч. 55 «Специальные счета в банках» –

К-т сч. 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»;

– причитающиеся от доверительного управляющего суммы возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, переданного в доверительное управление, а также упущенной выгоды:

Д-т сч. 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» –

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

– полученные вверителем от доверительного управляющего суммы возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, переданного в доверительное управление, а также упущенной выгоды:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»;

Д-т сч. 52 «Валютные счета»;

Д-т сч. 55 «Специальные счета в банках» –

К-т сч. 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

Аналитический учет по субсчету 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» ведется по каждому договору доверительного управления имуществом.

На субсчете 76-7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой» учитываются расчеты, связанные с *изменением обязательств, включенных в выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации.*

Для обобщения информации по **налогам и сборам** предназначен активно-пассивный счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». По кредиту счета отражается начисление налогов и штрафов, по дебету – уплата налогов и зачет переплат. К счету 68 могут быть открыты субсчета групп налогов. По источникам возмещения (начисления) налогов для целей бухгалтерского учета их можно сгруппировать в четыре группы, расчеты по которым, а также понижение задолженности перед бюджетом отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

1) налоги, возмещаемые *из выручки*:

– НДС, исчисленный от выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг:

Д-т сч. 90-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– НДС, исчисленный от доходов по инвестиционной деятельности (от реализации основных средств и других инвестиционных активов):

Д-т сч. 91-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– НДС, исчисленный от прочих доходов по текущей деятельности (от полученных штрафов):

Д-т сч. 90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– начисление акцизов:

Д-т сч. 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

2) налоги, включаемые *в себестоимость* (земельный, экологический и налог на недвижимость):

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

3) налоги *из прибыли*:

– налог на прибыль:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– штрафы за нарушение законодательства:

Д-т сч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

4) налоги *на доходы*:

– подоходный налог:

Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– удержание налога на дивиденды учредителей:

Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– удержание налога на доходы иностранных юридических лиц (по различным ставкам: 6 % – за фрахт, 10 % – за банковские услуги, 15 % – за роялти, посреднические услуги и др.):

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

Погашение задолженности *перед бюджетом* отражается записями:

– перечисление с расчетного счета:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» –

К-т сч. 51 «Расчетные счета»;

– погашение задолженности перед бюджетом за счет должников-дебиторов в случае отсутствия денег на счетах в банке:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» –

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», или
 К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», или
 К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
 – зачет переплаты налога на прибыль в счет уплаты НДС (в этом случае открывается субсчет «Налог на добавленную стоимость» и субсчет «Налог на прибыль» в разрезе счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»):
 Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» (НДС) –
 К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» (налог на прибыль);
 – зачет НДС, предъявленного поставщиками и подрядчиками при зачетном методе НДС, т. е. в бюджет перечисляется сальдо задолженности по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» после зачета НДС со счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»:
 Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» –
 К-т сч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

Расчеты с *ФСЗН* осуществляются по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»:

- начисление установленных законодательством отчислений:
 Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы»;
 Д-т сч. 20 «Основное производство»;
 Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;
 Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»;
 Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»;
 Д-т сч. 44 «Расходы на реализацию» и др. –
- К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- начисление удержаний из заработной платы работников:
 Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» –
- К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- начисление пеней и штрафов:
 Д-т сч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» –
- К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- начисление пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, пособий на детей:
 Д-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» –
- К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- перечисление сумм в *ФСЗН*:
 Д-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» –
- К-т сч. 51 «Расчетные счета» или
- К-т сч. 52 «Валютные счета».

Глава 21. Учет финансовых результатов

21.1. Понятие и классификация доходов и расходов организации

Конечный результат хозяйственной деятельности характеризуется прибылью или убытком и представляет собой прирост или уменьшение собственного капитала, не связанные с вкладами собственников его имущества.

Основными задачами учета финансовых результатов являются:

- достоверное и своевременное отражение информации о формировании финансовых результатов;
- достоверное и своевременное отражение информации об использовании прибыли;
- контроль за правильным распределением прибыли и ее целевым использованием;
- обеспечение информацией для составления отчетности.

Различаются следующие виды деятельности, в разрезе которых ведется бухгалтерский учет и составляется отчетность:

- *текущая деятельность* – основная деятельность, приносящая доход, а также прочая, не относящаяся к инвестиционной и финансовой деятельности;
- *инвестиционная деятельность* – деятельность по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию инвестиционных активов, а также предоставление и погашение финансовых вложений;
- *финансовая деятельность* – деятельность, приводящая к изменению собственного капитала, обязательств по кредитам и займам.

В соответствии с указанными видами деятельности различают три группы доходов и расходов: по текущей деятельности, по инвестиционной и по финансовой, которые и отражаются в отчете о прибылях и убытках в следующей последовательности:

1) прибыль (убыток) по текущей деятельности равняется сумме прибыли (убытка) от реализации и прочих доходов по текущей деятельности за вычетом прочих расходов по текущей деятельности, в том числе прибыли (убытка) от реализации, которая, в свою очередь, равняется разнице между выручкой от реализации и налогами от реализации, себестоимостью реализованной продукции, управленческими расходами, расходами на реализацию;

2) финансовый результат по инвестиционной деятельности представляет разницу между доходами и расходами по инвестиционной деятельности;

3) финансовый результат по финансовой деятельности представляет разницу между доходами и расходами по финансовой деятельности.

Сумма результатов от указанных видов деятельности образует прибыль (убыток) до налогообложения. Если вычесть из этой величины сумму налогов, исчисляемую из прибыли, и изменение отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, то получится чистая прибыль, которая и отражается в балансе и отчете о прибылях и убытках.

21.2. **Учет прибылей (убытков) от реализации продукции, работ и услуг. Учет прочих доходов и расходов по текущей деятельности**

Основную часть прибыли организации в соответствии с уставными целями получают от реализации продукции, выполнения работ и оказания услуг. Она представляет собой разницу между выручкой от реализации и налогами и сборами, исчисляемыми из выручки, полной фактической себестоимостью произведенной продукции, выполненным работ, оказанных услуг. Финансовый результат от реализации продукции, выполнения работ, оказания услуг отражается на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Он имеет 11 субсчетов:

90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

90-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»;

90-5 «Управленческие расходы»;

90-6 «Расходы на реализацию»;

90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;

90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности»;

90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности»;

90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»;

90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

Записи производятся в течение установленного отчетного периода накопительно, т. е. каждый субсчет имеет сальдо на конец месяца, хотя синтетический счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» сальдо не имеет. Как правило, ежемесячно выявленную прибыль или убыток отражают записями:

– прибыль:

Д-т сч. 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» –

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»;

– убыток:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» –

К-т сч. 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

В конце установленного отчетного периода все субсчета, открытые к счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», закрываются внутренними записями на субсчет 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности». Аналитический учет по счету 90 ведется по каждому виду товаров, продукции, работ, услуг.

Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» также предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с текущей деятельностью организации, а также для определения финансового результата по ней.

На счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» отражаются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, управленческие расходы, расходы на реализацию, прочие доходы и расходы по текущей деятельности.

На субсчете 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» учитывается *выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг)*, которая отражается в бухгалтерском учете следующей записью:

Д-т сч. 50 «Касса»;

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»;

Д-т сч. 52 «Валютные счета»;

Д-т сч. 55 «Специальные счета в банках»;

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др. –

К-т сч. 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

На субсчете 90-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» учитываются *суммы начисленного НДС, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг* в соответствии с законодательством, которые отражаются в бухгалтерском учете следующей записью:

Д-т сч. 90-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

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

Д-т сч. 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

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

Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг отражается в бухгалтерском учете следующей записью:

Д-т сч. 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» –

К-т сч. 20 «Основное производство»;

К-т сч. 41 «Товары»;

К-т сч. 43 «Готовая продукция» и др.

На субсчете 90-5 «Управленческие расходы» учитываются *расходы*, списываемые в порядке, установленном законодательством, которые отражаются в бухгалтерском учете следующей записью:

Д-т сч. 90-5 «Управленческие расходы» –

К-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»;

К-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»;

К-т сч. 44 «Расходы на реализацию».

По дебету субсчета 90-6 «Расходы на реализацию» учитываются *расходы на реализацию*, списываемые в порядке, установленном законодательством, которые отражаются в бухгалтерском учете следующей записью:

Д-т сч. 90-6 «Расходы на реализацию» –

К-т сч. 44 «Расходы на реализацию».

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

– оприходование излишков материалов, готовой продукции, денежных средств, выявленных при инвентаризации:

Д-т сч. 10 «Материалы»;

Д-т сч. 43 «Готовая продукция»;

Д-т сч. 50 «Касса» –

К-т сч. 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;

– доход от реализации материалов:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» –

К-т сч. 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности».

На субсчете 90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности» отражается начисление НДС, исчисленный от прочих доходов по текущей деятельности, например НДС от суммы доходов от реализации материалов:

Д-т сч. 90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

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

– недостачи и потери от порчи материалов и денежных средств:

Д-т сч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» –

К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»;

– списывается стоимость материалов и денежных средств, переданных безвозмездно:

Д-т сч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» –

К-т сч. 10 «Материалы»;

К-т сч. 51 «Расчетные счета»;

К-т сч. 52 «Валютные счета»;

– списывается фактическая себестоимость аннулированных заказов:

Д-т сч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» –

К-т сч. 20 «Основное производство»;

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;

– начислены штрафы, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению:

Д-т сч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

– начислены штрафы, пени к уплате и другие санкции, предъявленные (присужденные) за нарушение условий хозяйственных договоров:

Д-т сч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» –

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

– списание расходов, связанных с рассмотрением дел в судах:

Д-т сч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» –

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

– начисление расходов, имеющих характер социальных выплат (материальная помощь, разовые премии, расходы на культурно-массовые мероприятия и др.), и соответствующих отчислений в ФСЗН, «Белгосстрах»:

Д-т сч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» –

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

– списание потерь от стихийных бедствий (материалов, готовой продукции, незавершенное производство и т. д.):

Д-т сч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» –

К-т сч. 10 «Материалы»;

К-т сч. 20 «Основное производство»;

К-т сч. 43 «Готовая продукция»;

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т. д.

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

Аналитический учет по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» ведется по видам реализованных товаров, продукции, выполненных работ, оказанных услуг и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

21.3. Учет доходов и расходов по инвестиционной деятельности

Учет доходов и расходов по инвестиционной деятельности ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». На нем отражаются:

– доходы и расходы, связанные с выбытием основных средств, нематериальных активов;

– доходы и расходы, полученные от сдачи имущества в аренду, если это не является основным видом деятельности;

– доходы и расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также доходы и расходы по ценным бумагам.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода, непосредственно не связанных с текущей деятельностью организации, в том числе по инвестиционной и финансовой деятельности. К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Налог на добавленную стоимость»;

91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов»;

91-4 «Прочие расходы»;

91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются *доходы по инвестиционной, финансовой деятельности и иные доходы* (кроме доходов по текущей деятельности), которые отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

– суммы полученных (начисленных) прочих доходов, связанных, например, с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов и финансовых вложений:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»;

Д-т сч. 52 «Валютные счета»;

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др. –

К-т сч. 91-1 «Прочие доходы»;

– оприходование излишков инвестиционных активов, выявленных при инвентаризации:

Д-т сч. 01 «Основные средства»;

Д-т сч. 04 «Нематериальные активы»;

Д-т сч. 03 «Доходные вложения в материальные активы»;

Д-т сч. 07 «Оборудование к установке и строительные материалы»;

Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» и др. –

К-т сч. 91-1 «Прочие доходы»;

– начисление процентов по облигациям к получению:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» –

К-т сч. 91-1 «Прочие доходы»;

– восстановление обесценения при дооценке первоначальной стоимости основных средств:

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» –

К-т сч. 91-1 «Прочие доходы».

На субсчете 91-2 «Налог на добавленную стоимость» учитываются *суммы начисленного НДС, исчисляемые от прочих доходов* в соответствии с законодательством:

Д-т сч. 91-2 «Налог на добавленную стоимость» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» учитываются *суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые от прочих доходов* в соответствии с законодательством (кроме НДС), которые отражаются в бухгалтерском учете следующей записью:

Д-т сч. 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 91-4 «Прочие расходы» учитываются *прочие расходы организации*, в том числе связанные с прочими доходами:

– списание остаточной (фактической) стоимости инвестиционных активов:

Д-т сч. 91-4 «Прочие расходы» –

К-т сч. 01 «Основные средства»;

К-т сч. 04 «Нематериальные активы»;

К-т сч. 03 «Доходные вложения в материальные активы»;

К-т сч. 07 «Оборудование к установке и строительные материалы»;

К-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» и т. д.;

– списание недостачи инвестиционных активов, выявленной при инвентаризации:

Д-т сч. 91-4 «Прочие расходы» –

К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»;

– изменение стоимости инвестиционных активов в результате обесценения основных средств:

Д-т сч. 91-4 «Прочие расходы» –

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» и т. д.

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

По окончании установленного отчетного периода все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы», закрываются внутренними записями на субсчет 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов», а затем результат с данного субсчета списывается на счет 99 «Прибыли и убытки», выявленные прибыль или убыток отражают записями:

– прибыль:

Д-т сч. 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» –

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»;

– убыток:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» –

К-т сч. 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

21.4. Учет доходов и расходов по финансовой деятельности

Учет доходов и расходов по финансовой деятельности ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». На нем отражаются:

1) *доходы*:

– доходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением долговых ценных бумаг собственного выпуска (не для профессиональных участников рынка ценных бумаг);

– курсовые разницы при переоценке активов в иностранной валюте:

Д-т сч. 50 «Касса»;

Д-т сч. 52 «Валютные счета»;

Д-т сч. 55 «Специальные счета в банках»;

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» –

К-т сч. 91-1 «Прочие доходы».

2) *расходы*:

– проценты за пользование кредитами и займами (кроме процентов, которые относятся на стоимость инвестиционных активов):

Д-т сч. 91-4 «Прочие расходы» –

К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;

К-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

– расходы по договору лизинга на лизинговую ставку в составе лизингового платежа:

Д-т сч. 91-4 «Прочие расходы» –

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

– курсовые разницы при переоценке обязательств в иностранной валюте:

Д-т сч. 91-4 «Прочие расходы» –

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;

К-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

21.5. **Учет прибыли (убытка) и распределение прибыли (покрытие убытка). Реформация баланса и учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)**

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период используется счет 99 «Прибыли и убытки».

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются суммы убытков (потерь, расходов), а по кредиту – суммы прибыли (доходов) организации. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов за отчетный период определяется конечный финансовый результат отчетного периода (чистая прибыль или чистый убыток).

Прибыль (убыток) от текущей деятельности отражается по дебету (кредиту) субсчета 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» и кредиту (дебету) счета 99 «Прибыли и убытки».

Сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период отражается по дебету (кредиту) субсчета 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» и кредиту (дебету) счета 99 «Прибыли и убытки».

Начисление налогов на прибыль и доходы, а также другие налоги и сборы, исчисляемые из прибыли (дохода) организации в соответствии с законодательством, отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью последнего месяца отчетного года сумма чистой прибыли (убытка) отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналитический учет по счету 99 «Прибыли и убытки» ведется таким образом, чтобы обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

В течение года (ежемесячно) на счете 99 «Прибыли и убытки» отражаются:

1) прибыль или убыток от текущей деятельности:

– прибыль:

Д-т сч. 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» –

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»;

– убыток:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» –

К-т сч. 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»;

2) прибыль или убыток от инвестиционной, финансовой и иной деятельности:

– прибыль:

Д-т сч. 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» –

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

– убыток:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» –

К-т сч. 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов»;

3) начисление налога на прибыль:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании отчетного года счета доходов и расходов закрываются внутренними записями по субсчетам. Затем на итог от деятельности составляются записи:

– на сумму нераспределенной прибыли отчетного года:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» –

К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

– на сумму непокрытого убытка отчетного года:

Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» –

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки».

Эта процедура называется **реформацией баланса**.

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) учитывается на одноименном активно-пассивном счете 84, на котором отражаются как финансовый результат отчетного года, так и накопленная прибыль (убыток) прошлых лет. Кроме того, с 2014 г. согласно Национальному стандарту «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденному постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10 декабря 2013 г. № 80, на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» отражается исправление **ошибок прошлых лет**, выявленных в отчетном году, например:

– доначисление налога на недвижимость за предыдущий год:

Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» –

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– уменьшение излишне начисленного за предыдущий год налога на недвижимость:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» –

К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При этом в бухгалтерской отчетности корректируется вступительное сальдо каждой связанной с этой ошибкой статьей активов, обяза-

тельств и собственного капитала на начало отчетного периода, а также на начало самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности периодов.

Полученная по результатам отчетного года чистая прибыль может быть использована только на основании решения собственника организации в соответствии с учредительными документами на следующие цели:

- на создание резервного капитала:

Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» –

К-т сч. 82 «Резервный капитал»;

- создание фонда накопления:

Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» –

К-т сч. 83 «Добавочный капитал» и др.

При наличии убытка отчетного года источниками его покрытия могут быть:

- средства резервного капитала:

Д-т сч. 82 «Резервный капитал» –

К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

- целевые взносы учредителей:

Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» –

К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

- прибыль текущего года, т. е. убыток не покрывается в течение года, а в конце года сальдируется с прибылью следующего года.

Все эти записи делаются в следующем году после утверждения годового отчета.

21.6. **Учет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств. Различия бухгалтерского и налогового учета**

Реформирование бухгалтерского учета в Республике Беларусь на основе МСФО (с целью повышения достоверности бухгалтерской отчетности) привело к появлению новых объектов бухгалтерского учета – отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств.

Возникновение этих объектов связано с разницей между бухгалтерским и налоговым учетом. Разницы могут быть постоянными и временными. *Постоянные различия* возникают в текущем отчетном периоде и не влияют на финансовые результаты будущих периодов. *Временные различия* возникают из-за того, что даты и суммы признания доходов и

расходов в бухгалтерском и налоговом учетах существенно отличаются. В зависимости от того, в каком учете они признаются раньше, различают два типа временных различий: вычитаемые и налогооблагаемые.

Вычитаемые различия – налоговые суммы, которые в текущем периоде включаются в налог на прибыль, но уменьшают налог на прибыль в будущих периодах, например перенос убытков текущего периода на будущие периоды, т. е. это суммы налога на прибыль, уплаченные наперед. Отражаются на счете 09 «Отложенные налоговые активы».

Налогооблагаемые различия – налоговые суммы, которые в текущем периоде исключаются из налога на прибыль, но увеличивают налог на прибыль в будущих периодах. Эти различия называются отложенными налоговыми обязательствами и отражаются на счете 65 «Отложенные налоговые обязательства».

21.7. **Учет доходов будущих периодов**

Доходы будущих периодов – доходы, которые получены или начислены в отчетном периоде, но относятся к будущим периодам, например выручка от продажи проездных билетов на месяц в предыдущем месяце или арендная плата, полученная наперед за квартал, и т. д.

Счет 98 «Доходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о доходах, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам, о предстоящих поступлениях задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, о различиях между суммами, подлежащими взысканию с виновных лиц, и стоимостью недостающего имущества.

Счет 98 «Доходы будущих периодов» применяется также для обобщения информации о получении и использовании коммерческой организацией международной технической помощи, иностранной безвозмездной помощи, безвозмездной (спонсорской) помощи, а также о получении и использовании отдельных видов государственной поддержки в порядке, установленном законодательством.

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

Суммы полученных (начисленных) доходов, относящихся к будущим периодам, отражаются по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», счетов учета расчетов и других счетов и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».

Суммы доходов будущих периодов, учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов», при наступлении отчетного периода, к которому

относятся эти доходы, отражаются по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы».

