



Министерство образования Республики Беларусь

Учреждение образования  
«Гомельский государственный технический  
университет имени П. О. Сухого»

Институт повышения квалификации  
и переподготовки

Кафедра социально-гуманитарных и правовых дисциплин

**И. Н. Новикова**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ**  
**ПОСОБИЕ**  
для слушателей специальности переподготовки  
1-24 01 72 «Экономическое право»  
заочной формы обучения

Гомель 2021

УДК 657.6(075.8)  
ББК 65.052.2я73  
Н73

*Рекомендовано кафедрой социально-гуманитарных и правовых дисциплин  
ГГТУ им. П. О. Сухого  
(протокол № 6 от 19.02.2021 г.)*

Рецензент: доц. каф. «Маркетинг» ГГТУ им. П. О. Сухого канд. экон. наук, доц.  
*А. М. Бондарева*

**Новикова, И. Н**

Н73

Бухгалтерский учет, анализ, аудит : пособие для слушателей специальности переподготовки 1-24 01 72 «Экономическое право» заоч. формы обучения / И. Н. Новикова. – Гомель : ГГТУ им. П. О. Сухого, 2021. – 79 с. – Систем. требования: PC не ниже Intel Celeron 300 МГц ; 32 Mb RAM ; свободное место на HDD 16 Mb ; Windows 98 и выше ; Adobe Acrobat Reader. – Режим доступа: <http://elib.gstu.by>. – Загл. с титул. экрана.

Представлены основные темы, раскрывающие теоретические основы и практические аспекты организации контроля и аудита.

Подготовлено в соответствии с учебной программой соответствующей учебной дисциплины для слушателей специальности переподготовки 1-24 01 72 «Экономическое право» ИПКиП.

**УДК 657.6(075.8)  
ББК 65.052.2я73**

© Учреждение образования «Гомельский  
государственный технический университет  
имени П. О. Сухого», 2021

## СОДЕРЖАНИЕ

Тема 1. Бухгалтерский учёт в системе управления организацией, его предмет и объекты .....	4
Тема 2. Метод бухгалтерского учета и его элементы .....	7
Тема 3. Учет и анализ основных средств и нематериальных активов .....	11
Тема 4. Учет и анализ производственных запасов .....	19
Тема 5. Учет и анализ расчетов с персоналом по оплате труда.....	25
Тема 6. Учет и анализ затрат на производство и готовой продукции.....	31
Тема 7. Учет и анализ финансовых результатов .....	40
Тема 8. Теоретические основы аудита .....	48
Рекомендуемая литература.....	56

## **Тема 1. Бухгалтерский учёт в системе управления организацией, его предмет и объекты**

Современный бухгалтерский учет занимает одно из главных мест в системе управления бизнесом, является основной информационной базой для принятия управленческих решений. Своевременная, достоверная и качественная информация бухгалтерского учета должна помочь специалистам быстро и безошибочно ориентироваться в различных хозяйственных ситуациях и прогнозировать тенденции их развития.

Как элемент управления бухгалтерский учет выполняет три основные функции:

управленческую – отражает ход выполнения управленческих решений и через экономический анализ, планирование и прогнозирование воздействует на финансово-хозяйственную деятельность организации;

информационную – фиксирует фактическое состояние финансово-хозяйственной системы;

контрольную – обеспечивает контроль выполнения плановых (прогнозных) параметров и сохранность собственности организации.

Бухгалтерский учет является лишь частью хозяйственного учета. Система хозяйственного учета состоит из оперативного, статистического, налогового и бухгалтерского учета.

Оперативный учет – это система регистрации и отражения информации в момент совершения фактов хозяйственной жизни. Он быстро дает сведения об отдельных хозяйственных событиях и осуществляется в цехах, бригадах, а также различными службами и отделами (сбыта, кадров и др.). Этим видом учета охватываются такие участки как контроль выполнения договоров, пооперационный учет движения деталей в производстве и др. Данные этого учета не всегда оформляются документально.

Статистический учет – это получение и обобщение информации, характеризующей массовые и отдельные явления (абстрагируясь от конкретных фактов) и процессы производственной деятельности и общественной жизни. Он применяется в масштабах всей планеты, каждой страны, отдельных регионов, секторов экономики и отдельных организаций, учреждений. Сводные статистические данные используются при разработке прогнозов развития страны, экономики.