Учет доходов будущих периодов ведется на одноименном счете 98 по видам доходов:

- 1) безвозмездное поступление активов:
 - поступление:
 - Д-т сч. 01 «Основные средства»;
 - Д-т сч. 04 «Нематериальные активы»;
 - Д-т сч. 03 «Доходные вложения в материальные активы»;
 - Д-т сч. 07 «Оборудование к установке и строительные материалы»;
 - Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы»;
 - Д-т сч. 51 «Расчетные счета» и др. –
 - К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов»;
 - одновременно перенос на прочие доходы по текущей деятельности сумм полученных денежных средств и материалов:
 - Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» –
 - К-т сч. 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;
- 2) по инвестиционным активам по мере начисления амортизации основных средств и нематериальных активов:
 - Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» –
 - К-т сч. 91-1 «Прочие доходы».

Глава 22. Учет кредитов и займов, финансовых вложений

22.1. Понятие кредитов и займов, финансовых вложений

В ситуации, когда для осуществления расчетов у организации недостаточно собственных средств, она может привлекать заемные средства – кредиты.

Банковский кредит – денежные средства, предоставленные банком другому лицу (кредитополучателю) в размере и на условиях, предусмотренных кредитным договором. Порядок оформления банковских кредитов и их погашения определяется правилами (инструкциями) Национального банка Республики Беларусь. До заключения кредитного договора банк должен осуществить проверку правоспособности и оценку платежеспособности клиента. Для этого организация вместе с заявлением представляет в банк необходимую бухгалтерскую отчетность,

копии договоров по кредитуемым сделкам, данные о поступлении и использовании валютных средств (при получении кредита в иностранной валюте) и иные документы, необходимые банку.

Кредитный договор вступает в силу в момент его заключения. Если в кредитном договоре содержится условие о целевом использовании кредита, то полученные по нему денежные средства могут использоваться организацией только на те цели, на которые кредит был выдан (осуществление капитальных вложений, приобретение ценных бумаг, покупка сырья и материалов и т. д.).

В зависимости от сроков предоставления кредиты делятся на долгосрочные и краткосрочные.

Для восполнения дефицита средств организации могут не только обращаться в банк для получения кредита, но и привлекать заемные средства у других субъектов хозяйствования в республике или за ее пределами, т. е. получать заем. По **договору займа** одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

Для гарантии возврата предоставленного займа организация-займодавец должна определить кредитоспособность заемщика, т. е. его способность полностью и в срок рассчитаться по своим обязательствам. Для этого производится оценка финансового состояния заемщика, изучается его репутация, рассчитывается достаточность обеспеченности возврата предоставленного займа и т. д. Займодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и порядке, определенных договором. Если в договоре отсутствуют условия о размере процентов, то этот размер определяется исходя из ставки рефинансирования, действующей в месте нахождения займодавца на день уплаты заемщиком суммы долга или его соответствующей части. Кроме того, в договоре может быть прямо указано, что он является беспроцентным. Договор займа считается заключенным с момента передачи денежных средств (вещей).

Займы бывают целевыми и нецелевыми. Если заем оформляется как целевой, то займодавец может ограничивать право заемщика распоряжаться заемными средствами только конкретным направлением их использования.

Займы, как и кредиты, бывают долгосрочными и краткосрочными.

К **финансовым вложениям** относятся затраты организации в уставные капиталы и ценные бумаги других организаций, а также предостав-

ленные займы за счет временно свободных средств организации.

Финансовые вложения классифицируются по следующим признакам:

– по срокам – на долгосрочные (на срок более одного года) и краткосрочные (на срок до одного года);

– по видам – на долговые (облигации, депозитные сертификаты, займы) и связанные с уставными капиталами (паи и акции).

22.2. Учет кредитов и займов

К краткосрочным кредитам относятся кредиты со сроком полного погашения, первоначально установленным кредитным договором, до одного года включительно, а также кредиты, предоставленные по возобновляемым кредитным линиям при овердрафт-кредитовании, за исключением кредитов с первоначально установленным в кредитном договоре сроком погашения хотя бы одной части кредита свыше одного года.

К долгосрочным кредитам относятся все иные кредиты, кроме кредитов, указанных выше.

Для учета *краткосрочных кредитов* используется счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (субсчет 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам»). Для отражения операций по *долгосрочному кредитованию* используется счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» (субсчет 67-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам»).

Для обобщения информации о расчетах по полученным *краткосрочным и долгосрочным займам* предназначены счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (субсчет 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам») и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» (субсчет 67-2 «Расчеты по долгосрочным займам») соответственно.

Синтетические счета 66 и 67 являются пассивными, аналитический учет ведется отдельно по каждому полученному кредиту.

Аналитический учет по счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» ведется в разрезе займодавцев и сроков погашения полученных займов.

Хозяйственные операции по поступлению и возврату кредитов и займов отражаются по единому принципу:

– сумма зачисленного на расчетный счет кредита или займа:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета» –

К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;

К-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

– сумма процентов, начисленных по кредитам или займам, полученным на осуществление капитальных вложений (до ввода их в эксплуатацию):

Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» –

К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;

К-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

– проценты, начисленные после принятия к бухгалтерскому учету приобретенных за счет кредитов или займов материальных ценностей и внеоборотных активов, а также проценты по просроченным кредитам или займам:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» –

К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;

К-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

– возврат задолженности по кредиту или займу, уплата причитающихся процентов:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»;

Д-т сч. 52 «Валютные счета» –

К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;

К-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

В отличие от кредитного договора, договор займа может предусматривать передачу не только денег, но и имущества. При передаче материальных ценностей по договору займа займодавец обязан выписать накладную ТН-2 на их передачу.

22.3. Учет формирования и движения уставного капитала. Учет собственных акций, выкупленных у акционеров

Уставный капитал организации отражается в сумме вкладов учредителей или участников на основании учредительных документов (после государственной регистрации), а в случае увеличения или уменьшения уставного капитала – после внесения соответствующих изменений в учредительные документы. Вся информация по этим хозяйственным операциям отражается на счете 80 «Уставный капитал».

Счет 80 «Уставный капитал» предназначен для обобщения информации о *наличии и движении уставного капитала* организации, а также для обобщения информации о наличии и движении *вкладов участников договора о совместной деятельности* в общее имущество простого товарищества.

Уставный капитал организации в сумме вкладов собственника имущества (учредителей, участников), предусмотренных учредительными документами, отражается записью:

Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» –

К-т сч. 80 «Уставный капитал».

Внесение вкладов собственником имущества (учредителями, участниками) отражается записью:

Д-т сч. 07 «Оборудование к установке и строительные материалы»;
Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы»;
Д-т сч. 10 «Материалы»;
Д-т сч. 50 «Касса»;
Д-т сч. 51 «Расчетные счета»;
Д-т сч. 52 «Валютные счета» и др. –
К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями».

Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» ведется по каждому учредителю (участнику) организации и видам акций, а по договорам о совместной деятельности – по каждому договору и каждому участнику договора.

Счет 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» предназначен для обобщения информации о *наличии и движении собственных акций*, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей реализации, пропорционального распределения среди акционеров, безвозмездной передачи государству, аннулирования.

Хозяйственными обществами (за исключением акционерных обществ) и хозяйственными товариществами счет 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» применяется для учета долей участников в уставном капитале указанных обществ или товариществ, приобретенных последними для передачи другим участникам или третьим лицам.

Выкуп акционерным обществом (иным хозяйственным обществом, хозяйственным товариществом) у акционера (участника) принадлежащих ему акций (долей в уставном капитале) в сумме фактических затрат отражается записью:

Д-т сч. 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» –
К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
К-т сч. 52 «Валютные счета» и др.

При реализации акционерным обществом (иным хозяйственным обществом, хозяйственным товариществом) акций (долей в уставном капитале), выкупленных у акционеров (участников), разница между числящейся в бухгалтерском учете стоимостью акций (долей в уставном капитале) и стоимостью, по которой указанные акции (доли в уставном капитале) были реализованы, отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций отражается записью:

Д-т сч. 80 «Уставный капитал» –
К-т сч. 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)».

Возникающая при этом на счете 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» разница между фактическими затратами на выкуп

акций и их номинальной стоимостью относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Начисление дивидендов по акциям и процентов по облигациям производится эмитентом за счет прибыли отчетного года и резервного капитала на основании решения собрания акционеров.

22.4. Учет добавочного капитала, резервного капитала и резерва по сомнительным долгам

Для учета *добавочного капитала* используется пассивный счет 83 «Добавочный капитал». По кредиту счета отражается формирование капитала, а по дебету – его использование в случаях, предусмотренных законодательством. К счету 83 «Добавочный капитал» могут быть открыты следующие субсчета: «Фонд переоценки», «Фонд накопления», «Фонд курсовых разниц» и др.

Счет 83 «Добавочный капитал» предназначен для обобщения информации о наличии и движении добавочного капитала организации.

Изменение стоимости основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов в результате переоценки, проводимой в соответствии с законодательством Республики Беларусь, отражается по дебету (кредиту) счетов учета соответствующих активов, по которым определен прирост (снижение) стоимости, и кредиту (дебету) счетов 83 «Добавочный капитал», 91 «Прочие доходы и расходы» в порядке, установленном законодательством.

Превышение цены реализации акций над их номинальной стоимостью, образовавшееся при формировании и последующем увеличении уставного капитала акционерного общества, отражается записью:

Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» –
К-т сч. 83 «Добавочный капитал».

Распределение добавочного капитала между учредителями организации отражается записью:

Д-т сч. 83 «Добавочный капитал» –
К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями».

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» ведется по источникам образования и направлениям использования добавочного капитала.

Аналитический учет изменений стоимости основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов в результате переоценки, проводимой в соответствии с законодательством Республики

Беларусь, ведется по отдельным объектам основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов.

Резервный капитал создается в соответствии с учредительными документами за счет прибыли организации и дооценки дебиторской задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал. Учет его движения отражается на пассивном счете 82 «Резервный капитал», по кредиту отражается формирование капитала, по дебету – его использование. Отчисления в резервный капитал согласно решению учредителей за счет прибыли отражается записью:

Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» –

К-т сч. 82 «Резервный капитал».

Сомнительным долгом считается дебиторская задолженность других организаций, возникшая при реализации продукции, работ, услуг, которая не погашена в срок, установленный договором (если срок не установлен, то в течение 12 месяцев с даты возникновения дебиторской задолженности), и не обеспечена соответствующими гарантиями. Создание резервов должно быть предусмотрено учетной политикой организации. Резервы создаются на основе проведенной перед составлением годового отчета инвентаризации расчетов и выяснения вероятности погашения долга. Если все меры по взысканию сомнительной задолженности, по мнению кредитора, исчерпаны и не дали результатов, организация имеет право зарезервировать соответствующую сумму прибыли отчетного года на возможное списание в будущем году безнадежных ко взысканию долгов за счет этого резерва. Величина резерва определяется одним из трех способов: по каждому сомнительному долгу, по группам дебиторской задолженности с учетом коэффициентов или по всей сумме дебиторской задолженности согласно методике расчета, изложенной в Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102.

Для учета резервов по сомнительным долгам используется пассивный счет 63 «Резервы по сомнительным долгам»: по кредиту отражается начисление резервов, по дебету – списание задолженности дебиторов. Создание резервов отражается записью:

Д-т сч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» –

К-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Списание задолженности осуществляется при истечении срока исковой давности, или наличии решения суда о признании должника неплатежеспособным, или получении выписки об исключении из реестра налогоплательщиков записью:

Д-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам» –

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Списанная в убыток безнадежная к получению дебиторская задолженность отражается по дебету забалансового счета 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность» для контроля за возможностью ее взыскания. Задолженность учитывается в течение пяти лет, по истечении пяти лет сумма списывается записью:

Д-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам» –

К-т сч. 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность».

Аналитический учет по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» ведется по каждому создаваемому резерву.

22.5. Учет долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений

Финансовые вложения в ценные бумаги других организаций (облигации, депозиты), займы (если срок их погашения не превышает 12 месяцев) относятся к *краткосрочным вложениям* и учитываются на активном счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения». К нему могут быть открыты субсчета:

58-1 «Краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги»;

58-2 «Предоставленные краткосрочные займы».

Облигации и другие ценные бумаги приходятся на счет 58 «Краткосрочные финансовые вложения» по фактической стоимости их приобретения, которая может отличаться от номинальной стоимости. Однако к моменту погашения (выкупа) облигации ее стоимость должна соответствовать номиналу, поэтому при каждом начислении дохода производится доначисление части разницы между покупной и номинальной стоимостью либо списание части разницы.

Финансовые вложения в ценные бумаги других организаций, в уставные капиталы других организаций, а также предоставленные займы (на срок более 12 месяцев) относятся к *долгосрочным вложениям* и учитываются на активном счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения». К нему могут быть открыты субсчета:

06-1 «Долгосрочные финансовые вложения в ценные бумаги»;

06-2 «Предоставленные долгосрочные займы» и др.

По дебету счета отражается перечисление займов либо паев в уставные капиталы записями:

– в денежной форме:
Д-т сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения» –
К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
К-т сч. 52 «Валютные счета»;
– в неденежной форме согласно учредительным документам или договорам займов (основные средства и нематериальные активы списываются по остаточной стоимости):

Д-т сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения» –
К-т сч. 01 «Основные средства»;
К-т сч. 04 «Нематериальные активы»;
К-т сч. 10 «Материалы»;
К-т сч. 41 «Товары»;
К-т сч. 43 «Готовая продукция».

Имущество, переданное в счет вкладов в уставный капитал, учитывается по договорной оценке, которая может отличаться от учетной стоимости этих активов. Возникающие при этом разницы относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Глава 23. Учет на забалансовых счетах.

Международные стандарты финансовой отчетности

23.1. Учет на забалансовых счетах

Забалансовые счета предназначены для учета имущества, которое не является собственностью субъекта хозяйствования, а находится в его временном пользовании и распоряжении.

Забалансовый счет 001 «Арендованные основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств, полученных организацией в аренду. Арендованные основные средства учитываются по стоимости, указанной в договорах аренды.

Аналитический учет арендованных основных средств ведется по арендодателям и отдельным объектам основных средств.

Забалансовый счет 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение» предназначен для обобщения информации о наличии и движении имущества, принятого на ответственное хранение. Имущество, принятое на ответственное хранение, учитывается по стоимости, указанной в первичных учетных документах.

Аналитический учет по забалансовому счету 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение» ведется по организациям, видам имущества и местам их хранения.

Забалансовый счет 003 «Материалы, принятые в переработку» предназначен для обобщения информации о наличии и движении материалов заказчика, принятых в переработку, не оплачиваемых организацией-изготовителем. Учет затрат по переработке материалов ведется на счетах учета затрат на производство (за исключением стоимости материалов заказчика, принятых в переработку). Материалы заказчика, принятые в переработку, учитываются на забалансовом счете 003 по стоимости, указанной в договорах.

Аналитический учет по забалансовому счету 003 «Материалы, принятые в переработку» ведется по заказчикам, видам, сортам материалов и местам их нахождения.

Забалансовый счет 004 «Товары, принятые на комиссию» предназначен для обобщения информации о наличии и движении товаров, принятых на комиссию в соответствии с договором комиссии, и используется комиссионерами. Товары, принятые на комиссию, учитываются по стоимости, указанной в первичных учетных документах.

Аналитический учет по забалансовому счету 004 «Товары, принятые на комиссию» ведется по видам товаров и комитентам.

Забалансовый счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа» предназначен для обобщения информации о наличии и движении оборудования, полученного подрядчиком от заказчика для монтажа.

Аналитический учет по забалансовому счету 005 «Оборудование, принятое для монтажа» ведется по отдельным объектам оборудования.

Забалансовый счет 006 «Бланки документов с определенной степенью защиты» предназначен для обобщения информации о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков документов с определенной степенью защиты. Бланки документов с определенной степенью защиты учитываются по номинальной стоимости или в условной оценке.

Аналитический учет по забалансовому счету 006 «Бланки документов с определенной степенью защиты» ведется по видам бланков документов с определенной степенью защиты и местам их хранения.

Забалансовый счет 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность» предназначен для обобщения информации о безнадежной к получению дебиторской задолженности, списанной со счетов учета расчетов. Указанная задолженность учитывается в течение пяти лет с даты ее списания со счетов учета расчетов.

Поступление сумм в погашение ранее списанной дебиторской задолженности отражается по кредиту забалансового счета 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность».

Аналитический учет по забалансовому счету 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность» ведется по каждому дебитору, чья задолженность списана со счетов учета расчетов, и каждому списанному долгу.

Забалансовый счет 008 «Обеспечения обязательств полученные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств, а также обеспечений, полученных под товары, переданные другим лицам. Суммы обеспечений, учтенные на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств полученные», списываются с этого счета по мере погашения обязательств.

Аналитический учет по забалансовому счету 008 «Обеспечения обязательств полученные» ведется по каждому полученному обеспечению.

Забалансовый счет 009 «Обеспечения обязательств выданные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств. Суммы обеспечений, учтенные на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств выданные», списываются с этого счета по мере погашения обязательств.

Аналитический учет по забалансовому счету 009 «Обеспечения обязательств выданные» ведется по каждому выданному обеспечению.

Забалансовый счет 011 «Основные средства, сданные в аренду» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств, сданных в аренду, если в соответствии с договором аренды они учитываются на балансе арендатора. Основные средства, сданные в аренду, учитываются по стоимости, указанной в договорах аренды.

Аналитический учет по забалансовому счету 011 «Основные средства, сданные в аренду» ведется по арендаторам и объектам основных средств, сданным в аренду.

Забалансовый счет 014 «Потеря стоимости основных средств» предназначен для обобщения информации о потере стоимости основных средств, по которым в соответствии с законодательством не начисляется амортизация. Потеря стоимости по указанным основным средствам отражается в порядке, установленном законодательством. При выбытии указанных основных средств накопленная по ним сумма потери стоимости отражается по кредиту забалансового счета 014 «Потеря стоимости основных средств».

Аналитический учет по забалансовому счету 014 «Потеря стоимости основных средств» ведется по объектам основных средств.

Забалансовый счет 016 «Недвижимое имущество, находящееся в совместном домовладении» предназначен для учета недвижимого имущества, находящегося в совместном домовладении, в товариществе собственников.

23.2. Понятие Международных стандартов финансовой отчетности. Правовое регулирование применения Международных стандартов финансовой отчетности

Основной целью отчетности, составленной в соответствии с принципами МСФО, является принятие ее пользователями эффективных управленческих решений. На международном уровне актуальность внедрения МСФО определена прежде всего необходимостью использования единого международного языка финансовой отчетности в большинстве стран мира. Международная стандартизация в сфере финансовой отчетности в полной мере отвечает интересам транснациональных компаний, количество которых увеличивается из года в год. В условиях высоких рисков признание МСФО в Республике Беларусь – важный шаг для привлечения иностранных инвестиций, которые так необходимы для развития многих сфер деятельности.

МСФО, которые разрабатываются начиная с 1973 г., признаны во многих странах как эффективный инструмент для представления прозрачной и понятной информации о деятельности компаний.

В процессе реформирования самих МСФО они претерпели изменение названия, которое первоначально переводилось как «международные стандарты бухгалтерского учета». Переименованию международных стандартов предшествовали многочисленные дискуссии квалифицированных специалистов по поводу соотношения бухгалтерского учета и финансовой отчетности. В результате специалисты пришли к выводу, что разрабатываемые стандарты не являются стандартами бухгалтерского учета, а в большей мере регулируют составление финансовой отчетности, и поэтому их название следует привести в соответствие с их содержанием – МСФО (IFRS). Переименование затронуло только новые стандарты, выпускаемые с 2002 г., ранее выпущенные стандарты сохранили прежнее название – МСБУ (IAS).

В настоящее время действуют некоторые международные стандарты с одинаковыми номерами, различающиеся по названию. Так, одновременно действуют:

– два стандарта № 1 – МСБУ (IAS) «Представление финансовой отчетности», МСФО (IFRS) «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности»;

- два стандарта № 2 – МСБУ (IAS) «Запасы», МСФО (IFRS) «Выплаты акциями»;
- два стандарта № 7 – МСБУ (IAS) «Отчет о движении денежных средств»; МСФО (IFRS) «Финансовые инструменты – раскрытие информации».

23.3. Концепция подготовки и представления финансовой отчетности

В условиях интеграции национальных рынков в единое экономическое мировое пространство особое значение придается вопросам стандартов в различных областях деятельности компаний. Существует стандартизация в области систем контроля качества продукции, экологических норм, на железнодорожном транспорте – в части ширины колеи железнодорожных путей, на автомобильном транспорте – в части требований к габаритам и т. д.

В настоящее время рассматриваются различные варианты проведения реформирования финансовой отчетности в республике:

- 1) единовременный переход на МСФО всех организаций;
- 2) внедрение МСФО только в отношении консолидированной отчетности компаний, акции которых котируются на организованном фондовом рынке;
- 3) поэтапное внедрение МСФО для консолидированной и индивидуальной отчетности организаций.

Первый вариант является наиболее консервативным, второй – наиболее радикальным. Третий вариант предусматривает внедрение МСФО для консолидированной отчетности публичных компаний и сохранение национальных правил для обязательного исполнения всеми остальными организациями. Основным его недостаток заключается в том, что перед консолидацией отчетности по правилам МСФО все равно необходимо сначала трансформировать индивидуальную отчетность в соответствии с требованиями МСФО. Однако возможна и постепенная либерализация государственного регулирования системы бухгалтерского учета и более глубокое внедрение МСФО. Этот вариант требует больших усилий со стороны государства и профессионального сообщества, однако является наиболее эффективным.

Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности предусматривается представление головной организацией холдинга в обязательном, законодательно закреплённом порядке консолидированной финансовой отчетности.

Раздел III

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Глава 24. Понятие, содержание и виды аудита

24.1. Понятие аудиторской деятельности. История возникновения и развития аудита

Слово «аудит» происходит от латинского audio, что означает слышать, слушать. Это подчеркивает особое доверие во взаимоотношениях аудитора со своими клиентами, внимательность, доброжелательность, заинтересованность в делах клиента, обратившегося за услугами к аудитору.

Потребность в аудите вызывается следующими факторами. Пользователи информации (учредители, акционеры) часто не имеют доступа для непосредственной оценки ее качества. Они заинтересованы в проведении независимой экспертизы бухгалтерского баланса, финансовой отчетности для получения объективной оценки реального положения дел в организации. Такая оценка достоверности активов и пассивов проводится аудиторами.

Использование членами акционерного общества, учредителями, банками, финансовыми налоговыми органами, другими юридическими и физическими лицами подтвержденной на достоверность финансовой отчетности и балансов позволяет дать объективную оценку финансового положения и платежеспособности той или иной организации.

Аудиторская деятельность в Республике Беларусь регулируется Законом Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 53-З «Об аудиторской деятельности» и национальными правилами аудиторской деятельности, утвержденными Министерством финансов Республики Беларусь.

В ст. 2 Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» даны следующие определения.

Аудиторская деятельность – предпринимательская деятельность по оказанию аудиторскими организациями, аудиторами, осуществляющими деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей (далее – аудиторы), аудиторских услуг.

Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности – аудиторская услуга по независимой оценке бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, в том числе составленной в соответствии с МСФО или законо-

дательством других государств, в целях выражения аудиторского мнения о ее достоверности. Аудит не подменяет государственного контроля финансовой и хозяйственной деятельности организации или индивидуального предпринимателя, осуществляемого в соответствии с законодательством.

Аудитором является физическое лицо, имеющее квалификационный аттестат аудитора, выданный Министерством финансов Республики Беларусь. Аудитор имеет право осуществлять аудиторскую деятельность в качестве работника аудиторской организации либо в качестве индивидуального предпринимателя, осуществляющего свою деятельность без образования юридического лица.

Аудируемые лица – юридические лица Республики Беларусь, их филиалы, представительства и иные обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, представительства международных организаций, холдинги, простые товарищества (участники договора о совместной деятельности, индивидуальные предприниматели, в отношении которых проводится аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) оказываются иные аудиторские услуги.

Согласно ст. 7 Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» **аудиторская организация** – коммерческая организация, осуществляющая аудиторскую деятельность. В штате аудиторской организации должно состоять не менее пяти аудиторов, для которых эта организация является основным местом работы. Руководителем аудиторской организации может быть назначен аудитор, который не менее двух лет оказывал аудиторские услуги в качестве работника аудиторской организации (работника аудитора – индивидуального предпринимателя) и (или) в качестве аудитора – индивидуального предпринимателя.

Дополнительными требованиями к аудиторской организации, проводящей обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с МСФО, являются:

- наличие на сайте аудиторской организации в сети Интернет информации о ее деятельности согласно требованиям к такой информации, установленным Министерством финансов Республики Беларусь;

- наличие в штате аудиторской организации не менее двух аудиторов, имеющих специальную подготовку в области МСФО.

Аудиторские организации и (или) аудиторы – индивидуальные предприниматели в целях координации своей деятельности, а также представления и защиты общих интересов могут создавать аудиторские объединения в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Аудиторское объединение вправе:

- представлять интересы членов объединения в государственных, общественных и международных организациях;

- устанавливать обязательные для соблюдения членами объединения внутренние правила аудиторской деятельности;

- утверждать кодекс профессиональной этики аудиторов, обязательный для соблюдения членами объединения;

- вносить в Министерство финансов Республики Беларусь предложения о совершенствовании законодательства Республики Беларусь в области аудиторской деятельности;

- участвовать в разработке учебно-программной и учебно-методической документации, информационно-аналитических материалов, учебно-наглядных пособий, используемых в процессе подготовки к аттестации на право получения квалификационного аттестата аудитора;

- обобщать опыт работы аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей, разрабатывать рекомендации по выполнению правил аудиторской деятельности и иным вопросам, связанным с осуществлением такой деятельности, оказывать аудиторским организациям, аудиторам – индивидуальным предпринимателям методическую помощь;

- осуществлять внешний контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей, являющихся членами аудиторского объединения, в соответствии с уставом и внутренними правилами аудиторской деятельности аудиторского объединения;

- выполнять иные функции, определенные уставом аудиторского объединения.

Основными принципами аудиторской деятельности являются независимость, конфиденциальность, профессиональная компетентность, профессиональное поведение.

Принцип независимости заключается в обязательности отсутствия у аудитора финансовой, имущественной или иной заинтересованности в деятельности аудируемого лица, а также какой-либо зависимости от третьих лиц, которая может повлиять на объективность аудиторского мнения.

Принцип конфиденциальности заключается в нераспространении аудитором информации о деятельности аудируемого лица, заказчика аудиторских услуг, непредоставлении третьим лицам такой информации и получаемых или составляемых в ходе оказания аудиторских услуг документов, а также в неразглашении содержащихся в этих документах сведений без согласия аудируемого лица, заказчика аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности», иными законодательными актами Республики Беларусь или договором оказания аудиторских услуг.

Принцип профессиональной компетентности заключается в том, что аудитор обязан обладать необходимой профессиональной квалификацией, позволяющей ему обеспечивать качественное оказание аудиторских услуг.

Принцип профессионального поведения заключается в соблюдении аудитором приоритета общественных интересов, общих норм морали, проявлении непредвзятости и беспристрастности при рассмотрении профессиональных вопросов, формировании выводов и мнений, а также в несовершении действий, дискредитирующих аудитора.

Аудит в современном понимании начал формироваться в середине XIX в. в связи с развитием рыночных отношений. Становление рыночной экономики сопровождалось массовым банкротством компаний. Достаточно частые банкротства компаний, обман со стороны администрации существенно повышали риск финансовых вложений. Разоренным акционерам была необходима защита, а инвесторам и остальным акционерам – достоверная информация о состоянии предпринимательской деятельности в компаниях. Акционеры хотели быть уверены в том, что их не обманывают, что отчетность, представленная администрацией, полностью достоверна. С этой целью для проверки правильности бухгалтерской отчетности стали приглашаться люди, которым, по мнению инвесторов и акционеров, можно было доверять. Задача аудита состояла в детальной проверке финансово-хозяйственной деятельности и правильности счетов компаний. Основными чертами личности аудитора в тот период были его безупречная порядочность, честность и независимость.

Исторической родиной аудита считается Англия, где в 1844 г. был принят ряд законов, предусматривавших проверку независимыми бухгалтерами бухгалтерских счетов и отчетов для представления акционерам. В 1862 г. в Англии был принят закон об обязательном аудите.

В России звание аудитора было введено Петром I. Должностные обязанности аудитора совмещали в себе некоторые обязанности делопроизводителя, секретаря и прокурора. Аудиторов в России называли присяжными бухгалтерии.

В Республике Беларусь в сентябре 1991 г. было утверждено Временное положение об аудиторской деятельности в Республике Беларусь, в котором были намечены основные пути развития этого вида деятельности, а в 1992 г. была образована Аудиторская палата при Совете Министров Республики Беларусь, на которую были возложены организация аудиторской деятельности, подготовка кадров (аудиторов), выдача лицензий на занятие этим видом деятельности и другие вопросы.

В 1994 г. Аудиторская палата при Совете Министров Республики Беларусь была преобразована в Аудиторскую палату Республики Беларусь на принципах самоуправления и самофинансирования. На нее были воз-

ложены функции государственного регулирования аудиторской деятельности и контроль за ней. Было утверждено Положение о порядке государственного регулирования и контроля за аудиторской деятельностью в Республике Беларусь.

Первый Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» был принят 8 ноября 1994 г. Закон определял правовые основы осуществления аудиторской деятельности на территории Республики Беларусь, основные правила и порядок ее проведения.

Декретом Президента Республики Беларусь «О некоторых мерах по совершенствованию государственного регулирования аудиторской деятельности и контролю за ее осуществлением в Республике Беларусь» от 28 августа 1999 г. № 30 методическое руководство аудитом, контроль за деятельностью аудиторов и аудиторских организаций, лицензирование аудиторской деятельности и другие вопросы были возложены на Министерство финансов Республики Беларусь.

В настоящее время правовые основы аудиторской деятельности, основные правила и порядок ее проведения определяются Законом Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 56-З «Об аудиторской деятельности» и национальными правилами аудиторской деятельности, утвержденными Министерством финансов Республики Беларусь.

24.2. Цели и задачи аудиторской деятельности. Виды аудита

Целью аудита является повышение доверия предполагаемых пользователей к бухгалтерской (финансовой) отчетности, которое достигается путем получения аудитором разумной уверенности в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность в целом не содержит существенных искажений, возникших в результате ошибок и (или) недобросовестных действий. Это предоставляет аудиторской организации основания для выражения мнения о том, составлена ли бухгалтерская (финансовая) отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применимой методикой составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Основная цель аудиторской деятельности – установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и ответственности совершенных им хозяйственных операций действующему законодательству. Следовательно, назначение аудита – проверка финансовых отчетов, *целями аудита* которых являются:

– предоставление возможности аудитору выражать свое мнение по финансовым отчетам в соответствии с законодательством;

- контроль за соблюдением законодательства и нормативных документов, регулирующих правила учета и составления отчетности, методологии оценки имущества и обязательств;

- выявление резервов и их направление на повышение эффективности использования собственных основных и оборотных средств, финансовых резервов и заемных источников;

- проверка полноты, достоверности и точности отражения в учете и отчетности затрат, доходов и финансовых результатов деятельности аудируемого лица за проверяемый период и другие вопросы.

Аудитор отвечает за свое мнение по финансовым отчетам, ответственность же за составление финансовых отчетов возлагается на аудируемое лицо.

Аудит должен быть организован так, чтобы можно было учесть все аспекты предпринимательской деятельности аудируемого лица, относящиеся к финансовому отчету.

Аудитор при проведении аудиторской проверки придерживается следующих основных правил:

- аудитору необходимо воздержаться от аудиторской проверки, если он сомневается в достаточном уровне своей компетенции;

- аудитор должен понимать сущность организации бухгалтерского (финансового) учета и внутреннего аудита (контроля) для планирования своей работы и оценки аудиторского риска;

- планы должны составляться и пересматриваться по мере необходимости в процессе проведения аудиторской проверки;

- аудитор должен документировать свою работу с целью ее соответствия принципам или стандартам бухгалтерского (финансового) учета;

- аудитор должен уточнять или пересматривать свои заключения и соображения на основе проведенной аудиторской проверки;

- аудиторский отчет должен содержать четкое письменное мнение о финансовой информации и быть составлен в форме представления информации о причине и следствии.

Задачами аудиторской деятельности является установление:

- полноты выполнения решений собственников аудируемого лица об объеме уставного капитала и его изменениях;

- соблюдения принятой в организации учетной политики отражения хозяйственных операций и оценки имущества;

- тождества данных синтетического и аналитического учетов по счетам актива и пассива баланса;

- правильности отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;

- правильности разграничения в учете текущих затрат на производство продукции (работ, услуг) и капитальных вложений (инвестиций);

- полноты отражения в учете и отчетности дебиторской и кредиторской задолженности и другие вопросы.

В экономической литературе выделяют два основных вида аудита: внешний и внутренний.

Внешний аудит независим по отношению к аудируемому лицу и несет ответственность перед внешними потребителями его информации (акционеры, учредители, кредиторы, банки и др.).

Целью внешнего аудита является проверка достоверности информации, реальности бухгалтерского баланса и финансовой отчетности, а также правильности ведения учета. *Объект внешнего аудита* – финансово-хозяйственная деятельность организации.

Основными задачами внешнего аудита являются:

- проверка и дача заключения о достоверности бухгалтерского баланса и финансовой отчетности организации;

- оценка соответствия совершенных финансовых и хозяйственных операций законодательству Республики Беларусь;

- определение уровня организации бухгалтерского учета, его качества, проверка правильности составления бухгалтерских записей, отражающих финансово-хозяйственную деятельность и ее результаты;

- проверка правильности исчисления себестоимости продукции, расчета прибыли и ее распределения;

- проверка правильности и своевременности расчетов с бюджетом, поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, разными дебиторами и кредиторами, персоналом;

- проверка законности внешнеэкономических операций, расчетов с зарубежными контрагентами, правильности расчетов в иностранной валюте и результатов покупки и продажи иностранной валюты на валютных аукционах;

- содействие организациям при создании ими совместных предприятий с зарубежными фирмами, участие в обсуждении кандидатур возможных партнеров;

- подтверждение своевременности и полноты формирования уставного капитала организации;

- оказание помощи в повышении эффективности деятельности клиентов, защите интересов собственников и государства;

- предоставление возможности аудитору высказать свое мнение по финансовым отчетам и хозяйственным операциям на предмет их соответствия действующим и применяемым нормативным актам;

- составление деклараций о доходах и финансовой отчетности;

- анализ финансово-хозяйственной деятельности;

- оценка активов и пассивов организации;

- консультирование по правовым и организационно-экономическим аспектам;
- постановка учета, оказание практической помощи бухгалтерским работникам в совершенствовании учета, консультирование по отдельным вопросам его организации, налогообложения, расчетов;
- обеспечение клиентов новейшими нормативными и инструктивными материалами, издаваемыми законодательными и правительственными органами;
- организация правильного бухгалтерского учета у аудируемого лица в случаях, если сама организация не в состоянии организовать учет из-за отсутствия квалифицированных кадров или по другим причинам;
- восстановление учета на основе представленной первичной документации;
- установление деловых связей с родственными аудиторскими фирмами с целью обмена опытом, проведения совместных мероприятий и подготовки совместных методических материалов.

Учетная информация имеет большие экономические последствия. Для избежания риска и непроизводительных расходов нужно, чтобы информация была реальной и объективной. Независимый аудит позволяет успешно решить такую задачу.

Внешний аудит проводится сотрудниками аудиторских организаций или аудиторами, занимающимися предпринимательской деятельностью, имеющими лицензию на право занятия аудиторской деятельностью.

Внутренний аудит – необходимый элемент управленческого контроля в средних и крупных организациях. Если внутренний аудит функционирует эффективно, то его материалы без проведения детальной проверки могут быть использованы внешним аудитором. Если же внутренний аудит неэффективен, то внешний аудитор может дать совет по совершенствованию его работы.

Доверие, оказываемое внутреннему аудитору внешним аудитором, стимулирует его профессионализм и активизирует деятельность для эффективного ведения бизнеса, сохранности активов.

Данное доверие позволяет внешним аудиторам снизить затраты времени на проверку. Однако такое доверие не подразумевает разделения или уменьшения ответственности внешнего аудитора за достоверность и точность аудиторского заключения.

Внешний аудитор не может в полном объеме доверять внутреннему аудитору, так как последний является структурным подразделением собственника. Внутренний аудит использует совокупность методов и процедур, разработанных менеджментом организации для содействия в эффективном ведении бизнеса.

Целями внутреннего аудита в отношении учета являются:

- ограничение доступа к активам организации;
- правильность отражения на счетах бухгалтерского учета совершаемых в организации хозяйственных операций;
- правильность формирования финансовой информации.

Аудит в зависимости от решаемых задач и поставленной цели подразделяется на финансовый аудит, согласованный (регулярный) аудит, управленческий (производственный) аудит, общественный аудит.

Финансовый аудит – проверка бухгалтерского баланса и финансовой отчетности на достоверность и объективность содержащейся в них информации. При этом должно быть проверено соответствие всех документов, отражающих хозяйственные и финансовые операции, требуемым стандартам, установленным положениям и нормативам. Осуществляется в основном внешними аудиторами.

Согласованный (регулярный) аудит осуществляется по требованию руководства организации для получения информации о соблюдении конкретных процедур, норм или правил деятельности. Осуществляется в основном внутренними аудиторами.

Управленческий (производственный) аудит используется для проверок качества управленческой деятельности, прогнозирования финансово-хозяйственной деятельности организации и перспектив ее развития. Осуществляется в основном внутренними аудиторами.

Общественный аудит предназначен для сбора и публикации информации для широкой общественности. Такие проверки (по охране окружающей среды, определению минимальной потребительской корзины и т. д.) могут осуществляться по заданиям различных общественных организаций и фондов.

Аудит может быть добровольным и обязательным.

Добровольный аудит проводится по инициативе организации. Масштаб, характер, объем и содержание такого аудита определяются потребностью аудируемого лица.

Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности – аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, обязательность проведения которого установлена законодательными актами Республики Беларусь. Обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составляемой в соответствии в МСФО, проводится только аудиторскими организациями. Обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности должен быть проведен не позднее 30 июня года, следующего за отчетным.

Ежегодно проводится обязательный аудит годовой индивидуальной и консолидированной (в случае ее составления) бухгалтерской (финан-

совой) отчетности, составленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь:

- акционерных обществ, обязанных согласно законодательству Республики Беларусь раскрывать информацию об акционерном обществе в соответствии с законодательством Республики Беларусь о ценных бумагах;
- Национального банка Республики Беларусь;
- банков, банковских групп, банковских холдингов;
- бирж;
- страховых организаций, страховых брокеров;
- резидентов Парка высоких технологий;
- организации, осуществляющей гарантированное возмещение банковских вкладов (депозитов) физических лиц;
- профессиональных участников рынка ценных бумаг;
- иных организаций, у которых объем выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) за предыдущий отчетный год превышает в эквиваленте 5 000 000 евро по официальному курсу белорусского рубля к евро, установленному Национальным банком Республики Беларусь на 31 декабря предыдущего отчетного года.

Обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности колхозов (сельскохозяйственных производственных кооперативов) и крестьянских (фермерских) хозяйств не проводится.

24.3. Сопутствующие услуги аудиторской деятельности. Профессиональная этика аудиторов

Аудиторы при осуществлении аудиторской деятельности проводят аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности и оказывают иные аудиторские услуги, перечень и порядок оказания которых устанавливаются национальными правилами аудиторской деятельности.

Аудиторы помимо осуществления аудиторской деятельности могут оказывать с соблюдением требований законодательства Республики Беларусь следующие сопутствующие профессиональные услуги:

- ведение бухгалтерского и (или) иного учета, составление бухгалтерской (финансовой) и (или) иной отчетности, в том числе в соответствии с МСФО, законодательством других государств, составление налоговых деклараций (расчетов);
- постановку и восстановление бухгалтерского и (или) иного учета;
- анализ хозяйственной деятельности организации, оценку предпринимательских рисков, финансовое планирование;
- разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

- оценку стоимости объектов гражданских прав;
- консультационные услуги;
- автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- разработку методических пособий и рекомендаций по вопросам осуществления аудиторской деятельности и оказания профессиональных услуг;
- выполнение научно-исследовательских работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- реализацию образовательной программы обучения в организациях, а также образовательной программы обучающих курсов (лектории, тематические семинары, практикумы, тренинги и иные виды обучающих курсов) по вопросам осуществления аудиторской деятельности и оказания профессиональных услуг.