Налоговым учетом признается осуществление плательщиками учета объектов налогообложения и определения налоговой базы по налогам, сборам (пошлинам) путем расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета, если иное не установлено налоговым законодательством [25]. Он основывается на данных бухгалтерского учета и (или) на иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

Бухгалтерский учет – это система непрерывного формирования информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации посредством документирования, инвентаризации, учетной оценки, двойной записи на счетах бухгалтерского учета, обобщения в отчетности [32].

Принято подразделять бухгалтерский учет на финансовый и управленческий. Финансовый учет представляет собой систему сбора учетной информации, обеспечивающей регистрацию хозяйственных операций и их бухгалтерское оформление. Этот вид учета позволяет составить финансовую отчетность организации. Управленческий учет, являясь составной частью бухгалтерского учета, предназначен для сбора учетной информации, которая используется внутри организации руководителями различных уровней.

Практикой установлено четыре этапа (стадии) учетного процесса: наблюдение, измерение, регистрация и обобщение.

Наблюдение – целенаправленное восприятие объектов учета и определение их качественных характеристик. В результате происходит фиксация события.

Измерение – установление количественных характеристик объектов учета. В учетной практике для количественного выражения хозяйственных операций используются три вида измерителей: натуральный, трудовой, денежный. *Натуральные* измерители используются для характеристики учитываемого объекта в натуре, т.е. по данным взвешивания, измерения, пересчета. В некоторых отраслях экономики применяются специфические условно-натуральные измерители, такие как машино-день, норма-смена, тонно-километры и др. *Трудовой* измеритель используется для подсчета количества затраченного труда и выражается в единицах времени – рабочих днях, часах, минутах. *Денежный* измеритель применяется в качестве обобщающего для отражения различных фактов и явлений хозяйственной деятельности

в денежном выражении. В РФ денежным измерителем является рубль.

Регистрация – запись результатов измерения и наблюдения на бумаге или с помощью других технических средств.

Обобщение – группировка, классификация фактов и событий хозяйственной жизни. Эта стадия необходима чтобы представить информацию в удобном для восприятия и понимания виде.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее финансовом положении, полученных доходах и понесенных расходах;

- обеспечение внутренних и внешних пользователей своевременной информацией о наличии и движении активов и обязательств, а также об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

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

Бухгалтерский учет, как научная дисциплина, имеет свой предмет и метод. Предметом бухгалтерского учета является информация о хозяйственно-финансовой деятельности организации. Содержание предмета раскрывается его объектами. Объектами бухгалтерского учета выступают активы, собственный капитал и обязательства, доходы, расходы, хозяйственные процессы.

Активы – это имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод [32].

По составу и характеру использования активы организации подразделяют:

1. Долгосрочные – это активы, которые имеют срок полезного использования более одного года, приобретаются для использования в деятельности организации и не предназначены для перепродажи. К ним относятся основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения, долгосрочная дебиторская задолженность и др.

2. Краткосрочные – это активы, срок обращения которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Они включают

запасы, денежные средства и их эквиваленты, краткосрочную дебиторскую задолженность и др.

Собственный капитал формируется средствами собственников организации. Собственный капитал – это стоимость всех средств организации, принадлежащих ей на праве собственности и используемых для формирования доли активов. Данным капиталом хозяйствующий субъект может при совершении сделок оперировать без каких-либо ограничений. Собственный капитал – это активы организации за вычетом ее обязательств [32].

Обязательства – это задолженность организации, возникающая в результате совершенных хозяйственных операций, погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала организации [32]. Для целей учета они подразделяются:

1. Долгосрочные – это обязательства, погашение которых ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

2. Краткосрочные – обязательства, погашение которых ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Доходы – это увеличение экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника имущества (учредителей, участников) организации [32]. Основным источником доходов организации является выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

Расходы – это уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации.

При осуществлении хозяйственной деятельности имущество организации и источники их формирования постоянно изменяются. Это происходит в результате осуществления хозяйственных процессов и хозяйственных операций. Хозяйственная операция – это действие или событие, отражаемое организацией в бухгалтерском учете и приводящее к изменению в активах, обязательствах, собственном капитале, доходах, расходах.

В производственной сфере хозяйственная деятельность организации состоит из трех относительно самостоятельных процессов:

1. *Снабжение*. Организация приобретает необходимые товарно-

материальные ценности и у неё возникает кредиторская задолженность поставщикам. При погашении этой задолженности уменьшается количество денег.