Аудиторам запрещается осуществлять иные виды предпринимательской деятельности, кроме осуществления аудиторской деятельности и оказания профессиональных услуг.

Аудитор не может проводить аудит за период, в котором он оказывал данному заказчику услуги по ведению бухгалтерского учета, восстановлению бухгалтерского учета, составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

По своему характеру сопутствующие услуги могут классифицироваться следующим образом: услуги действия, услуги контроля, консультационные услуги, информационные услуги.

Услугами действия являются услуги по созданию документов, состав которых указывается в договоре оказания аудиторских услуг. К ним относятся услуги:

- по постановке, восстановлению, ведению бухгалтерского и (или) налогового учета;
- составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- составлению деклараций о доходах и имуществе;
- разработке инвестиционных проектов, составлению бизнес-планов;
- оценке предпринимательских рисков;
- проведению маркетинговых исследований.

Услугами контроля являются услуги по проверке документов на предмет их соответствия законодательству. К ним относятся услуги:

- по определению состава и оценке стоимости организации при заключении договора продажи организации либо совершении других сде-

лок, связанных с установлением, изменением или прекращением вещных прав, а также по оценке стоимости иного имущества;

- оценке организации как имущественного комплекса;
- документальному подтверждению факта формирования уставного капитала;
- анализу финансово-хозяйственной деятельности;
- анализу инвестиционных проектов.

Консультационными услугами являются услуги:

- по консультированию по вопросам ведения бухгалтерского учета и налогообложения;
- управленческому консультированию, в том числе связанному с реструктуризацией организации;
- обучению специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Информационными услугами являются услуги:

- по информационному обслуживанию организаций и (или) индивидуальных предпринимателей (биржевой, финансовой, коммерческой, экономической, статистической, нормативно-правовой и другой информации);
- автоматизации бухгалтерского учета и внедрению информационных технологий.

При оказании сопутствующих услуг аудиторы обязаны соблюдать принципы профессиональной этики, а именно: независимость, честность и объективность, профессиональную компетентность и добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение.

Независимость заключается в обязанности отсутствия у аудиторской организации, аудитора финансовой, имущественной или иной заинтересованности в деятельности аудируемого лица, а также какой-либо зависимости от третьих лиц, которая может повлиять на объективность аудиторского мнения.

Честность и объективность заключаются в соблюдении аудитором общих норм морали, а также в применении непредвзятости и беспристрастности при составлении аудиторского заключения.

Профессиональная компетентность заключается в том, что аудитор обязан обладать необходимой профессиональной квалификацией, позволяющей ему обеспечивать качественное оказание аудиторских услуг. Аудитор не должен оказывать аудируемым лицам каких-либо услуг, если он не обладает достаточной квалификацией в данной области или не уверен в правильности своих рекомендаций. При работе с аудируемым лицом аудитор обязан использовать все свои знания и опыт, располагать

информацией о последних изменениях законодательства в области бухгалтерского учета, налогообложения и других вопросов, касающихся деятельности аудируемого лица.

Добросовестность заключается в обязанности оказания аудитором аудиторских услуг с должной тщательностью, внимательностью, оперативностью и надлежащим использованием своих способностей. Принцип добросовестности подразумевает усердное и ответственное отношение аудитора к работе, но не должен трактоваться как гарантия безошибочности в аудиторской деятельности.

Аудиторской организации для оказания аудиторских услуг следует привлекать профессионально компетентных специалистов и осуществлять контроль за качеством их работы.

Конфиденциальность заключается в нераспространении аудиторской организацией, аудитором информации о деятельности аудируемого лица, заказчика аудиторских услуг, непредоставлении третьим лицам такой информации и получаемых или составляемых в ходе оказания аудиторских услуг документов, а также в неразглашении содержащихся в этих документах сведений без согласия аудируемого лица, заказчика аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Республики Беларусь или договором оказания аудиторских услуг. Соблюдение принципа конфиденциальности обязательно и не зависит от продолжения или прекращения отношений с аудируемым лицом.

Аудиторская организация, аудитор не вправе использовать в своих интересах или в интересах третьих лиц полученную в процессе оказания аудиторских услуг конфиденциальную информацию о деятельности аудируемого лица.

Профессиональное поведение заключается в соблюдении аудитором приоритета общественных интересов, общих норм морали, проявлении непредвзятости и беспристрастности при рассмотрении профессиональных вопросов, формировании выводов и мнений, а также в несомнении действий, дискредитирующих аудитора.

Аудитор не должен участвовать в несовместимой с предоставлением аудиторских услуг деятельности, которая оказывает или может оказать негативное влияние на его профессиональную репутацию.

В процессе оказания сопутствующих услуг аудиторская организация, исходя из характера и сложности оказываемой сопутствующей услуги и других причин, имеет право привлекать экспертов и использовать результаты работы другой аудиторской организации.

Глава 25. Правовое регулирование аудиторской деятельности

25.1. Государственное регулирование аудиторской деятельности

Государственное регулирование аудиторской деятельностью осуществляется Президентом Республики Беларусь, Советом Министров Республики Беларусь, Национальным банком Республики Беларусь (в банковской сфере государства), Министерством финансов Республики Беларусь.

Президент Республики Беларусь определяет единую политику и осуществляет иные полномочия в области аудиторской деятельности в соответствии с Конституцией Республики Беларусь и другими законодательными актами.

Совет Министров Республики Беларусь в пределах своей компетенции:

- обеспечивает проведение единой государственной политики в области аудиторской деятельности;
- устанавливает порядок проведения аттестации на право получения квалификационного аттестата аудитора и подтверждения квалификации аудитора;
- устанавливает перечень грубых нарушений порядка осуществления аудиторской деятельности, являющихся основанием для аннулирования квалификационного аттестата;
- осуществляет иные полномочия в области аудиторской деятельности в соответствии с законодательством.

Национальный банк Республики Беларусь в области управления аудиторской деятельностью в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях, банковских группах, банковских холдингах:

- устанавливает квалификационные требования и требования к деловой репутации, предъявляемые к аудиторам, оказывающим аудиторские услуги в банковской и кредитно-финансовой сферах, а также порядок проведения оценки соответствия таким требованиям;
- устанавливает требования, предъявляемые к аудиторским организациям, аудиторам – индивидуальным предпринимателям, осуществляющим аудиторскую деятельность, а также порядок проведения оценки соответствия таким требованиям;
- принимает нормативные правовые акты Республики Беларусь в области аудиторской деятельности;

- определяет состав бухгалтерской (финансовой) отчетности, подлежащей обязательному аудиту;

- определяет объем сведений, включаемых в аудиторское заключение и иные документы, составляемые по результатам аудита годовой бухгалтерской (финансовой) и годовой консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- определяет порядок представления заключения и других документов, составляемых по результатам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, Национальному банку Республики Беларусь, банкам, в которых проводится аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, головным организациям банковской группы, банковского холдинга, а также собственнику их имущества (учредителям, участникам) и совету директоров (наблюдательному совету);

- контролирует соблюдение аудиторами законодательства Республики Беларусь об аудиторской деятельности;

- осуществляет иные полномочия в области аудиторской деятельности в соответствии с законодательными актами Республики Беларусь.

Национальный банк Республики Беларусь вправе запрашивать информацию, необходимую для выполнения своих функций в области аудиторской деятельности, у аудиторов, осуществляющих аудиторскую деятельность в банках, банковских группах, банковских холдингах.

Министерство финансов Республики Беларусь в области управления аудиторской деятельностью и контроля за ней в пределах своей компетенции осуществляет:

- реализацию единой государственной политики в области аудиторской деятельности;

- разрабатывает и принимает национальные правила аудиторской деятельности, а также принимает другие нормативные правовые акты Республики Беларусь и устанавливает формы документов в области аудиторской деятельности (за исключением аудиторской деятельности в банках, банковских группах, банковских холдингах);

- проводит аттестацию на право получения квалификационного аттестата аудитора и подтверждения квалификации аудиторами;

- ведет учет аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей;

- контролирует соблюдение аудиторскими организациями, аудиторами законодательства Республики Беларусь об аудиторской деятельности (за исключением законодательства Республики Беларусь об аудиторской деятельности в банках, банковских группах, банковских холдингах);

– обобщает информацию и проводит анализ осуществления аудиторской деятельности аудиторскими организациями, аудиторами – индивидуальными предпринимателями;

– представляет в пределах своих полномочий Республику Беларусь в международных организациях, занимающихся вопросами аудиторской деятельности;

– осуществляет иные полномочия в области аудиторской деятельности в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Министерство финансов Республики Беларусь вправе запрашивать информацию, необходимую для выполнения своих функций в области аудиторской деятельности, у аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей.

Управление финансов, учета и отчетности Министерства финансов Республики Беларусь имеет право:

– производить проверки выполнения законодательства аудиторами, давать аудиторами обязательные для исполнения предписания по устранению нарушений законодательства об аудиторской деятельности;

– получать от аудиторов установленную отчетность, справки и иную информацию об их финансово-хозяйственной деятельности;

– взимать с аудиторов плату за регистрацию, прием квалификационного экзамена и выдачу квалификационного аттестата на право заниматься аудиторской деятельностью в размерах, установленных Советом Министров Республики Беларусь.

25.2. Управление аудиторской деятельностью. Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности

Управление означает выполнение целого комплекса управленческих функций: прогнозирования, планирования, организации, общего и оперативного руководства, правового регулирования, учета и контроля управленческих решений. Управление аудиторской деятельностью в государстве – воздействие на аудиторскую систему в государстве с целью упорядочения, сохранения и повышения качественного состояния, совершенствования и развития этой системы государства.

Аудитор имеет право устанавливать правила аудиторской деятельности, которые не могут противоречить национальным правилам аудиторской деятельности. В целях координации деятельности и управления аудиторами, представления и защиты общих интересов они могут создавать аудиторские объединения в соответствии со ст. 8 Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности».

Порядок организации и проведения аттестации на право получения квалификационного аттестата аудитора, основания аннулирования квалификационного аттестата аудитора регулируются ст. 24 и 25 Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» и Положением о порядке проведения аттестации на право получения квалификационного аттестата аудитора и подтверждения квалификации аудитора, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 18 декабря 2013 г. № 1098, а также Программой квалификационных экзаменов на право получения квалификационного аттестата аудитора, утвержденной приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 21 марта 2012 г. № 75.

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности проводится с целью обеспечения профессионального выполнения аудиторами своих обязанностей. Аттестацию проходят все физические лица, желающие заниматься аудиторской деятельностью самостоятельно или в составе аудиторской организации. К аттестации допускаются лица, которые отвечают следующим требованиям:

– наличие высшего экономического и (или) юридического образования. Физическое лицо, получившее соответствующее образование за рубежом, допускается к прохождению аттестации на право получения квалификационного аттестата аудитора при наличии выданного Министерством образования Республики Беларусь свидетельства о признании документа об образовании, выданного в иностранном государстве, и установлении его эквивалентности (соответствия) документу об образовании Республики Беларусь;

– наличие стажа работы по специальности, соответствующей экономическому или юридическому образованию, не менее трех лет;

– отсутствие непогашенной или неснятой судимости за совершение преступлений против интересов службы, собственности и порядка осуществления экономической деятельности, а также за совершение иных преступлений, связанных с использованием служебных полномочий;

– отсутствие нахождения на учете в организациях здравоохранения в связи с психическим расстройством (заболеванием), синдромом зависимости от алкоголя (алкоголизмом), наркотических средств или психотропных веществ (наркоманией), токсикоманических средств (токсикоманией).

Лица, успешно сдавшие квалификационные экзамены, получают квалификационный аттестат аудитора. Он выдается без ограничения срока его действия.

Квалификационный аттестат аудитора может быть аннулирован, если:

– он получен с использованием подложных документов;

– аудитор при проведении аудита систематически нарушает требования, установленные законодательством, или допустил грубое нарушение

ние порядка осуществления аудиторской деятельности, установлен факт подписания аудитором заведомо ложного аудиторского заключения;

– аудитор обратился с заявлением об аннулировании квалификационного аттестата и в других случаях.

Мотивированное решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается Министерством финансов Республики Беларусь.

Лицо, у которого аннулирован квалификационный аттестат аудитора, имеет право обжаловать решение Министерства финансов Республики Беларусь об его аннулировании в судебном порядке в течение трех месяцев со дня получения решения о его аннулировании.

Лицо, у которого аннулирован квалификационный аттестат аудитора, имеет право на сдачу квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора не ранее чем через три года со дня принятия решения о его аннулировании.

25.3. **Квалификация аудитора. Аудиторская тайна. Страхование ответственности**

Элементами образования аудитора являются: базовое образование, практический опыт работы, профессиональное образование, свободное владение одним из государственных языков Республики Беларусь.

Базовое образование в соответствии с действующим законодательством включает в себя высшее экономическое и (или) юридическое образование.

Документами, подтверждающими базовое образование, являются:

– диплом об окончании учреждения высшего образования Республики Беларусь, имеющего государственную аккредитацию по экономическому или юридическому профилю;

– документ об окончании учреждения высшего образования иностранного государства по экономическому или юридическому профилю, признанный Министерством образования Республики Беларусь, соответствующий документу о высшем образовании Республики Беларусь.

Практический опыт работы определяется стажем работы не менее трех лет по специальности, соответствующей экономическому и (или) юридическому образованию.

Документами, подтверждающий практический опыт работы являются:

– трудовая книжка;

– свидетельство о государственной регистрации индивидуального предпринимателя, подтверждающее вид деятельности;

– справка ФСЗН Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь, подтверждающая период работы для лиц, занимающихся индивидуальной трудовой деятельностью.

Профессиональное образование основывается на базовом образовании и включает в себя:

– специальное профессиональное образование физических лиц, претендующих на получение квалификационного аттестата аудитора, на этапе подготовки к сдаче квалификационного экзамена на право осуществления аудиторской деятельности;

– образование, полученное аудиторами в процессе повышения квалификации.

Специальное профессиональное образование физические лица могут получить, пройдя курс специального профессионального обучения в учреждениях, осуществляющих повышение квалификации и переподготовку кадров, или обучаясь самостоятельно. Курс специального профессионального обучения должен включать в себя изучение:

– актуальных вопросов организации бухгалтерского учета и составления отчетности;

– методологии аудиторской деятельности и оказания сопутствующих аудиту услуг;

– анализа хозяйственного и финансового состояния организации;

– системы налогообложения Республики Беларусь;

– информационных технологий, основанных на использовании компьютерной техники, применяемых при обработке финансовой информации;

– других экономических и правовых дисциплин. Важным элементом профессионального образования аудитора является самостоятельное обучение (самообразование).

Аудитор обязан не реже одного раза в два года, начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, повышать квалификацию в организациях, осуществляющих повышение квалификации и переподготовку кадров и имеющих государственную аккредитацию.

Целями повышения квалификации аудитора являются:

– повышение уровня специальных знаний и профессиональных навыков аудиторов;

– помощь аудитора в освоении и применении новых методов, позволяющих понимать экономические процессы и их воздействие па от-дельно взятую организацию;

– предоставление пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности гарантий в том, что аудиторы обладают достаточными специальными знаниями и профессиональными навыками, необходимыми для обеспечения высокого качества оказываемых аудиторских услуг.

В процессе повышения квалификации аудитор должен изучить:

– изменения в законодательстве, которое регулирует финансовые, хозяйственные, налоговые и трудовые отношения;

- особенности бухгалтерского учета в различных сферах деятельности;
- международные стандарты аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности;
- вопросы экономики;
- использование компьютерной техники и информационных технологий и другие вопросы.

Повышение квалификации аудитора подтверждается документом о прохождении курса повышения квалификации в установленном объеме и в соответствии с программами повышения квалификации аудиторов, выданным организацией, осуществляющей повышение квалификации и переподготовку кадров.

Свободное владение одним из государственных языков Республики Беларусь подразумевает владение русским и (или) белорусским языками в объеме, необходимом для сдачи квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора, изучения нормативных правовых актов Республики Беларусь, обеспечения оказания аудиторских услуг, соблюдения порядка осуществления аудиторской деятельности, а также делового общения с заказчиками (клиентами).

Обеспечение конфиденциальности в аудиторской деятельности регулируется ст. 22 Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности». К сведениям, которые составляют *аудиторскую тайну*, относятся:

- аудиторские доказательства достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности (информация, полученная аудитором в ходе проверки, и ее анализ, на которых сделан аудитором вывод);
- первичные документы, на основании которых сделаны записи на счетах бухгалтерского учета, письменные разъяснения должностных лиц аудируемого лица (заказчика);
- информация, полученная из различных источников;
- рабочие документы и материалы, которые созданы аудитором либо получены от аудируемого лица (заказчика).

Сведения, составляющие аудиторскую тайну, могут разглашаться (предоставляться) аудиторскими организациями, аудиторами – индивидуальными предпринимателями в следующих случаях:

- 1) с письменного согласия аудируемого лица (заказчика);
- 2) без согласия аудируемого лица (заказчика) в случаях, предусмотренных ст. 22 Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности», частности:
 - судам – по находящимся в их производстве делам;
 - судебным исполнителям – по судебным постановлениям и иным исполнительным документам, находящимся в их производстве;
 - прокурору или его заместителю;

- органам дознания и предварительного следствия – по находящимся в их производстве материалам и уголовным делам с санкции прокурора или его заместителя;
- налоговым и таможенным органам;
- нотариусам для совершения нотариальных действий;
- органам Комитета государственного контроля Республики Беларусь;
- органам государственной безопасности Республики Беларусь;
- Национальному банку Республики Беларусь;
- Министерству финансов Республики Беларусь.

В случае разглашения сведений аудиторской организацией, аудитором – индивидуальным предпринимателем и другими лицами, получившими доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну, аудируемое лицо (заказчик) имеет право потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков (вреда).

Аудиторы, лица, привлекаемые ими к проведению аудита, должны обеспечить защиту государственных секретов и иных сведений, которые стали им известны при проведении аудита и (или) оказании сопутствующих аудиту услуг.

Правила страхования гражданской ответственности за причинение вреда и расходов в связи с осуществлением профессиональной деятельности предусматривают страхование ответственности по договору (аудиторская деятельность, частная нотариальная деятельность, деятельность страхового брокера, деятельность таможенного агента). Согласно ст. 824 Гражданского кодекса Республики Беларусь ответственность по договору может быть застрахована только в случае наличия в нормативных правовых актах, регулирующих осуществление соответствующей деятельности, нормы, обязывающей субъекта этой деятельности застраховать свою ответственность. В настоящее время для аудиторов такая обязанность законодательством установлена. Для заключения договора страхования профессиональной ответственности аудитора существует несколько объективных причин:

- при проведении аудиторской проверки могут быть допущены различные ошибки, неверные оценки и т. д., что, в свою очередь, может привести к ошибочным выводам аудитора по отдельным вопросам проверки;
- страхование гражданской ответственности за причинение вреда вследствие профессиональной небрежности, содержащейся в выданных в письменном виде рекомендациях, обеспечивает возможность возмещения аудируемому лицу (заказчику) нанесенного ему ущерба при проведении аудита.

При заключении договора на проведение обязательного аудита аудитор обязан заключить договор страхования ответственности по догово-

ру. В договоре страхования указывается перечень страховых случаев, размер страхового возмещения, страховая сумма и страховой тариф. Страховое возмещение определяется в зависимости от условий договора страхования и суммы нанесенного ущерба заказчику при проведении аудиторской проверки. Страховая сумма – денежная сумма, которая определена договором страхования, исходя из которой устанавливаются размеры страхового взноса и страховой выплаты.

Страховым взносом является плата за страхование, которую страхователь обязан внести страховщику в соответствии с договором страхования. Страховой тариф представляет собой ставку страхового взноса с единицы страховой суммы или объекта страхования.

Страховым случаем является признание в судебном порядке обязательств аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей по возмещению ущерба, нанесенного заказчиком вследствие того, что аудит был проведен с нарушением нормативных актов Республики Беларусь.

Глава 26. Национальные правила аудиторской деятельности

26.1. Планирование аудита

Основанием для начала проведения аудиторской проверки организации аудитором является заключение договора об оказании аудиторских услуг между заказчиком аудиторских услуг и аудитором. Данный договор заключается в простой письменной форме и включает следующие существенные условия: предмет договора; сроки выполнения аудиторских услуг; стоимость аудиторских услуг; сроки и порядок их оплаты; права и обязанности сторон; ответственность сторон по обязательствам, предусмотренным договором; порядок разрешения споров; порядок соблюдения конфиденциальности и другие условия, по которым достигнуто соглашение между договаривающимися сторонами.

Перед заключением договора об оказании аудиторских услуг аудитор должен ознакомиться с деятельностью аудируемого лица, ведением бухгалтерского учета, оценить объем работы по проведению аудита и согласовать его с заказчиком, заключить договор.

После этого, руководствуясь Национальными правилами аудиторской деятельности «Планирование аудита», утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 4 августа

2000 г. № 81, аудитор приступает к планированию аудита заказчика аудиторских услуг.

Планирование аудита – разработка общей стратегии и составление детального плана применительно к ожидаемому характеру, срокам и объему аудиторских услуг. Планирование аудита является начальным этапом проведения аудита и состоит:

- из разработки общего плана с указанием ожидаемого объема работы и сроков проведения аудита;

- аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность проведения аудиторских процедур, необходимых для формирования аудитором объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и действиях его должностных лиц.

Планирование объема работы зависит прежде всего от размеров и направлений хозяйственной деятельности аудируемого лица, его структуры, сложности аудита, результатов прошлых проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности и состояния внутреннего аудита (контроля). Основные принципы планирования аудита – комплексность, непрерывность, оптимальность планирования.

Перед планированием аудитор должен получить информацию об организационной структуре аудируемого лица, наличии филиалов, видах хозяйственной деятельности, структуре капитала, учетной политике, рентабельности, порядке распределения прибыли, системе оплаты труда, технологических особенностях производства, потребителях продукции, поставщиках, организации внутреннего контроля.

Данную информацию аудитор может получить из учредительных документов, протоколов заседания совета акционеров, учетной политики, бухгалтерской (финансовой) и статистической отчетности, бизнес-планов, контрактов и договоров, инструкций, актов проверок, судебных исков, а также при проведении осмотров, бесед с руководителями служб и подразделений аудируемого лица.

Планирование аудиторской проверки заканчивается разработкой и документальным оформлением общего плана аудита с раскрытием предполагаемого объема работы, перечня работ и сроков их выполнения аудитором. При проведении аудита в план могут вноситься корректировки в зависимости от объемов выполнения работ.

После составления плана аудита разрабатывается и оформляется его программа. Она представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита, и предполагаемый перечень рабочей документации аудитора.

26.2. Рабочая документация аудитора

В соответствии с законодательством, регулирующим аудиторскую деятельность, *рабочей документацией* аудитора являются документы, получаемые или составляемые аудитором самостоятельно в процессе проведения аудита. Рабочая документация необходима аудитору для обеспечения доказательств, на которых базируется аудиторское заключение, а также для подтверждения, что аудит проводился в соответствии с требованиями законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность. Рабочая документация аудитора должна соответствовать требованиям, которые изложены в Национальных правилах аудиторской деятельности «Документирование аудита», утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 4 августа 2000 г. № 81.

К рабочей документации относятся:

- информация об организационной структуре аудируемого лица;
- выписки и копии документов, соглашения и протоколы, касающиеся организации и проведения аудита;
- информация о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;
- программы и планы организации и проведения аудита;
- копии писем или записок, характеризующих работу аудитора;
- копии писем или записок аудитора, в которых даны характеристика существенных ошибок в работе внутреннего аудита (контроля) и оценка рисков внутреннего аудита (контроля) аудируемого лица;
- документы, содержащие анализ проведенных хозяйственных операций и сальдо по счетам;
- документы по анализу основных показателей и тенденций развития аудируемого лица;
- записи о характере, сроках и масштабах выполненных аудиторских процедур и их результатах;
- список специалистов другого профиля, которые привлекались в процессе проведения аудита для проверки отдельных вопросов по программе аудита;
- документы о перечне процедур, выполненных другими аудиторами при аудите филиалов аудируемого лица;
- копии переписки с другими аудиторами, экспертами по вопросам аудита;
- объяснения, пояснения, заявления, полученные от руководства аудируемого лица;
- письменно оформленные выводы аудитора по основным вопросам аудита;

– копии письменных сообщений собственникам имущества о нарушениях законодательства, выявленных в процессе аудита, в результате которых аудируемому лицу или государству причинен вред, а также другие документы.

Рабочую документацию аудитор создает сам или может получить от аудируемого лица, при этом аудитор лично определяет объем рабочих документов, который должен обеспечить возможность составления мнения о выполненной аудитором работе и принятых им объективных решениях по результатам аудита.

В случае если в процессе аудита возникают сложные, принципиальные вопросы о выявленных фактах в процессе аудита, то рабочая документация должна содержать документальное подтверждение указанных фактов, которые легли в основу формирования выводов аудитора.

Национальные правила аудиторской деятельности «Документирование аудита» предъявляют следующие требования к рабочей документации: она должна быть легко читаемой, полной, отражать условия и вопросы конкретной аудиторской проверки.

Содержание информации рабочей аудиторской документации должно:

- обеспечить составление аудиторского заключения по результатам аудита;
- служить подтверждением того, что аудит проведен в соответствии с законодательством, регулирующим аудиторскую деятельность, и для проведения аудита составлялся план;
- предоставлять возможность провести контроль и анализ объема выполненных работ аудитором, проверить эффективность работы аудитора.

Рабочая документация по аудиторским проверкам хранится не менее пяти лет. Аудитор должен обеспечить конфиденциальность и сохранность рабочей документации.

26.3. Аудиторские доказательства

В соответствии с Национальными правилами аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства», утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 октября 2000 г. № 114, под *аудиторскими доказательствами* понимают информацию, полученную аудитором при проведении аудита аудируемого лица и позволяющую ему сделать выводы, на которых должно базироваться аудиторское заключение.

К аудиторским доказательствам относятся:

- первичные учетные документы, бухгалтерские документы и записи в этих документах, которые являются основой составления бухгалтерской отчетности;

- письменные объяснения работников аудируемого лица;
- документы и информация, полученные из различных источников, т. е. от третьих лиц.

К количеству и качеству доказательств, процедуре получения этих доказательств во время аудиторской проверки устанавливаются единые требования, для того чтобы можно было дать объективную оценку хозяйственной деятельности аудируемого лица, сформировать объективное аудиторское мнение и оформить его в виде аудиторского заключения.

Аудитор должен сопоставлять расходы, связанные с получением аудиторских доказательств, с полезностью полученной информации при этом.

Достаточность аудиторских доказательств представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. *Надежность* аудиторских доказательств – оценка их качества, уместность в подтверждении объективности и правильности бухгалтерской отчетности и законности хозяйственных операций. Аудитор может собирать аудиторские доказательства для проверки законности и целесообразности одной и той же хозяйственной операции или однотипных хозяйственных операций разными методами и из разных источников.

На суждение аудиторской организации о достаточности и надлежащем характере аудиторских доказательств влияют следующие факторы:

- аудиторская оценка характера и величины внутрихозяйственного риска на уровне бухгалтерской отчетности, остатков по счетам бухгалтерского учета и однотипных хозяйственных операций;
- характер системы бухгалтерского учета и внутреннего аудита (контроля), а также оценка риска средств контроля;
- значимость проверяемой статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- опыт, полученный в ходе проведения предыдущих аудиторских проверок;
- результаты аудиторских процедур, включая обнаруженные искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности или ошибки;
- источники и достоверность информации.

Надежность аудиторских доказательств зависит от источника информации (внешний или внутренний), а также от формы, в которой получена информация (письменная, документальная, устная или визуальная).

При оценке надежности доказательств руководствуются следующими принципами:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников, считаются более надежными, чем полученные из внутренних источников;
- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, считаются более надежными, если система бухгалтерского учета и

внутреннего аудита (контроля) объективно отражает финансовое и имущественное состояние аудируемого лица;

- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудиторской организацией, более надежны, чем аудиторские доказательства, полученные от аудируемого лица;

- аудиторские доказательства, полученные в письменной форме (первичные учетные документы, документы бухгалтерского учета, объяснения, заявления), более надежны, чем полученные в устной форме.

При возникновении сомнений у аудитора в достоверности регистрации хозяйственных операций в бухгалтерском учете он должен получить более достаточные и надежные аудиторские доказательства для устранения сомнений. Если этого не удалось сделать, то аудитор должен модифицировать аудиторское заключение.

Процедура получения доказательств – определенный порядок и последовательность действий аудитора, направленных на получение аудиторских доказательств. Процедуры подразделяются на тестирование средств контроля и процедуры проверки по существу.

Тестирование средств контроля – проверки, проводимые с целью получения аудиторских доказательств надлежащей организации и эффективности функционирования системы бухгалтерского учета и внутреннего аудита (контроля).

Под *процедурой проверки по существу* понимают проверки, которые проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Процедуры проверки по существу бывают следующих видов:

- детальные тесты – исследование первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, другой информации, а также имущества аудируемого лица с целью оценки правильности отражения операций и остатков на счетах бухгалтерского учета;
- аналитические процедуры, которые выполняются в соответствии с Национальными правилами аудиторской деятельности «Аналитические процедуры», утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 7 февраля 2001 г. № 9.

Аудиторские доказательства в процессе проведения аудита получают при помощи следующих процедур: инспектирования, наблюдения, запроса, подтверждения, пересчета (арифметическая проверка разных документов, фактического контроля) и аналитических процедур.

Инспектирование – проверка записей, документов или имущества.

Наблюдение – отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемых другими лицами (например, наблюдение за проведением инвентаризации).

Запрос – поиск информации в пределах или за пределами аудируемого лица.

Подтверждение – получение ответа на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерском учете (например, подтверждение должника о дебиторской задолженности).

Пересчет – проверка точности арифметических расчетов в первичных учетных документах и бухгалтерских регистрах или выполнение аудитором самостоятельных расчетов.

Аналитическая процедура – анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших показателей финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица с целью выявления незаконных хозяйственных операций или искажения бухгалтерской информации.

26.4. Использование результатов внутреннего аудита

Аудитор на этапе предварительного планирования должен получить информацию об организации внутреннего аудита (контроля) аудируемого лица и оценить надежность системы внутреннего аудита (контроля), так как это в значительной мере влияет на объем и процедуры аудиторской проверки.

В соответствии с Национальными правилами аудиторской деятельности «Использование результатов работы внутреннего аудита», утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 7 февраля 2001 г. № 9, под *внутренним аудитом* понимают организованную в интересах собственников и регламентированную внутренними документами субъекта систему контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля. Внутренний контроль может быть организован в форме внутренних аудиторов или групп внутренних аудиторов. Задачи внутреннего контроля, его роль в управлении предпринимательской деятельностью определяются руководителем организации и целями развития организации.

Для того чтобы составить план проведения аудиторской проверки, аудитору необходимо иметь достаточную для этого информацию о внутреннем аудите (контроле) предполагаемого аудируемого лица и возможность использования результатов внутреннего аудита при определении аудиторских процедур.

При предварительной оценке аудитором результатов внутреннего аудита (контроля) в соответствии с указанными правилами необходимо учитывать:

– организационный статус аудируемого лица – положение службы внутреннего аудита (контроля) в системе управления аудируемого лица, способность этой службы соблюдать объективность и независимость, наличие либо отсутствие ограничений относительно внутреннего аудита (контроля), введенных руководством аудируемого лица;

– профессиональную компетентность должностных лиц, осуществляющих внутренний аудит (контроль), – их профессиональное образование, опыт и стаж работ в этой должности, политику найма и повышения квалификации, степень понимания задач, стоящих перед внутренним аудитом (контролем);

– отношение руководства аудируемого лица к рекомендациям внутреннего аудита (контроля).

По результатам предварительной оценки аудитором внутреннего аудита (контроля) аудируемого лица может быть принято решение об использовании результатов работы внутреннего аудита (контроля) в процессе проведения аудита или об отказе от использования результатов внутреннего аудита (контроля), если он не отвечает требованиям законодательства и ограничен со стороны руководства аудируемого лица.

Если аудитором принято решение использовать результаты внутреннего аудита (контроля) в процессе проведения аудиторской проверки, то в соответствии с указанными правилами аудиторской деятельности он должен в процессе проведения аудиторской проверки выполнить следующие действия:

– взаимную координацию планов независимого аудита со службой внутреннего аудита (контроля);

– регулярные рабочие встречи;

– свободный и открытый взаимный доступ к рабочей документации;

– совместное представление информации руководству или собственникам аудируемого лица о результатах независимого аудита;

– единый подход к документированию независимого аудита;

– получение информации по любому важному вопросу, в том числе и по отчетам внутреннего аудита (контроля).

Аудитор при проведении независимого аудита не должен полностью полагаться на работу внутренних аудиторов, необходимо проводить контрольные проверки счетов бухгалтерского учета, хозяйственных операций, которые проверены внутренними аудиторами. Если выявлены расхождения при контрольных проверках, аудитор должен изменить содержание или увеличить объем аудиторских процедур.

Аудитор при использовании результатов работы внутреннего аудита (контроля) в процессе проведения аудиторской проверки несет в полном объеме ответственность за выданное аудиторское заключение.

26.5. Существенность и аудиторский риск

В соответствии с Национальными правилами аудиторской деятельности «Существенность в аудите», утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 6 марта 2001 г. № 24, *существенность в аудите* – такие обстоятельства, которые в значительной мере влияют на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. Оценка существенности зависит от опыта и квалификации аудитора и определяется им самим для каждого аудируемого лица с учетом объема и особенностей его предпринимательской деятельности.

Основной целью проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности является установление ее достоверности во всех существенных отношениях. Под *достоверностью* бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных отношениях понимают такую степень точности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, при которой квалифицированный пользователь в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные решения.

Существенность в аудите имеет качественную и количественную стороны. При определении *качественной стороны существенности* аудитор использует свое профессиональное суждение для определения, имеют ли существенный характер отмеченные в ходе аудита недостатки, отклонения, допущенные аудируемым лицом при регистрации финансово-хозяйственных операций, от требований действующего бухгалтерского законодательства.

При определении *количественной стороны существенности* аудитор определяет, превосходят ли по отдельности и (или) в сумме обнаруженные отклонения количественный критерий – уровень существенности. *Уровень существенности* – совокупный размер допустимых искажений данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, который не оказывает влияние на качество решений, принимаемых пользователем бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании этой отчетности.

Под уровнем существенности понимают то предельное значение ошибки бухгалтерской (финансовой) отчетности, начиная с которой, квалифицированный пользователь этой отчетности не сможет на основе ее информации делать объективные выводы и принимать правильные, экономически обоснованные управленческие решения.

Аудитор разрабатывает систему базовых показателей и порядок определения уровня существенности, которые оформляются документально и применяются на постоянной основе. Коррективы в них вносят только в случае изменения соответствующего законодательства или реорганизации аудиторской организации.

Аудитор может знакомить заинтересованных лиц с принятым порядком определения уровня существенности. При проведении аудита расчет существенности и порядок ее уточнения в ходе аудита оформляют в виде отдельного документа, который является составной частью рабочей документации аудитора.

Уровень существенности вычисляют как определенную долю каких-либо базовых показателей, числовых значений счетов бухгалтерского учета, статей баланса или показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом могут использоваться как базовые значения текущего года, так и усредненные показатели текущего и предшествующих лет. Согласно Национальным правилам аудиторской деятельности «Существенность в аудите» допускается как единый показатель уровня существенности для конкретной аудиторской проверки, так и набор разных значений уровня существенности, каждый из которых предназначен для оценки определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса и показателей отчетности. Уровень существенности необходимо принимать во внимание на всех этапах аудиторской проверки.

Если в ходе аудиторской проверки установлено, что искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности в сумме намного превышают уровень существенности или качественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности, по мнению аудитора, имеют существенный характер, то аудитор делает вывод о недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в существенных отношениях.

Если количественные и качественные искажения бухгалтерской отчетности, установленные в процессе проведения аудита, близки по значению к уровню существенности, то аудитор делает вывод о существенных нарушениях порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности либо о необходимости включения в аудиторское заключение соответствующих оговорок, но для этого может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур.

Аудиторский риск – вероятность того, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица может содержать невыявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности или содержит существенные искажения, когда в действительности таких искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности нет.

Аудиторский риск нельзя рассчитать в виде конкретной стоимостной оценки, поэтому при оценке рисков аудитор использует не менее трех градаций риска: высокий, средний и низкий.

В аудиторской деятельности различают три компонента риска: внутриаудиторский риск, риск средств контроля, риск необнаружения.

Внутрихозяйственный риск – вероятность того, что информация на балансовом счете или отдельные хозяйственные операции не соответствуют действительности, так как содержат недостоверную информацию, которая сама по себе или в совокупности с другой недостоверной информацией по данным других балансовых счетов или хозяйственных операций искажает бухгалтерскую (финансовую) отчетность и статьи бухгалтерского баланса.

При оценке внутрихозяйственного риска аудитор должен обратить внимание на следующие факторы:

- опыт и квалификацию работников, ответственных за ведение бухгалтерского учета и составление отчетности;
- возможность внешнего давления на руководителей с целью достижения определенных показателей отчетности;
- специфические особенности хозяйственной деятельности аудируемого лица;
- особенности функционирования и экономического положения отрасли, в которой действует аудируемое лицо.

При оценке внутрихозяйственного риска в отношении конкретных счетов бухгалтерского учета и односторонних групп хозяйственных операций аудитор должен обратить внимание на следующие факторы:

- наличие отдельных счетов бухгалтерского учета, для которых характерно появление в них непреднамеренных ошибок;
- наличие отдельных счетов бухгалтерского учета, для которых характерно появление в них преднамеренных ошибок вследствие высокой вероятности использования их для совершения злоупотреблений;
- сложность учитываемых хозяйственных операций, требующую для правильного их оформления высокой квалификации исполнителя и знания им бухгалтерского законодательства;
- наличие хозяйственных операций, порядок правильного оформления которых неоднозначно трактуется действующим бухгалтерским законодательством;
- наличие редких, необычных, нестандартных хозяйственных операций и их оформление в бухгалтерском учете.

Под *риском средств контроля* понимают вероятность того, что недостоверная информация не выявлена или своевременно не предупреждена системой внутреннего аудита (контроля), т. е. не сработали защитные функции бухгалтерского учета.

При планировании аудита аудитор изучает и оценивает систему внутреннего аудита (контроля) и эффективность ее работы. Чем выше уровень надежности внутреннего аудита (контроля), тем ниже риск аудитора. Вместе с тем аудитор не должен в полной мере полагаться на систему внутреннего аудита (контроля) аудируемого лица.

Для оценки системы внутреннего аудита (контроля) аудируемого лица и принятия решения, в какой мере можно ей доверять, аудитор проводит тестирование средств контроля по следующим вопросам:

- наличие четкой структуры управления организацией и четкого административного контроля;
- соблюдение четкого распределения обязанностей между сотрудниками бухгалтерии и материально ответственными лицами;
- особенности работы бухгалтерии аудируемого лица, отражающие сезонные периоды повышенной интенсивности;
- частота кратковременных замен бухгалтерских работников в связи с отпуском или болезнью;
- регулярность составления промежуточной отчетности;
- возможность появления ошибок, имеющих единичный или случайный характер;
- обеспечение сохранности активов и бухгалтерских документов;
- возможности использования результатов других аудиторских процедур для получения информации о работе внутреннего аудита (контроля), его объективности.