2. *Производство.* В этом процессе потребляются приобретенные в процессе снабжения товарно-материальные ценности, начисляется заработная плата работникам, то есть потребляется живой труд. Следовательно, возникает необходимость определения понесенных затрат на каждом этапе производства.

3. *Реализация.* Готовая продукция отгружается покупателю и образуется такой вид активов как дебиторская задолженность. В дальнейшем дебиторы погашают свою задолженность и перечисляют деньги на счета организации.

## **Тема 2. Метод бухгалтерского учета и его элементы**

Задачи бухгалтерского учёта решаются посредством использования различных способов и приемов, совокупность которых называется методом бухгалтерского учёта. Элементы метода бухгалтерского учета различаются по назначению:

1. Обеспечивают проведение наблюдения за объектами. Они включают:

1.1. Документирование – это письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета. Каждая хозяйственная операция оформляется документом, то есть наблюдение за объектом фиксируется в документе.

Обязательное условие отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете – оформление их первичными документами, обладающими определенными характеристиками и отвечающими предъявляемым к ним требованиям. Первичные учетные документы создаются, как правило, в момент совершения хозяйственной операции (если это не представляется возможным — непосредственно после совершения хозяйственной операции) и фиксируют факт ее совершения. Законодательно регулируются:

- перечень первичных учетных документов;
- перечень сведений, содержащихся в формах первичных учетных документов.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24.03.2011 № 360 [39] утвержден следующий перечень первичных учетных документов, обязательных к применению всеми субъектами хозяйствования: товарно-транспортная накладная, товарная накладная, приходный кассовый ордер, расходный кассовый ордер и другие. Помимо этого законодательство дает право организациям использовать самостоятельно разработанные формы первичных учетных документов.

Согласно Закону Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-3 [32], первичные учетные документы должны содержать следующие сведения:

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

Первичные учетные документы могут содержать иные сведения, не являющиеся обязательными. К учету первичные документы принимаются в оригинале, однако в порядке исключения возможно применение копий при восстановлении учета и в случаях пропажи или гибели документов.

1.2. Инвентаризация – это определенная последовательность практических действий по документальному подтверждению наличия, состояния и оценки имущества и обязательств организации с целью обеспечения достоверности данных учета и отчетности. При проведении инвентаризации определяется фактическое наличие активов и обязательств организации и сопоставляется с данными бухгалтерского учета.

2. Обеспечивают измерение объектов. Они включают:

2.1. Оценка используется для получения обобщенных данных об объектах бухгалтерского учета путем перевода натуральных и трудовых измерителей в денежный. Перевод осуществляется с помощью расценок, ставок, цен и т.д.

2.2. Калькуляция – это исчисление себестоимости единицы из-

готовленной продукции путем подсчета всех затрат, относящихся к данному виду продукции и деления их на полученное ее количество.

3. Обеспечивают группировку объектов. Они включают:

3.1. Бухгалтерские счета – это способ группировки и текущего отражения изменений в составе имущества организации и источников его образования. На каждый объект учета открывается отдельный счет. Записи на нем производятся на основании информации, содержащейся в первичных документах.

3.2. Двойная запись – это способ отражения хозяйственных операций на двух счетах бухгалтерского учета одновременно, так как каждая хозяйственная операция вызывает изменение не менее двух объектов учета, т.е. каждая операция одновременно записывается по дебету одного счета и кредиту другого счета на одинаковую сумму.

4. Обеспечивают обобщение данных. Они включают:

4.1. Баланс – это способ обобщения показателей об активах и источниках их формирования в денежном выражении на конкретную дату в виде двусторонней таблицы. На одной стороне таблицы отражаются все активы, на другой - источники их формирования (капитал и обязательства). Бухгалтерский баланс составляется на основании данных об остатках на счетах бухгалтерского учета. Наименование разделов и статей баланса устанавливается Министерством финансов Республики Беларусь [30] (Таблица 2.1).

**Таблица 2.1 – Содержание показателей бухгалтерского баланса**

Раздел	Статья баланса или группа статей	Объекты, отражаемые в данной статье
1. Долгосрочные активы	Основные средства	Здания, машины, оборудование, транспортные средства и другие объекты со сроком использования более 12 месяцев.
	Нематериальные активы	Права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности, патенты, лицензии, торговые знаки, знаки обслуживания, иные аналогичные права и активы.
	Доходные вложения в материальные активы	Инвестиционная недвижимость, предметы финансовой аренды (лизинга) и др.
	Вложения в долгосрочные активы	Незавершенные капитальные вложения, неустановленное оборудование.
	Долгосрочные финансовые вложения	Инвестиции в дочерние общества, в зависимые общества, инвестиции в другие ор-

		ганизации, займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев.
	Отложенные налоговые активы	Отложенные расчеты по налогу на прибыль.
	Долгосрочная дебиторская задолженность	Задолженность покупателей и заказчиков со сроком погашения более 12 месяцев.
2. Краткосрочные активы	Запасы	Сырье, материалы и другие аналогичные ценности, затраты в незавершенном производстве, готовая продукция, товары для перепродажи.
	Долгосрочные активы, предназначенные для реализации	Остатки долгосрочных активов, признанных предназначенными для реализации, а также активов, включенных в выбывающую группу.
	Расходы будущих периодов	Суммы расходов подлежащих отнесению на расходы отчетного периода в течение 12 месяцев после отчетной даты.
	Краткосрочная дебиторская задолженность	Задолженность покупателей и заказчиков, задолженность дочерних и зависимых обществ, задолженность участников (учредителей) по вкладам в уставный капитал, авансы выданные, прочие дебиторы со сроком погашения менее 12 месяцев.
	Краткосрочные финансовые вложения	Займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев, прочие краткосрочные финансовые вложения.
	Денежные средства и эквиваленты денежных средств	Расчетные счета, валютные счета, касса, прочие счета в банках, переводы в пути.
3. Собственный капитал	Уставный капитал. Добавочный капитал. Резервный капитал. Собственные акции	Уставный капитал в зависимости от организационно-правовой формы; добавочный капитал, созданный в результате переоценки или по другим показателям; резервы, образованные в соответствии с законодательством; резервы, образованные в соответствии с учредительными документами.
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Прибыль организации за весь период деятельности (в случае получения убытка, он отражается как отрицательное число).
4. Долго-	Долгосрочные кре-	Обязательства по долгосрочным кредитам

срочные Обязатель- ства	диты и займы. Дол- госрочные обяза- тельства по лизинго- вым платежам.	и займам, по лизинговым платежам пога- шение которых ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты.
	Отложенные нало- говые обязательства	Отложенные расчеты по налогу на при- быль
	Доходы будущих периодов	Суммы доходов, подлежащих отнесению на доходы отчетного периода более чем через 12 месяцев после отчетной даты.
	Резервы предстоя- щих платежей	суммы резервов предстоящих платежей, подлежащих использованию более чем че- рез 12 месяцев после отчетной даты.
5. Кратко- срочные обя- зательства	Краткосрочные кре- диты и займы	Долги по краткосрочным кредитам и зай- мам, погашение которых ожидается в те- чение 12 месяцев после отчетной даты.
	Краткосрочная часть долгосрочных обя- зательств	Часть долгосрочных обязательств, погаше- ние которой ожидается в течение 12 меся- цев после отчетной даты
	Краткосрочная кре- диторская задол- женность	Задолженность перед поставщиками и под- рядчиками, задолженность перед дочерни- ми и зависимыми обществами, задолжен- ность перед персоналом организации, пе- ред бюджетом и государственными вне- бюджетными фондами, задолженность участникам (учредителям) по выплате до- ходов, авансы полученные, прочие креди- торы
	Доходы будущих периодов	суммы доходов будущих периодов, подле- жащих отнесению на доходы отчетного периода в течение 12 месяцев после отчет- ной даты

4.2. Отчетность – система показателей, комплексно характери-  
зующих имущественное положение и финансовые результаты дея-  
тельности организации за отчетный период

Правила оценки объектов учета и статей бухгалтерской отчет-  
ности:

1. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется  
путем суммирования фактически произведенных затрат на его покуп-  
ку; имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости;

имущества, произведенного в самой организации, – по стоимости его изготовления (фактические затраты, связанные с производством объекта имущества).

2. Записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Национального банка Республики Беларусь.

3. Незавершенные капитальные вложения отражаются в бухгалтерском балансе по фактическим затратам, понесенным организацией.

4. Финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора.

5. Основные средства и нематериальные активы принимаются к учету по первоначальной стоимости – фактическим затратам их приобретения, сооружения и изготовления. Стоимость основных средств и нематериальных активов организации погашается путем начисления амортизации в течение срока их полезного использования. Основные средства и нематериальные активы отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, т. е. по первоначальной стоимости за вычетом суммы начисленной амортизации.