Данный перечень аудиторских процедур по проверке внутреннего контроля не является исчерпывающим, аудитор может значительно расширить их, все зависит от квалификации аудитора, объемов аудита и специфики финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица.

Результаты оценки риска средств контроля отражаются в общем плане аудита, а уточнение оценки риска в процессе проведения аудиторской проверки – в рабочей документации аудитора.

Риск необнаружения – вероятность того, что применяемые аудитором в процессе аудиторской проверки процедуры не позволили обнаружить реально существующие нарушения, имеющие существенный характер, по отдельности или в совокупности. Риск необнаружения является показателем качества работы аудитора, которое зависит от квалификации, честности аудитора и особенностей проведения аудиторской проверки.

26.6. Аудиторская выборка

В соответствии с Национальными правилами аудиторской деятельности «Выборочный способ и другие способы тестирования в аудите», утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 9 июля 2001 г. № 77, под *аудиторской выборкой* понимают способ проведения аудиторской проверки, когда аудитором проверяется бухгалтерская документация аудируемого лица не сплошным методом, а выборочно, т. е. аудиторская выборка представляет со-

бой метод проверки счетов или классов хозяйственных операций, при котором аудиторские процедуры применяются менее чем к 100 % имеющихся в распоряжении аудитора элементов проверяемой совокупности.

При формировании выборки необходимо обеспечить ее репрезентативность, т. е. представительность. *Репрезентативность выборки* при проведении аудита – свойство аудиторской выборки, позволяющее аудитору сделать на ее основе объективные выводы о всей проверяемой совокупности. Репрезентативность аудиторской выборки предполагает, что вся проверяемая совокупность имеет равную вероятность быть отобранной в выборку для аудиторского исследования.

Проверяемая совокупность – совокупность всех проверяемых элементов, из которых аудитор формирует выборку и в отношении которой формулирует выводы.

Аудитор при формировании выборки использует один из следующих методов: случайный, систематический или комбинированный отбор.

Случайный отбор – использование таблиц случайных чисел. Процедура использования таблиц случайных чисел состоит из четырех этапов:

- установление нумерации для проверяемой совокупности;
- установление соответствия между таблицей случайных чисел и проверяемой совокупностью;
- определение порядка чтения и использования таблицы;
- выбор начальной точки.

Каждому случайно выбранному номеру таблицы должен соответствовать конкретный элемент проверяемой совокупности документации бухгалтерского учета.

Систематический отбор – выделение элементов для аудиторской выборки через определенный постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа. Интервал выборки строится на определенном числе элементов (например, отбирается каждый пятый документ из всех документов данной категории) или стоимостной оценке (например, отбирается элемент, составляющий сальдо или оборот, на который приходится каждая следующая тысяча рублей в совокупной стоимости элементов).

Комбинированный отбор – комбинация различных методов случайного и систематического отбора.

Аудитор использует нерепрезентативную выборку не только в случае, если его профессиональные суждения по итогам проведения выборки не касаются всей совокупности, но и при проверке отдельной группы финансово-хозяйственных операций, по которым могут быть выявлены ошибки.

Если при проверке правильности отражения в бухгалтерском учете сальдо и операций по счетам бухгалтерского учета или средств системы контроля элементов проверяемой совокупности недостаточно для фор-

мирования профессионального суждения либо применение статистических методов неэффективно, то аудитор проводит сплошную проверку.

Выборка независимо от того, каким методом она построена, должна обеспечить надежную возможность для сбора аудиторских доказательств.

Для того чтобы построить выборку, аудитор определяет порядок проверки конкретного раздела бухгалтерской (финансовой) отчетности, проверяемую совокупность, из которой будет построена выборка, и размер выборки.

Для определения порядка проведения проверки конкретного раздела бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитор определяет цели аудита и процедуры, с помощью которых можно достичь поставленных целей, возможные ошибки, количество и качество собираемых доказательств, а также проверяемую совокупность.

Национальные правила аудиторской деятельности «Выборочный способ и другие способы тестирования в аудите» позволяют аудитору расчленить всю исследуемую совокупность на отдельные группы (части), элементы каждой из которых имеют сходные характеристики. Эта процедура в аудиторской проверке называется стратификацией и позволяет снизить разброс (вариацию) данных, чтобы облегчить работу аудитора.

Критерии расчленения проверяемой совокупности должны позволить устанавливать, к какой совокупности принадлежит любой из элементов.

Вместе с тем при определении размера выборки аудитор должен определить риск выборки, допустимую и ожидаемую ошибки.

Риск выборки заключается в том, что мнения аудитора по одному и тому же вопросу, составленные на основе выборочных данных и на основе изучения всей совокупности, могут отличаться. Риск выборки имеет место как при проверке системы средств контроля, так и при проверке объективности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Различают риск первого и второго порядка.

Риск первого порядка при проверке правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам – риск отклонения верной гипотезы, основанной на результатах выборки, свидетельствующих о наличии в проверенной совокупности существенной ошибки, в то время как изучение каждого элемента совокупности показывает, что она такой ошибки не содержит.

Риск второго порядка при проверке правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам – риск принятия неверной гипотезы, основанной на результатах выборки, свидетельствующих об отсутствии в проверяемой совокупности существенной ошибки, в то время как изучение каждого элемента совокупности обнаруживает существенную ошибку.

Риск отклонения верной гипотезы требует проведения дополнительных процедур, а риск принятия неверной гипотезы ставит под сомнение все результаты работы аудитора.

Размер выборки определяется величиной ошибки, которую аудитор считает допустимой. Чем ниже величина ошибки, которую аудитор согласился принять, тем больше размер выборки.

По окончании выборки аудитор проводит анализ каждой ошибки, которая попала в выборку, экстраполирует (распространяет) полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность и оценивает риски выборки.

26.7. Внутренний контроль качества аудита

Внутренний контроль качества аудита – установленные законодательством, регулирующим аудиторскую деятельность, требования к организации и функционированию внутренней системы контроля качества аудита в аудиторских организациях и у аудиторов – индивидуальных предпринимателей, привлекающих к работе других аудиторов, в целях обеспечения соответствия их работы нормативным правовым актам, регулирующим аудиторскую деятельность в Республике Беларусь.

Правовое регулирование внутреннего контроля в системе аудиторской деятельности регламентируется Национальными правилами аудиторской деятельности «Внутренний контроль качества работы аудиторов», утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 23 января 2002 г. № 8. Указанные Правила обеспечивают правовое регулирование распределения обязанностей среди работников аудиторской организации при проведении аудита, определение общих требований к внутренней системе контроля качества аудита, установление порядка контроля качества работы аудиторов в ходе проведения аудиторской проверки.

Выполнение указанных Правил является обязательным для всех аудиторских организаций при проведении аудита, предусматривающего составление аудиторского заключения по результатам аудита.

Персонал аудиторской организации подразделяется в зависимости от выполнения им функций во время аудиторской проверки на руководителя аудиторской организации, руководителя аудиторской группы и аудиторов. Данная структура является примерной.

Под *руководителем аудиторской организации* понимается физическое лицо, которое в силу законодательства об аудиторской деятельности или учредительных документов организации осуществляет руководство аудиторской организацией, имеет квалификационный аттестат аудитора и наделено правом подписи аудиторских заключений от имени аудиторской организации.

Руководитель аудиторской организации ведет переговоры с руководством аудируемого лица, заказчика аудита или с индивидуальным предпринимателем по вопросу организации проведения аудита, согла-

совывает основные организационные вопросы, заключает договор об оказании аудиторских услуг, обеспечивает организацию работы внутренней системы контроля за качеством аудита, назначает руководителя аудиторской группы и комплектуется ее состав для проведения аудита аудируемого лица. Все это отражается в общем плане и программе аудита. Также руководитель аудиторской организации в аудиторском заключении по результатам аудита выражает мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, должен быть осведомлен о всех существенных причинах, определивших содержание аудиторского заключения.

Руководителем аудиторской группы должен быть работник аудиторской организации, имеющий квалификационный аттестат аудитора, которому руководителем аудиторской организации поручено проводить аудиторскую проверку и руководить аудиторами, входящими в группу аудиторов. Руководитель группы аудиторов подотчетен руководителю аудиторской организации.

Руководитель аудиторской группы несет ответственность за организацию и текущий контроль за работой при проведении аудиторской проверки, разработку и утверждение плана и программы аудита, соответствие аудиторской проверки и подготовленной по ее результатам рабочей документации правилам аудиторской деятельности и внутренним правилам аудиторской организации, информирование руководителя аудиторской организации по результатам аудита, которые могут повлиять на содержание и выводы аудиторского заключения.

Аудитор, входящий в группу аудиторов, подчинен руководителю аудиторской группы, по отношению к нему является исполнителем. Аудитор несет ответственность за подготовку, непосредственное исполнение и документальное оформление результатов аудита.

Аудитор – индивидуальный предприниматель, который привлекает к аудиту других аудиторов, одновременно выполняет функции руководителя аудиторской организации и руководителя аудиторской группы.

Внутренняя система контроля качества работы аудиторов должна отвечать следующим требованиям:

- соблюдение принципов профессиональной этики работниками аудиторской организации;
- укомплектование аудиторской организации квалифицированными работниками, отвечающими требованиям законодательства об аудиторской деятельности;
- выполнение аудиторских заданий аудиторами, квалификация которых соответствует особенностям аудиторских заданий;

- выполнение всех видов аудиторских процедур, предусмотренных планом и программой аудита, и указаний руководства аудиторской организации и руководителя аудиторской группы;
- обеспечение текущего контроля и проверки выполненной работы;
- возможность получения необходимой консультации аудиторами при недостатке опыта или знаний как внутри аудиторской организации, так и за ее пределами;
- осуществление мероприятий по систематической проверке надежности и эффективности системы внутреннего контроля качества аудита;
- принятие необходимых мер в отношении аудиторов при невыполнении или ненадлежащем выполнении возложенных на них должностных обязанностей.

Работники, осуществляющие текущий контроль за аудиторской работой, назначаются руководителем аудиторской организации, выполняют в процессе аудита возложенные на них функции. Результаты работы аудиторов при проведении аудита проверяются по следующим направлениям:

- соответствует ли выполненная работа программе аудита;
- проводилось ли документирование работы и ее результатов в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности;
- нашли ли отражение в заключении аудитора все существенные замечания, обнаруженные в процессе аудита;
- достигнуты ли цели всех аудиторских процедур при проведении аудита;
- соответствуют ли сделанные выводы результатам выполненной работы и подтверждают ли они мнение аудитора.

Руководитель аудиторской организации может поручать проверку результатов проделанной работы не только аудиторами, входящим в группу аудиторов, но и другим работникам, обладающим необходимой квалификацией.

Глава 27. Порядок организации и проведения аудиторской проверки

27.1. Порядок заключения договора оказания аудиторских услуг

Взаимоотношения между аудитором и организацией, планирующей провести аудиторскую проверку, регулируются договором оказания аудиторских услуг. Правовое регулирование заключения договора оказания аудиторских услуг осуществляется на основе Гражданского

кодекса Республики Беларусь, в частности ст. 390 «Понятие договора», ст. 391 «Свобода договора», ст. 392 «Договор и законодательство», ст. 393 «Возмездный и безвозмездный договор», ст. 394 «Цена», ст. 395 «Действие договора», ст. 396 «Публичный договор», ст. 397 «Примерные условия договоров».

В ст. 733 Гражданского кодекса Республики Беларусь указано, что по договору возмездного оказания услуг одна сторона (исполнитель) обязуется по заданию другой стороны (заказчика) оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги. Правила гл. 39 «Возмездное оказание услуг» применяются к договорам оказания медицинских, ветеринарных, аудиторских, консультационных, информационных, риэлтерских, туристических услуг, услуг связи, в сфере образования и иных услуг, за исключением услуг, оказываемых по договорам, предусмотренным гл. 37, 38, 40, 41, 44–47, 49, 51 данного Кодекса.

Ст. 734–736 Гражданского кодекса Республики Беларусь регулируют исполнение договора возмездного оказания услуг, цену услуг и односторонность отказа от исполнения договора возмездного оказания услуг.

В развитие положений Гражданского кодекса Республики Беларусь о применении договора возмездного оказания услуг Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» конкретизирует **порядок заключения договора оказания аудиторских услуг**. Так, ст. 19 данного Закона определяет: оказание аудиторских услуг осуществляется на основании договора оказания аудиторских услуг, заключенного в соответствии с требованиями данного Закона и иных актов законодательства Республики Беларусь между аудиторской организацией или аудитором – индивидуальным предпринимателем и заказчиком аудиторских услуг. Договор заключается в письменной форме и включает следующие существенные условия: предмет договора; сроки оказания аудиторских услуг; права и обязанности сторон; стоимость аудиторских услуг; сроки и порядок их оплаты; ответственность сторон за невыполнение или ненадлежащее выполнение обязательств, предусмотренных этим договором, в том числе ответственность аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя за виновное неисполнение обязанности по качественному оказанию аудиторских услуг, включая случаи последующего выявления контролирующими (надзорными) органами нарушений финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, не выявленных в ходе оказания аудиторских услуг; порядок разрешения споров; порядок соблюдения конфиденциальности; иные условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение.

На основании общих положений о договоре гл. 27 «Понятие и условия договора» и гл. 28 «Заключение договора» Гражданского кодекса

Республики Беларусь подготовка договора оказания аудиторских услуг начинается после обращения организации в аудиторскую организацию или к аудитору – индивидуальному предпринимателю по вопросу оказания аудиторских услуг, предварительного ознакомления с деятельностью заказчика и принятия решения о возможности оказания аудиторских услуг. При подготовке договора оказания аудиторских услуг определяют трудоемкость предстоящей аудиторской проверки, стоимость аудиторских услуг и сроки их выполнения.

Договору может предшествовать письмо-обязательство аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя о согласии на проведение аудита, т. е. аудиторская организация подтверждает правильность понимания условий предстоящего договора.

Договор оказания аудиторских услуг считается заключенным, если между сторонами в простой письменной форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора.

Наиболее важные положения заключения договора оказания аудиторских услуг, такие как права и обязанности сторон, регулируются ст. 9–14 Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности».

Ст. 9 Закона определяет, что **аудиторские организации, аудиторы – индивидуальные предприниматели вправе:**

- самостоятельно определять формы и методы оказания аудиторских услуг;
- проверять у аудируемого лица первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и другие документы о его деятельности, фактическое наличие отдельных активов и обязательств, их соответствие данным бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- участвовать в проведении инвентаризаций активов и обязательств аудируемого лица;
- получать в соответствии с законодательством Республики Беларусь по письменному запросу в республиканских органах государственного управления, организациях, подчиненных Правительству Республики Беларусь, и в других организациях сведения о деятельности аудируемого лица в объеме, необходимом для выполнения договора оказания аудиторских услуг;
- привлекать на договорной основе в соответствии с законодательством Республики Беларусь в качестве экспертов лиц, не состоящих в штате аудиторской организации и обладающих специальными навыками, знаниями и опытом в определенной сфере деятельности, отличной от аудиторской деятельности;
- получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и (или) письменной форме, а также в электронном виде по вопросам, возникающим в ходе оказания аудиторских услуг;

– отказаться от исполнения договора оказания аудиторских услуг в случаях непредоставления аудируемым лицом необходимых документов, произвольного вмешательства аудируемого лица в процесс оказания аудиторских услуг, выявления в ходе оказания аудиторских услуг обстоятельств, оказывающих либо способных оказать влияние на объективность аудиторского мнения;

– осуществлять иные права, не противоречащие законодательству Республики Беларусь и вытекающие из существа правоотношений, определяемых договором оказания аудиторских услуг.

Ст. 10 Закона определяет **обязанности** аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей при оказании по договору аудиторских услуг:

- выполнять требования законодательства Республики Беларусь при осуществлении аудиторской деятельности и оказании профессиональных услуг;
- вести учет заключенных договоров оказания аудиторских услуг;
- качественно оказывать аудиторские и профессиональные услуги;
- возмещать в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, причиненные убытки в случаях невыполнения или ненадлежащего выполнения обязательств, предусмотренных договором оказания аудиторских услуг, в том числе в случае виновного неисполнения обязанности по качественному оказанию аудиторских услуг, включая случаи последующего выявления контролирующими (надзорными) органами нарушений финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, не выявленных в ходе оказания аудиторских услуг;
- осуществлять внутренний контроль качества работы аудиторов в соответствии с установленными аудиторской организацией или аудитором – индивидуальным предпринимателем внутренними правилами аудиторской деятельности;
- обеспечивать сохранность полученных, в том числе в электронном виде, документов аудируемых лиц;
- отказаться от оказания аудиторских услуг в целях соблюдения принципа независимости;
- уведомлять заказчика аудиторских услуг о выявленных нарушениях в бухгалтерском и (или) ином учете, бухгалтерской (финансовой) и (или) иной отчетности и предоставлять рекомендации по устранению выявленных нарушений исходя из результатов оказания аудиторских услуг;
- сообщать собственнику имущества (учредителям, участникам) аудируемого лица по итогам проведенного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в письменном виде сведения, свидетельствующие

о нарушении законодательства Республики Беларусь, в результате которого причинен или может быть причинен ущерб физическому лицу, и (или) юридическому лицу, и (или) государству в размере, превышающем 1 000 базовых величин на дату обнаружения нарушения законодательства Республики Беларусь;

- представлять в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь аудиторское заключение;

- обеспечивать сохранность документов, составленных аудиторской организацией, аудитором – индивидуальным предпринимателем, в том числе в электронном виде, в ходе оказания аудиторских услуг, в течение не менее пяти лет с даты завершения оказания аудиторских услуг по договору оказания аудиторских услуг, если иное не установлено законодательством Республики Беларусь;

- обеспечивать соблюдение принципов конфиденциальности, профессиональной компетенции и профессионального поведения;

- соблюдать условия договора оказания аудиторских услуг;

- представлять в Министерство финансов Республики Беларусь информацию об осуществлении аудиторской деятельности в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь;

- при проведении контролирующими (надзорными) органами контроля за соблюдением законодательства Республики Беларусь об аудиторской деятельности предоставлять всю необходимую для проверки информацию, в том числе в электронном виде;

- исполнять в соответствии с законодательством Республики Беларусь иные обязанности, в том числе вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг.

В соответствии с положениями ст. 11 Закона аудиторские организации, аудиторы – индивидуальные предприниматели несут *ответственность*:

- за нарушение законодательства Республики Беларусь об аудиторской деятельности;

- нарушение условий договора оказания аудиторских услуг;

- достоверность аудиторского мнения, выраженного в аудиторском заключении;

- выдачу (подписание) заведомо ложного аудиторского заключения.

Права аудируемых лиц, заказчиков аудита закреплены в ст. 12 Закона:

- самостоятельно выбирать аудиторскую организацию, аудитора – индивидуального предпринимателя для оказания аудиторских услуг, если иное не предусмотрено законодательством Республики Беларусь;

- получать от аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя аудиторское заключение, информацию о требованиях законодательства Республики Беларусь или законодательства других госу-

дарств, на которых основываются их замечания и выводы, о выявленных нарушениях, а также рекомендации по устранению таких нарушений;

- отказаться от исполнения договора оказания аудиторских услуг либо потребовать замены аудитора в случае невыполнения или ненадлежащего выполнения аудиторской организацией, аудитором – индивидуальным предпринимателем своих обязательств;

- сообщать о допущенных аудиторской организацией, аудитором – индивидуальным предпринимателем, аудитором нарушениях законодательства Республики Беларусь об аудиторской деятельности в Министерство финансов Республики Беларусь, Национальный банк Республики Беларусь и иные уполномоченные органы;

- получать возмещение в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, за причиненные убытки в случае невыполнения или ненадлежащего выполнения обязательств, предусмотренных договором оказания аудиторских услуг, в том числе в случае виновного неисполнения обязанности по качественному оказанию аудиторских услуг, включая случаи последующего выявления контролирующими (надзорными) органами нарушений финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, не выявленных в ходе оказания аудиторских услуг;

- осуществлять иные права, не противоречащие законодательству Республики Беларусь и вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг.