6. Сырье, материалы, топливо, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, запасные части, тара, используемая для упаковки и транспортировки продукции (товаров), и другие материальные ресурсы отражаются в бухгалтерском балансе по их фактической себестоимости.

7. Готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции либо по прямым статьям затрат.

### **Тема 3. Учет и анализ основных средств и нематериальных активов**

Организацией согласно Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств №26 [23] в качестве основных средств принимаются к бухгалтерскому учету активы, имеющие материально-веществен-

ную форму, при одновременном выполнении следующих условий признания:

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

- организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов;

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

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

- стоимость активов может быть достоверно определена.

Организацией согласно Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов №25 [22] в качестве нематериальных активов принимаются к бухгалтерскому учету активы, не имеющие материально-вещественной формы, при выполнении следующих условий признания: активы идентифицируемы, то есть отделимы от других активов организации; активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления в пользование; организация предполагает получение экономических выгод от использования активов и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам; активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев; организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения; первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена. К ним относятся: имущественные права, вытекающие из лицензионных договоров, в отношении объектов интеллектуальной собственности, в отношении иных объектов.

Объекты основных средств и нематериальных активов, признанные таковыми, оцениваются и принимаются к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости. Первоначальной стоимостью, приобретенных за плату активов, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготов-

ление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов. Первоначальная стоимость безвозмездно полученных от других лиц основных средств и нематериальных активов определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений в долгосрочные активы.

Основные средства и нематериальные активы поступают в организации и принимаются к бухгалтерскому учету в следующих случаях:

- поступление в качестве вклада в уставный фонд организации;
- приобретение за плату у других организаций и лиц;
- безвозмездное поступление от других организаций и лиц;
- капитальные вложения, изготовление в организации;
- финансовая аренда (лизинг) и др.

Поступление, перемещение, выбытие и ликвидация основных средств и нематериальных активов оформляются первичными учетными документами (товарно-транспортная накладная, товарная накладная, акт сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ и др.). Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету на основании акта о приеме-передаче основных средств.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Для организации учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту основных средств независимо от того, находится он в эксплуатации, в запасе или на консервации, присваивается отдельный инвентарный номер. Инвентарные номера присваиваются бухгалтерией организации в момент принятия объектов к бухгалтерскому учету.

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости № 25 [21] объекты должны учитываться на счете 03 «Долгосрочные вложения в материальные активы», субсчет 2 «Инвестиционная недвижимость» если в пользование (аренду без права выкупа) передается объект недвижимости (здание и сооружение) или земельные участки (включая стоянки, парковки, т.п.)/ По условиям Инструкции № 25, если в пользование сдается менее 90 % площади объекта недвижимости, то для целей бухгалтерского учета эта операция рассматривается как обычный договор аренды.

При принятии к учету объектов основных средств, нематериальных активов и инвестиционной недвижимости организации обяза-

ны вести предварительный учет всех затрат, формирующих первоначальную стоимость, на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы». К счету 08 могут быть предусмотрены субсчета:

- 08.1. Приобретение и создание основных средств.
- 08.2. Приобретение и создание инвестиционной недвижимости.
- 08.3. Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга).
- 08.4. Приобретение и создание нематериальных активов.
- 08.5. Приобретение и создание иных долгосрочных активов.

По дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» отражаются фактические затраты, включаемые в первоначальную стоимость объектов основных средств, нематериальных активов. К ним могут относиться: затраты на выполнение строительно-монтажных работ, приобретение объектов природопользования, приобретение оборудования, транспортных средств и т.п., транспортно-заготовительные расходы, затраты на монтаж и доведение до состояния, пригодного к использованию, затраты на приобретение или создание объектов интеллектуальной собственности и другие аналогичные затраты. Все указанные затраты отражаются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» без учета НДС. Суммы НДС, уплаченные поставщикам, отражаются на счете 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам». Фактические затраты организации на приобретение, сооружение и изготовление данных активов нужно подтвердить документами: накладная, акт на передачу имущества и акт выполненных работ (услуг). Основанием для ввода в эксплуатацию будет акт о приеме-передаче объекта основных средств по формам ОС-1, ОС-1а и ОС-1б.

Корреспонденция счета 08 с другими счетами приведена в таблице 3.1.