Обязанности аудируемых лиц, заказчиков аудиторских услуг в процессе оказания аудиторских услуг определены ст. 13 Закона:

- создавать аудиторской организации, аудитору – индивидуальному предпринимателю условия для своевременного и качественного оказания аудиторских услуг;

- выполнять требования аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя, вытекающие из законодательства Республики Беларусь и условий договора оказания аудиторских услуг;

- не вмешиваться в процесс оказания аудиторской организацией, аудитором – индивидуальным предпринимателем аудиторских услуг;

- не предпринимать действий, направленных на сокрытие (ограничение доступа) информации, запрашиваемой аудиторской организацией, аудитором – индивидуальным предпринимателем, при этом наличие в ней сведений, составляющих коммерческую тайну, не может являться основанием для отказа в ее предоставлении;

- направлять по требованию аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя письменный запрос от своего имени в адрес третьих лиц для получения необходимой информации;

- выполнять требования Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» и иных актов законодательства Республики Беларусь об аудиторской деятельности;

- соблюдать условия договора оказания аудиторских услуг;

- предоставлять аудиторской организации, аудитору – индивидуальному предпринимателю информацию, необходимую для оценки объема работ по этому договору;

- устранять выявленные аудиторской организацией, аудитором – индивидуальным предпринимателем нарушения и вносить соответствующие изменения в бухгалтерскую (финансовую) отчетность и (или) налоговые декларации (расчеты) в течение 30 календарных дней с даты получения аудиторского заключения;

- в случае проведения обязательного аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности уведомлять о факте его проведения налоговые органы по месту постановки на учет не позднее 1 июля года, следующего за отчетным.

Ст. 14 Закона определяет, что аудируемые лица несут *ответственность* за полноту и достоверность документов, предоставленных, в том числе в электронном виде, аудиторской организации, аудитору – индивидуальному предпринимателю для оказания аудиторских услуг.

Споры, возникающие между аудиторскими организациями, аудиторами – индивидуальными предпринимателями, аудиторами, а также между ними и аудируемыми лицами, заказчиками аудиторских услуг, в соответствии с ст. 15 Закона разрешаются в судебном порядке и иными способами, предусмотренными законодательством Республики Беларусь и договором оказания аудиторских услуг.

Договор оказания аудиторских услуг должен быть подписан сторонами и скреплен отпечатками печатей обеих сторон.

К договору в процессе аудита могут быть оформлены дополнения в письменной форме, они прилагаются к договору и являются его неотъемлемой частью.

27.2. Аналитические процедуры

Аналитические процедуры для оценки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, законности совершения хозяйственных операций применяются на основании Национальных правил аудиторской деятельности «Аналитические процедуры», утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 7 февраля 2001 г. № 9. Указанные Правила устанавливают порядок применения аналитических процедур при проведении аудиторской проверки.

Аналитическая процедура – анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей аудируемого лица с целью выявления необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение их причин.

Применение аналитических процедур базируется на ожидании того, что между полученными аналитическими данными при анализе тех или иных хозяйственных операций, отраженных в бухгалтерском учете, существуют связи. Наличие и исследование этих связей обеспечивают получение необходимых аудиторских доказательств объективности, полноты и точности бухгалтерского учета и отчетности, получение информации о финансовом положении аудируемого лица, перспективах его дальнейшего развития.

В процессе проведения аудиторской проверки могут выполняться следующие *аналитические процедуры*:

- сопоставление показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности с плановыми (сметными) показателями аудируемого лица;

- сопоставление фактических показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности за различные периоды хозяйственной деятельности;

- сопоставление показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности со среднеотраслевыми показателями;

- сопоставление финансовой и нефинансовой информации;

- сопоставление показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов отчетного периода с нормативными значениями, установленными действующим законодательством и самим аудируемым лицом;

- другие виды аналитических процедур, в том числе учитывающие особенности организационной структуры аудируемого лица.

Применение аналитических процедур позволяет аудитору:

- оценить методику планирования хозяйственной деятельности;

- убедиться в реальности этих планов;

- определить, изменялись ли показатели бухгалтерского учета относительно плана;

- установить счета бухгалтерского учета и хозяйственные операции, на которые необходимо обратить особое внимание в связи с наличием необычных отклонений при соблюдении идентичности методики ведения бухгалтерского учета в сравниваемых периодах;

- определить соответствие размера фонда оплаты труда и численности работников.

Аналитические процедуры должны выполняться на всем протяжении аудиторской проверки, выбор вида аналитической процедуры за-

висит от целей проведения аудита, доступности и достоверности информации, необходимой для проведения, а также от вида деятельности аудируемого лица и профессиональной подготовки аудитора.

При проведении аналитической процедуры могут использоваться различные методы – от простого сравнения до комплексного анализа с использованием математических и статистических методов.

Степень надежности и доверия к аналитической процедуре зависит от следующих факторов:

- существенности рассматриваемых статей бухгалтерского учета и отчетности;
- других аудиторских процедур, направленных на те же объекты аудита;
- точности, с которой ожидаемые результаты аналитических процедур могут быть предсказаны;
- использования нефинансовой информации при выполнении аналитических процедур.

Результаты планирования, выполнения аналитических процедур, а также анализ необычных или неверно зарегистрированных в бухгалтерском учете фактов и хозяйственных операций, отраженных в рабочей документации аудитора, служат основанием для составления заключения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

27.3. Оценка стоимости аудиторских услуг

В соответствии с ст. 19 Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности», которой регулируется заключение договора оказания аудиторских услуг, одним из существенных условий договора является стоимость аудиторских услуг, сроки и порядок их оплаты.

При составлении договора оказания аудиторских услуг, определении стоимости оказания аудиторских услуг аудиторская организация или аудитор – индивидуальный предприниматель, заказчик аудиторских услуг должны руководствоваться Гражданским кодексом Республики Беларусь. Ст. 394 «Цена» определяет, что расчеты сторон при исполнении договора осуществляются по цене, установленной соглашением сторон с соблюдением норм законодательства. Ст. 735 «Цена услуг» определяет, что заказчик обязан оплатить оказанные ему услуги в сроки и в порядке, указанные в договоре возмездного оказания услуг.

Стоимость оказания аудиторских услуг определяется в соответствии с плановой стоимостью услуг на календарный период года, планируемой выручкой с учетом налогов, фондом рабочего времени, существующими тарифами на аудиторские услуги, а также с учетом объема работ при проведении аудита, т. е. произведенных затрат. Тариф стоимости

выполнения работ при аудите (один час или один день работы аудитора) определяется исходя из стоимости всех видов налогов и неналоговых платежей, установленных Налоговым кодексом Республики Беларусь, запланированной прибыли (не более 30 %), сложности аудита, конъюнктуры рынка аудиторских услуг (конкуренции) и особенностей хозяйственной деятельности аудируемого лица.

Тарифы стоимости оказания аудиторских услуг аудиторской организацией должны быть подтверждены расчетами с указанием всех статей затрат и утверждены ее руководителем и главным бухгалтером.

Глава 28. Документальное оформление результатов аудиторской проверки

28.1. Понятие и назначение аудиторского заключения. Требования к порядку составления аудиторского заключения

Аудиторское заключение – официальный документ, составленный по результатам аудита и предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторское заключение должно содержать аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

Порядок подготовки, составления и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности определяется законодательством Республики Беларусь, в частности Национальными правилами аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности», утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17 сентября 2003 г. № 128. При соблюдении требований законодательства бухгалтерская (финансовая) отчетность должна достоверно отражать финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица.

При проведении аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитор должен установить, соответствует ли данная отчетность по форме и содержанию требованиям законодательства. Если применение некоторых требований законодательства приводит к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности, вводящей в заблуждение пользователей, аудитор отражает данный факт в аудитор-

ском заключении. Так, если переоценка основных средств, сделанная в соответствии с законодательством, не отражает реальной рыночной стоимости этих основных средств, а данный аспект является существенным для достоверного отражения финансового положения аудируемого лица, аудитор указывает на этот факт в аудиторском заключении.

При формировании аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитор учитывает:

- получены ли надлежащие аудиторские доказательства, достаточные для выражения аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовых (хозяйственных) операций законодательству;
- существенность выявленных и неисправленных искажений.

Аудитор оценивает правильность подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении групп однотипных финансовых (хозяйственных) операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации о финансовых результатах. При этом рассматриваются следующие аспекты:

- общее представление, структура и содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;
- соответствие бухгалтерской (финансовой) отчетности полученному аудитором в ходе проведения аудита пониманию деятельности аудируемого лица и его среды;
- соответствие выбора и использования учетной политики требованиям законодательства, а также условиям финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;
- обоснованность оценочных значений, применяемых аудируемым лицом;
- адекватность, надежность, сопоставимость информации, представленной в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, включая учетную политику;
- правильность отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица основных операций и событий;
- достаточность раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности для понимания заинтересованными пользователями влияния основных операций и событий на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Аудиторское заключение содержит следующие элементы:

- название;
- указание получателя аудиторского заключения;
- реквизиты аудируемого лица и аудиторской организации;
- вступительную часть;

– раздел «Обязанности руководства аудируемого лица по подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности»;

– раздел «Обязанности аудиторской организации»;

– раздел «Аудиторское мнение»;

– подписи и дату составления аудиторского заключения;

– дату получения аудиторского заключения аудируемым лицом (в случае проведения в соответствии с законодательством обязательного аудита достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности).

Аудиторское заключение в зависимости от представленной в нем информации может дополнительно содержать следующие разделы: «Заключение по отдельным проверяемым вопросам», «Пояснительный раздел, привлекающий внимание к аспекту», «Прочие вопросы».

Аудиторское заключение имеет следующее название: «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности». Оно адресуется в соответствии с договором оказания аудиторских услуг заказчику аудита и (или) лицу, указанному в договоре.

Реквизиты аудируемого лица и аудиторской организации содержат:

- наименование организации (для индивидуального предпринимателя – фамилия, собственное имя, отчество (если таковое имеется));
- место нахождения (для организации – юридический адрес, для индивидуального предпринимателя – место жительства);
- сведения о государственной регистрации (дата государственной регистрации и регистрационный номер в Едином государственном реестре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей).

Вступительная часть аудиторского заключения содержит перечень проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетности, указание на отчетную дату и отчетный период, за который составлена данная отчетность.

Если бухгалтерская (финансовая) отчетность включена в документ, содержащий прочую информацию, то по возможности указываются страницы, на которых представлена данная отчетность.

Если вместе с бухгалтерской (финансовой) отчетностью пользователю представляется дополнительная информация с целью разъяснения определенных статей отчетности, операций или событий, во вступительной части аудиторского заключения указывается, распространяется или нет аудиторское мнение на данную информацию.

Если аудит дополнительной информации не проводится, аудитор должен убедиться, что дополнительная информация, на которую не распространяется аудиторское мнение, отделена от проверяемой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Такая информация по возможности располагается отдельно, за рамками бухгалтерской (финансовой) отчетности либо помечается как не подлежащая аудиту. При этом бухгалтерская (финан-

совая) отчетность не должна содержать каких-либо перекрестных ссылок на дополнительную информацию, не подлежавшую аудиту.

Если дополнительная информация, на которую не распространяется аудиторское мнение, неотделима от бухгалтерской (финансовой) отчетности, во вступительной части аудиторского заключения указывается, что такая информация не подлежала аудиту.

Факт того, что дополнительная информация не подлежала аудиту, не освобождает аудитора от обязанности ее изучения в целях установления наличия в ней существенных несоответствий с проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетностью.

В разделе «Обязанности руководства аудируемого лица по подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности» содержится указание на то, что руководство аудируемого лица несет ответственность за подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с законодательством Республики Беларусь по бухгалтерскому учету и отчетности. В связи с этим данная ответственность распространяется:

- на разработку, внедрение и поддержание надлежащего функционирования системы внутреннего аудита (контроля) аудируемого лица, которая должна обеспечивать подготовку достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности, не содержащей существенных искажений в результате ошибок или недобросовестных действий;

- выбор и применение надлежащей учетной политики;
- определение обоснованных оценочных значений.

В разделе «Обязанности аудиторской организации» указывается, что:

- аудитор несет ответственность за выраженное им аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовых (хозяйственных) операций законодательству, основанное на результатах проведенного аудита;

- аудит проводился в соответствии с требованиями Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» и национальных правил аудиторской деятельности;

- аудитором соблюдались нормы профессиональной этики;

- аудит планировался и проводился в целях обеспечения достаточной уверенности относительно наличия либо отсутствия существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;

- в ходе аудита были выполнены аудиторские процедуры для получения аудиторских доказательств, подтверждающих значение информации о финансовых результатах в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;

- отбор аудиторских процедур осуществлялся на основании профессионального суждения с учетом оценки риска существенного искажения

бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в результате ошибок или недобросовестных действий;

- при оценке риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности рассматривалась система внутреннего аудита (контроля) аудируемого лица с целью планирования дальнейших аудиторских процедур в зависимости от оцененных рисков, а не для выражения мнения относительно эффективности функционирования этой системы. Если договором оказания аудиторских услуг предусмотрено, что аудитор должен выразить мнение и относительно эффективности функционирования системы внутреннего аудита (контроля) аудируемого лица, это необходимо указать в данной части аудиторского заключения;

- проводилась оценка правомерности применяемой учетной политики, обоснованности оценочных значений и общего представления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- в ходе аудита были получены достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, которые могут являться основанием для выражения аудиторского мнения.

В разделе «Аудиторское мнение» указывается, достоверно ли во всех существенных аспектах бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица отражает его финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности, а также соответствуют ли совершенные им финансовые (хозяйственные) операции законодательству.

При выражении мнения аудитор указывает на то, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица была сформирована в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь по бухгалтерскому учету и отчетности.

Если аудиторская организация считает необходимым привлечь внимание заинтересованных пользователей к раскрытой в отчетности информации, которая настолько важна, что является основополагающей для понимания отчетности заинтересованными пользователями, то она должна включить в аудиторское заключение «Пояснительный раздел, привлекающий внимание к аспекту». Данный раздел включается только при условии, что аудиторская организация получила достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что указанная информация раскрыта в отчетности без существенных искажений.

Если аудиторская организация считает необходимым привлечь внимание заинтересованных пользователей к информации, которая может способствовать пониманию заинтересованными пользователями процесса и результатов проведения аудита, обязанностей аудиторской организации или содержания аудиторского заключения, то она должна включить такую информацию в раздел «Прочие вопросы».

Если договором оказания аудиторских услуг в рамках аудита дополнительно предусмотрено выражение аудиторского мнения по отдельным проверяемым вопросам, то такое мнение должно быть изложено в разделе «Заключение по отдельным проверяемым вопросам».

Аудиторское заключение подписывается руководителем аудиторской организации и аудитором, возглавлявшим аудит или проводившим аудит, если аудит проводил один аудитор. Подписание аудиторского заключения лицом, не имеющим квалификационного аттестата аудитора, запрещено. Аудиторское заключение, подготовленное аудитором – индивидуальным предпринимателем, подписывается им лично. Подписи на аудиторском заключении скрепляются оттиском печати (при ее наличии).

Аудиторское заключение должно иметь дату подписания, после которой в него не могут быть внесены изменения, не оговоренные с аудируемым лицом.

До даты подписания аудиторского заключения аудитор собирает аудиторские доказательства о событиях и операциях, происшедших после отчетной даты и влияющих на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица.

В случае проведения в соответствии с законодательством обязательного аудита достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторское заключение должно содержать дату его получения аудируемым лицом, заверенную подписями руководителей аудируемого лица и аудиторской организации либо уполномоченных ими лиц.

Аудиторское заключение составляется в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом в договоре оказания аудиторских услуг. При этом аудиторская организация и аудируемое лицо получают не менее чем по одному пакету документов, состоящему из аудиторского заключения и подписанной, скрепленной оттиском печати аудируемого лица бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой выражается аудиторское мнение. Пакет указанных документов должен быть прошнурован, пронумерован полистно, скреплен оттиском печати аудиторской организации (при ее наличии) и подписью руководителя аудиторской организации.

28.2. **Виды аудиторских заключений.**

Требования к форме выражения аудиторского мнения

Аудиторское заключение может содержать аудиторское мнение без оговорок (безусловно положительное) и (или) быть модифицированным.

Аудиторское мнение без оговорок (безусловно положительное) выражается тогда, когда аудитор приходит к выводу, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица достоверно во всех существенных аспектах отражает его финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности, а совершенные аудируемым лицом финансовые (хозяйственные) операции соответствуют законодательству.

При выражении безусловно положительного аудиторского мнения в аудиторском заключении в части, содержащей аудиторское мнение, указывается, что, по мнению аудитора, бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица, сформированная в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь по бухгалтерскому учету и отчетности, достоверно во всех существенных аспектах отражает финансовое положение аудируемого лица и результаты его финансово-хозяйственной деятельности, при этом совершенные им финансовые (хозяйственные) операции соответствуют законодательству.

Модифицированное аудиторское заключение дается при возникновении: факторов, не влияющих на аудиторское мнение, и факторов, влияющих на аудиторское мнение.

Аудитору следует модифицировать аудиторское заключение посредством включения в него поясняющего пункта, привлекающего внимание к аспекту, влияющему на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица и раскрытому в бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) пояснительной записке к ней, при наличии:

- значительного сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;
- существенной неопределенности (отличной от той, которая обуславливает значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно), последствия которой зависят от будущих действий или событий, находящихся вне прямого контроля аудируемого лица, но которая может повлиять на его бухгалтерскую (финансовую) отчетность. В случае большого числа существенных для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица факторов неопределенности аудиторской организации следует вместо включения в аудиторское заключение поясняющего пункта, привлекающего внимание к аспекту, отказаться от выражения аудиторского мнения.

Аудиторской организации следует модифицировать аудиторское заключение посредством включения в него поясняющего пункта, привлекающего внимание к аспекту, также и в тех случаях, если данный аспект не влияет на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица, например, если необходимо обратить внимание пользователей на наличие существенного несоответствия между проаудированной

бухгалтерской (финансовой) отчетностью и прочей информацией в документе, содержащем данную отчетность.

При возникновении факторов, влияющих на аудиторское мнение, аудиторская организация должна модифицировать аудиторское заключение путем выражения аудиторского мнения, отличного от безусловно положительного.

Аудиторская организация выражает аудиторское мнение, отличное от безусловно положительного, если существует хотя бы одно из следующих обстоятельств, которое в соответствии с суждением аудиторской организации оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица:

- ограничение объема аудита;
- разногласия с руководством аудируемого лица относительно допустимости выбранной учетной политики, методов ее применения, адекватности раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ограничение объема аудита может привести к выражению аудиторского мнения с оговоркой (условно положительного) или к отказу от выражения аудиторского мнения.

Разногласия с руководством аудируемого лица могут привести к выражению условно положительного или отрицательного аудиторского мнения.

Аудиторское мнение с оговоркой (условно положительное) выражается в том случае, если нельзя выразить безусловно положительное аудиторское мнение, а ограничение объема аудита и (или) влияние разногласий с руководством аудируемого лица не настолько существенно, чтобы выразить отрицательное аудиторское мнение либо отказаться от его выражения. Аудиторское мнение с оговоркой (условно положительное) должно содержать слова «за исключением» с дальнейшим описанием соответствующего аспекта.

Отказ от выражения аудиторского мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно, что аудиторская организация не может получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Отрицательное аудиторское мнение выражается только тогда, когда влияние разногласий с руководством аудируемого лица настолько существенно для бухгалтерской (финансовой) отчетности, что выразить аудиторское мнение с оговоркой (условно положительное) о ее достоверности недостаточно для раскрытия вводящего в заблуждение или неполного характера данной отчетности.

Если аудитор выражает аудиторское мнение, отличное от безусловно положительного, он указывает конкретные причины модификации аудиторского заключения и дает суммовую оценку их влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица или указывает причины, по которым невозможно произвести такую оценку. Эта информация включается в аудиторское заключение до части, содержащей аудиторское мнение или отказ от выражения аудиторского мнения.

Аудитор не должен приступать к выполнению аудиторского задания в случае, если ограничение объема аудита со стороны аудируемого лица препятствует выполнению установленных законодательством обязанностей аудитора либо влияет на объем аудиторских процедур, необходимых для подготовки аудиторского заключения, за исключением случаев, если выполнение задания вытекает из требований законодательства.

Ограничение объема аудита:

- может являться следствием определенных обстоятельств, например, если дата проведения инвентаризации имущества предшествует дате заключения договора оказания аудиторских услуг, и аудиторская организация не в состоянии наблюдать за проведением инвентаризации материальных ценностей;

- имеет место, если, по мнению аудитора, учетная документация аудируемого лица не соответствует требованиям законодательства либо отсутствует или аудитор не может выполнить аудиторские процедуры, которые считает необходимыми.

При таких обстоятельствах аудитор выполняет возможные альтернативные аудиторские процедуры, чтобы получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, подтверждающие достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Если из-за ограничения объема аудита аудитор выражает аудиторское мнение с оговоркой (условно положительное) или отказывается от его выражения, аудиторское заключение должно включать описание ограничения и возможных корректировок бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые могли бы оказаться необходимыми, если бы не существовало данного ограничения.

Если разногласия аудиторской организации с руководством аудируемого лица по поводу допустимости выбранной учетной политики, методов ее применения, адекватности раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица являются существенными для этой отчетности, аудитор выражает условно положительное или отрицательное аудиторское мнение.

Если в соответствии с законодательством бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица подлежит публикации вместе с ито-

говой частью аудиторского заключения, то итоговая часть аудиторского заключения должна содержать в случае его модификации:

- раздел «Заключение по отдельным проверяемым вопросам», описывающий причины модификации аудиторского заключения;
- раздел «Аудиторское мнение»;
- «Пояснительный раздел, привлекающий внимание к аспекту».

28.3. Письменная информация (отчет) по результатам проведения аудита

По результатам аудита аудиторская организация должна подготовить письменный отчет, требования к форме и содержанию которого устанавливаются Национальными правилами аудиторской деятельности «Сообщение информации по вопросам аудита», утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 23 сентября 2011 г. № 97, и передать его заказчику аудита или лицу, указанному в договоре оказания аудиторских услуг (далее – получатель отчета).

Подготовка письменной информации (отчета) обязательна в следующих случаях:

- при проведении аудита, по итогам которого предусматривается подготовка аудиторского заключения;
- если подготовка письменной информации предусмотрена договором оказания аудиторских услуг.

В письменной информации аудитор указывает все установленные в ходе аудита искажения и (или) нарушения, связанные с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом аудитор вправе привести в письменной информации любые сведения, касающиеся аудита и фактов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, которые сочтет целесообразным.

Данные, содержащиеся в письменной информации, приводятся с целью доведения до руководства аудируемого лица или иных лиц в соответствии с законодательством:

- сведений о нарушениях порядка совершения финансовых (хозяйственных) операций и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, недостатках в бухгалтерском учете и системе внутреннего аудита (контроля) аудируемого лица, которые привели или могут привести к существенным искажениям бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- рекомендаций по устранению выявленных нарушений и недостатков;

– предложений по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего аудита (контроля).

Письменная информация содержит отчет аудитора о результатах проведения аудита, прилагается к аудиторскому заключению и не может рассматриваться как отчет обо всех существующих недостатках в финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица. Письменная информация указывает на недостатки, обнаруженные в процессе конкретного аудита.

Письменная информация содержит следующие реквизиты:

- исходящий номер и дату подписания письменной информации аудитором;
- указание на лицо, которому адресуется письменная информация в соответствии с договором оказания аудиторских услуг;
- название документа;
- реквизиты аудиторской организации (наименование и юридический адрес либо фамилия, инициалы и адрес аудитора – индивидуального предпринимателя; сведения о государственной регистрации; номер и дата выдачи лицензии на аудиторскую деятельность; УНП; фамилии и инициалы аудиторов и иных специалистов, принимавших участие в аудите; номера и даты выдачи квалификационных аттестатов аудиторов; при необходимости может быть указано распределение обязанностей аудиторов и специалистов в ходе проведения аудита);
- реквизиты аудируемого лица (наименование и юридический адрес либо фамилия, инициалы и адрес индивидуального предпринимателя; сведения о государственной регистрации; УНП; фамилии и инициалы должностных лиц, ответственных за составление бухгалтерской (финансовой) отчетности);
- основание для проведения аудита (дата и номер договора оказания аудиторских услуг);
- период времени, за который проводился аудит;
- даты начала и завершения аудита.

В содержательной части письменной информации в обязательном порядке приводятся следующие сведения:

- развернутая аргументация причин, приведших к условно положительному или отрицательному аудиторскому мнению, а также к отказу от его выражения либо к выражению аудиторского мнения без оговорок (безусловно положительного);
- выявленные в ходе аудита нарушения установленного законодательством порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, порядка совершения финансовых (хозяйственных) операций;

- выявленные в ходе аудита недостатки в организации бухгалтерского учета и состоянии системы внутреннего контроля, которые привели или могут привести к существенным искажениям бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- оценка количественного расхождения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и прогнозируемых показателей по результатам аудита;

- рекомендации по устранению выявленных в ходе аудита недостатков;
- другие сведения, полученные в ходе аудита или предусмотренные договором оказания аудиторских услуг.

В дополнение к обязательным сведениям в зависимости от объема, специфики аудита, размеров и особенностей финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в письменную информацию включаются следующие сведения:

- количественный состав и структура бухгалтерской службы аудируемого лица, способ ведения бухгалтерского учета;

- перечень основных областей и направлений бухгалтерского учета, подлежавших аудиту;

- утверждение, что аудитор осуществлял аудит в соответствии с правилами аудиторской деятельности, и случаи отклонения от правил, если такие имелись (при проведении аудита, не предусматривающего подготовку аудиторского заключения);

- методика проведения аудита (указание разделов бухгалтерского учета, проверенных сплошным методом и выборочно, описание построения аудиторской выборки);

- информация о ходе аудита;

- особенности проведения аудита;

- сведения об осуществлении аудита обособленных подразделений и дочерних организаций аудируемого лица, их результаты и влияние на итоги аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целом (в случае, если аудируемое лицо имеет сложную организационную структуру);

- перечень всех выявленных в процессе аудита недостатков, замечаний и рекомендации по их устранению;

- анализ выполнения аудируемым лицом рекомендаций и замечаний, содержащихся в письменной информации за предыдущий отчетный период (в случае, если аудит за текущий и предыдущий периоды проводился одним и тем же аудитором).

Сведения в письменной информации излагаются последовательно в соответствии с перечнем проверяемых по программе аудита вопросов.

Содержательная часть письменной информации подразделяется на главы, посвященные проверке отдельных разделов бухгалтерского учета. Внутри каждой главы выявленные нарушения, указания на недостатки и замечания приводятся в порядке уменьшения их существенности.

Если по результатам проверки отдельных вопросов нарушений и недостатков не установлено, в письменной информации указывается: «По данному вопросу нарушений не обнаружено».

Сведения, содержащиеся в письменной информации, должны быть краткими, четкими и точными. При необходимости приводятся обоснования количественных расчетов и оценок, а также ссылки на законодательство.

Подробные сведения о выявленных незначительных недостатках могут быть вынесены в приложения к письменной информации.

Письменная информация составляется в ходе аудита и направляется заказчику на его завершающем этапе. В процессе аудита заказчику может передаваться промежуточная информация в устном или письменном виде. Все входящие и исходящие документы, содержащие промежуточную информацию, приобщаются к рабочей документации аудитора.

Письменная информация составляется с учетом требований, предъявляемых к официальной переписке, не менее чем в двух экземплярах и имеет сквозную нумерацию страниц. Первая страница письменной информации оформляется на бланке аудиторской организации или с угловым штампом аудиторской организации.

Письменная информация подписывается всеми аудиторами, принимавшими участие в аудите. В случае если аудит проводили несколько групп аудиторов, письменная информация может быть подписана их руководителями.

Письменная информация передается только:

- лицу, подписавшему договор оказания аудиторских услуг;

- лицу, названному получателем письменной информации в договоре оказания аудиторских услуг;

- любому другому лицу – в случае письменного указания, полученного аудитором от лица, подписавшего договор оказания аудиторских услуг со стороны заказчика.

Аудитор вправе подготовить и передать под подпись получателю предварительный вариант письменной информации.

В предварительном варианте письменной информации могут содержаться требования по устранению выявленных нарушений законодательства, внесению исправлений в данные бухгалтерского учета и перечень уточнений к подготовленной аудируемым лицом бухгалтер-

ской (финансовой) отчетности. При этом заказчик может подготовить письменный ответ на предварительный вариант письменной информации, отражающий его точку зрения на изложенные в ней замечания и рекомендации.

Возражения заказчика принимаются аудитором во внимание, если он посчитает это нужным. Если в предварительном варианте письменной информации содержались существенные замечания, то в окончательном варианте дается оценка исправлениям, сделанным аудируемым лицом по замечаниям и предложениям аудитора.

Несогласие заказчика с содержанием письменной информации не может служить основанием для отказа в ее получении.

Окончательный вариант письменной информации аудитор обязан подготовить до даты подписания аудиторского заключения. При этом первый экземпляр письменной информации передается под подпись получателю, второй экземпляр с подписью получателя остается у аудитора и приобщается к рабочей документации как обязательное приложение к аудиторскому заключению.

По согласованию с заказчиком, а также в случае отказа заказчика от получения письменной информации она может быть отправлена по почте или иным способом при условии документального подтверждения факта почтового отправления или другого способа передачи.

Письменная информация является конфиденциальным документом. Сведения, содержащиеся в ней, не подлежат передаче аудиторской организацией третьим лицам либо разглашению ее работниками и лицами, привлекаемыми к проведению аудита, без письменного согласия заказчика, за исключением случаев, предусмотренных законодательством.

Заказчик может распоряжаться сведениями, содержащимися в письменной информации, по своему усмотрению. Аудитор не несет ответственности за разглашение таких сведений заказчиком.

По требованию аудитора заказчик обязан представить ему копию письменной информации по результатам аудита за предыдущий финансовый год. При этом аудитор обязан соблюдать конфиденциальность и по отношению к данной письменной информации.

Отказ заказчика в представлении письменной информации за предыдущий финансовый год может рассматриваться аудитором как ограничение объема аудита.

ВВЕДЕНИЕ	3
Раздел I. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ЕГО СУЩНОСТЬ	5
Глава 1. Бухгалтерский учет, его сущность и значение	5
1.1. Хозяйственный учет	5
1.2. Бухгалтерский учет как составной элемент хозяйственного учета	6
1.3. Задачи бухгалтерского учета. Измерители, применяемые в учете	8
Глава 2. Предмет и метод бухгалтерского учета	9
2.1. Понятие хозяйственных процессов и средств	9
2.2. Предмет бухгалтерского учета	14
2.3. Общая характеристика метода бухгалтерского учета	15
Глава 3. Система счетов и двойная запись	18
3.1. Понятие счетов бухгалтерского учета, их строение. Двойная запись	18
3.2. Синтетический и аналитический бухгалтерский учет	20
3.3. Обобщение данных текущего учета. Оборотная ведомость	21
Глава 4. Классификация счетов и план счетов бухгалтерского учета	23
4.1. Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию	23
4.2. Классификация счетов бухгалтерского учета по учетно-технологической функции	24
4.3. Классификация счетов по отношению к балансу	26
4.4. Типовой план счетов бухгалтерского учета. План счетов организации	26
Глава 5. Бухгалтерский баланс	30
5.1. Общее понятие бухгалтерского баланса	30
5.2. Содержание и структура бухгалтерского баланса. Баланс организации	31
5.3. Хозяйственные операции и их влияние на статьи бухгалтерского баланса	33
Глава 6. Документация бухгалтерского учета	34
6.1. Понятие первичного документа бухгалтерского учета	34
6.2. Классификация первичных учетных документов	36
6.3. Порядок оформления первичных учетных документов	38
Глава 7. Инвентаризация: понятие, назначение и виды	43
7.1. Понятие и виды инвентаризации как метода бухгалтерского учета	43
7.2. Сроки проведения инвентаризаций. Общие условия проведения инвентаризации	45
7.3. Оформление результатов инвентаризации	47

Глава 8. Регистры, техника и формы бухгалтерского учета	49
8.1. Понятие и назначение учетных регистров	49
8.2. Классификация учетных регистров по содержанию, характеру записи. Способы исправления ошибок в учетных регистрах	50
8.3. Формы бухгалтерского учета	54
Глава 9. Стоимостное измерение и оценка в бухгалтерском учете	60
9.1. Оценка имущества организации, ее принципы и порядок применения	60
9.2. Калькулирование как способ группировки затрат и определение себестоимости	61
9.3. Учет операций процесса снабжения	63
9.4. Учет операций процесса производства	65
9.5. Учет операций процесса реализации	67
Глава 10. Бухгалтерская отчетность	69
10.1. Понятие бухгалтерской отчетности и ее значение	69
10.2. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности. Состав бухгалтерской отчетности	73
10.3. Формирование показателей бухгалтерской отчетности	75
Раздел II. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	79
Глава 11. Основы организации бухгалтерского учета. Учетная политика	79
11.1. Управление бухгалтерским учетом	79
11.2. Понятие учетной политики организации	80
11.3. Порядок формирования и оформления учетной политики	82
Глава 12. Учет основных средств	84
12.1. Основные средства, их классификация и оценка	84
12.2. Учет поступления основных средств	87
12.3. Учет амортизации основных средств	91
12.4. Учет затрат на восстановление основных средств (ремонт, реконструкция и модернизация)	95
12.5. Учет выбытия основных средств	97
12.6. Отражение в учете результатов инвентаризации основных средств	100
Глава 13. Учет аренды и лизинга основных средств	102
13.1. Общее понятие об аренде и лизинге	102
13.2. Учет текущей аренды основных средств	103
13.3. Учет лизинговых операций	104
Глава 14. Учет нематериальных активов	106
14.1. Понятие и виды нематериальных активов, их состав и классификация	106
14.2. Учет поступления нематериальных активов	109
14.3. Порядок начисления амортизации и учет выбытия нематериальных активов	111
14.4. Инвентаризация нематериальных активов	115

Глава 15. Учет материальных ресурсов	116
15.1. Классификация и оценка материалов в учете	116
15.2. Документальное оформление и учет поступления производственных запасов и расчетов с поставщиками	118
15.3. Учет материалов на складах и в бухгалтерии	121
15.4. Документальное оформление и учет расхода материалов	122
15.5. Особенности учета инвентаря, хозяйственных принадлежностей, спецодежды и спецодежды	124
Глава 16. Учет труда и заработной платы	126
16.1. Формы и системы оплаты труда	126
16.2. Оперативный учет численности персонала и использования рабочего времени	127
16.3. Порядок начисления заработной платы. Оплата отпусков и оплата пособий по временной нетрудоспособности	129
16.4. Учет удержаний и вычетов из заработной платы	132
16.5. Синтетический и аналитический учет расчетов по оплате труда	134
16.6. Состав фонда заработной платы и контроль за его использованием	136
16.7. Обязательные отчисления от фонда заработной платы	137
Глава 17. Учет затрат на производство	138
17.1. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, объекты калькулирования и калькуляционные единицы	138
17.2. Учет затрат основного производства	139
17.3. Учет затрат вспомогательного производства	143
17.4. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции	144
Глава 18. Учет готовой продукции и реализации	146
18.1. Учет выпуска готовой продукции	146
18.2. Учет отгрузки и реализации продукции (работ, услуг)	148
18.3. Учет коммерческих расходов и налогов, связанных с объемом реализации	151
Глава 19. Учет денежных средств	153
19.1. Учет денежных средств и операций по расчетному счету	153
19.2. Учет операций на валютных счетах в банке	156
19.3. Учет движения денежных средств на специальных счетах в банке	158
19.4. Учет кассовых операций. Особенности ведения кассовых операций с иностранной валютой	158
19.5. Учет переводов в пути	162
Глава 20. Учет расчетных операций	163
20.1. Применяемые формы безналичных расчетов	163
20.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками	166

20.3. Учет расчетов с подотчетными лицами	168
20.4. Учет расчетов с дебиторами и кредиторами, с бюджетом	170
Глава 21. Учет финансовых результатов	177
21.1. Понятие и классификация доходов и расходов организации	177
21.2. Учет прибылей (убытков) от реализации продукции, работ и услуг. Учет прочих доходов и расходов по текущей деятельности	178
21.3. Учет доходов и расходов по инвестиционной деятельности	182
21.4. Учет доходов и расходов по финансовой деятельности	185
21.5. Учет прибыли (убытка) и распределение прибыли (покрытие убытка). Реформация баланса и учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	186
21.6. Учет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств. Различия бухгалтерского и налогового учета	188
21.7. Учет доходов будущих периодов	189
Глава 22. Учет кредитов и займов, финансовых вложений	190
22.1. Понятие кредитов и займов, финансовых вложений	190
22.2. Учет кредитов и займов	192
22.3. Учет формирования и движения уставного капитала. Учет собственных акций, выкупленных у акционеров	193
22.4. Учет добавочного капитала, резервного капитала и резерва по сомнительным долгам	195
22.5. Учет долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений	197
Глава 23. Учет на забалансовых счетах. Международные стандарты финансовой отчетности	198
23.1. Учет на забалансовых счетах	198
23.2. Понятие Международных стандартов финансовой отчетности. Правовое регулирование применения Международных стандартов финансовой отчетности	201
23.3. Концепция подготовки и представления финансовой отчетности	202
Раздел III. АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ	203
Глава 24. Понятие, содержание и виды аудита	203
24.1. Понятие аудиторской деятельности. История возникновения и развития аудита	203
24.2. Цели и задачи аудиторской деятельности. Виды аудита	207
24.3. Сопутствующие услуги аудиторской деятельности. Профессиональная этика аудиторов	212
Глава 25. Правовое регулирование аудиторской деятельности	216
25.1. Государственное регулирование аудиторской деятельности	216
25.2. Управление аудиторской деятельностью. Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности	218
25.3. Квалификация аудитора. Аудиторская тайна. Страхование ответственности	220
Глава 26. Национальные правила аудиторской деятельности	224
26.1. Планирование аудита	224
26.2. Рабочая документация аудитора	226
26.3. Аудиторские доказательства	227
26.4. Использование результатов внутреннего аудита	230
26.5. Существенность и аудиторский риск	232
26.6. Аудиторская выборка	235
26.7. Внутренний контроль качества аудита	238
Глава 27. Порядок организации и проведения аудиторской проверки	240
27.1. Порядок заключения договора оказания аудиторских услуг	240
27.2. Аналитические процедуры	246
27.3. Оценка стоимости аудиторских услуг	248
Глава 28. Документальное оформление результатов аудиторской проверки	249
28.1. Понятие и назначение аудиторского заключения. Требования к порядку составления аудиторского заключения	249
28.2. Виды аудиторских заключений. Требования к форме выражения аудиторского мнения	254
28.3. Письменная информация (отчет) по результатам проведения аудита	258

Учебное издание

ДОРОШКЕВИЧ Наталья Михайловна
ЦЫПАРКОВ Николай Григорьевич
САУТКИН Иван Владимирович

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Учебное пособие

Редактор *М.Н. Колотуха*
Технический редактор *Ю.С. Романюк*
Корректор *А.С. Мигно*

Подписано в печать 27.06.2017. Формат 60×84 ¹/₁₆.
Бумага офсетная. Ризография. Усл. печ. л. 17,68. Уч.-изд. л. 14,09.
Тираж 150 экз. Заказ 123.

Издатель и полиграфическое исполнение:
учреждение образования
«Академия Министерства внутренних дел Республики Беларусь».
Свидетельство о государственной регистрации издателя,
изготовителя, распространителя печатных изданий № 1/102 от 02.12.2013.
Пр-т Машерова, 6, 220005, Минск.