**Таблица 3.1 – Корреспонденция счета 08**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена у заказчика, застройщика стоимость оборудования заказчика, требующего монтажа, работы по монтажу которого закончены и приняты им	08	07-2
Отражено начисление амортизации по объектам основных средств, используемым при создании долгосрочных активов	08	02
Отражена у заказчика, застройщика стоимость материалов заказчика, израсходованных подрядной организацией при выполнении строительных работ	08	07-3

Отражено списание учетной стоимости материалов при создании объектов долгосрочных активов и доведения их до состояния, пригодного к использованию	08	10
Отражено списание отклонений в стоимости материалов, израсходованных при создании долгосрочных активов	08	16
Отражено списание расходов вспомогательных производств, относящихся к вложениям в долгосрочные активы	08	23
Подписан акт выполненных работ подрядной организации за выполненные строительные работы	08-1	60
Произведено начисление заработной платы работникам, занятым в процессе осуществления вложений в долгосрочные активы хозяйственным способом	08	70
Отражено начисление отчислений от заработной платы работников, занятых в процессе осуществления вложений в долгосрочные активы хозяйственным способом	08	69
Отражена первоначальная стоимость приобретенных объектов основных средств при вводе их в эксплуатацию в организации	01	08-1
Сформирована первоначальная стоимость приобретенных (созданных) объектов финансовой аренды (лизинга)	03-2	08-3

При приобретении оборудования, требующего монтажа и установки, его стоимость отражается по дебету счета *07 «Оборудование к установке и строительные материалы»*, который предназначен для обобщения информации о наличии и движении технологического и производственного оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся объектах, а также по техническому перевооружению до передачи его в монтаж. К счету *07* могут быть предусмотрены субсчета:

- 7.1 «Оборудование к установке на складе»;
- 7.2 «Оборудование к установке, переданное в монтаж»;
- 7.3 «Строительные материалы».

Синтетический учет основных средств осуществляется на счете *01 «Основные средства»*, нематериальных активов – на счете *04 «Нематериальные активы»* по первоначальной стоимости. Счета *01, 04* – активные, основные, инвентарные. По дебету счетов отражаются остатки основных средств и нематериальных активов на начало отчетного периода, их поступление, увеличение стоимости (при переоценке), а по кредиту – выбытие.

Изменение первоначальной стоимости при переоценке соответ-

ствующих объектов отражается по счету 01 «Основные средства» в корреспонденции со счетом 83 «Добавочный капитал», при этом формируется переоцененная стоимость основных средств.

Аналитический пообъектный учет основных средств (зданий, сооружений, машин, оборудования, производственного и хозяйственного инвентаря) ведется бухгалтерией организации на инвентарных карточках учета основных средств. Инвентарная карточка открывается на каждый инвентарный объект. Если инвентарный объект включает отдельные приспособления и принадлежности, составляющие с ним одно целое, то в этой же карточке приводится перечень таких частей. Все основные средства, находящиеся в эксплуатации, закрепляются за соответствующими подразделениями, в которых они находятся, и отражаются в инвентаризационных описях.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случае: продажи; прекращения использования вследствие морального или физического износа; ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации и т.п.

Корреспонденция счета 01 с другими счетами приведена в таблице 3.2.

**Таблица 3.2 – Корреспонденция счета 01**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Оприходование законченных строительством объектов основных средств	01	08
Оприходование возвращенного лизингополучателем имущества	01	03
Поступили основные средства из производства	01	20
Внесены основные средства учредителям в счет вклада в Уставный капитал	01	75
Произведена дооценка основных средств	01	83
Выявлены излишки неучтённого объекта	01	91
Отражено выбытие объекта:		
по первоначальной стоимости	01-3	01
накопленная амортизация	02	01-3
остаточная стоимость	91	01-3
Отражена выявленная недостача объекта:		
по первоначальной стоимости	01-3	01
накопленная амортизация	02	01-3
остаточная стоимость	94	01-3

Выбытие нематериальных активов может происходить по разным причинам. При этом должен оформляться соответствующий первичный учетный документ:

– окончание срока полезного использования – Акт о списании имущества;

– реализация, безвозмездная передача, внесение в качестве вклада, передача филиалу – Акт о приеме-передаче нематериальных активов;

– недостача – Инвентаризационная опись, Сличительная ведомость.

Корреспонденция счета 04 с другими счетами приведена в таблице 3.3.

**Таблица 3.3 – Корреспонденция счета 04**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена первоначальная стоимость приобретенных объектов нематериальных активов при вводе их в эксплуатацию в организации	04	08-4
Отражена первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных участниками в счет вкладов по договору о совместной деятельности	04	75
Отражен возврат объекта, являвшегося ранее вкладом по договору простого товарищества	04	06-3
Отражена первоначальная стоимость нематериальных активов, выявленных как излишки в результате инвентаризации	04	91-1
Отражена стоимость безвозмездно полученных объектов нематериальных активов (если по нематериальным активам не начисляется амортизация в соответствии с законодательством)	04	91-1
Отражено при внесении в счет вклада в уставный фонд других организаций списание остаточной стоимости внесенных объектов нематериальных активов	06-1	04
Отражена стоимость возвращаемых собственнику имущества (учредителям, участникам) нематериальных активов, ранее внесенных им (ими) в счет вклада в уставный фонд	75-1	04
Отражена сумма уценки первоначальной стоимости нематериального актива в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному нематериальному активу	83	04
Отражена передача объектов нематериальных активов безвозмездно другим лицам	91-4	04
Отражено списание остаточной стоимости по объектам нематериальных активов, выявленным по результатам инвентаризации как недостача	94	04

В процессе эксплуатации основных средств и нематериальных активов организация начисляет по ним амортизацию. Амортизация – это процесс перенесения стоимости объектов основных средств и нематериальных активов на стоимость производимых (оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской деятельности товаров, работ.

Одно из главных условий начисления амортизации - правильное определение организациями нормативных сроков службы объектов основных средств, сроков полезного использования и норм амортизации. Нормативный срок службы - установленный нормативными правовыми актами и (или) комиссией организации по проведению амортизационной политики период амортизации отдельных объектов основных средств и (или) выделенных групп (позиций) амортизируемого имущества. Организация может установить нормативный срок службы:

- в зависимости от вида основных средств в соответствии с Постановлением № 161 [38] (наиболее распространен на практике). Объект относится в соответствующую подгруппу с присвоением шифра амортизации. Каждому шифру амортизации соответствует определенный нормативный срок службы;

- по сроку эксплуатации, указанному в технической документации организации-изготовителя. Может быть использован по решению организации при расхождении этого срока со значением, указанным в Постановлении № 161, на 1 год и более;

- путем оценки комиссией по амортизационной политике технического состояния объекта (при отсутствии нового объекта в Классификаторе № 161 и отсутствии в технической документации завода-изготовителя сроков его эксплуатации).

Организация определяет сроки полезного использования объектов основных средств, участвующих в предпринимательской деятельности, непосредственно после ввода их в эксплуатацию и принятия на бухгалтерский учет. По всем объектам основных средств организация может установить срок полезного использования, равный нормативному сроку службы (п.22 Инструкции № 37/18/6) [16], либо увеличить или уменьшить в пределах диапазона:

- от 0,8 до 1,2 - по зданиям, сооружениям, передаточным устройствам;

- от 0,5 до 1,5 - по всем остальным амортизируемым объектам

основных средств (приложение 3 к Инструкции № 37/18/6).

По основным средствам, используемым в предпринимательской деятельности организации, амортизация начисляется в течение срока полезного использования одним из методов начисления амортизации:

1. Линейным. Линейный способ заключается в равномерном (по годам, месяцам) начислении организацией амортизации основных средств и нематериальных активов. Сумма амортизации за отчетный период (А) рассчитывается:

$$A = AC : СПИ : 12, \quad (3.1)$$

где АС – амортизируемая (первоначальная, переоцененная) стоимость;

СПИ – срок полезного использования объекта.

2. Нелинейными способами:

– прямой метод суммы чисел лет. Прямой метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и нематериальных активов и отношения, в числителе которого - число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования объекта. Сумма чисел лет срока полезного использования объекта определяется по следующей формуле:

$$СЧЛ = СПИ \times (СПИ - 1) : 2 \quad (3.2)$$

– обратный метод суммы чисел лет. Обратный метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и нематериальных активов и отношения, в числителе которого - разность срока полезного использования и числа лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, увеличенная на 1, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования.

– метод уменьшаемого остатка. 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.

3. Производителем способом. Производительный способ начисления амортизации объекта основных средств или нематериальных активов заключается в начислении организацией амортизации исходя из амортизируемой стоимости объекта и отношения натуральных показателей объема продукции (работ, услуг), выпущенной (выполненных) в текущем периоде, к ресурсу объекта.

По основным средствам, не используемым в предпринимательской деятельности, амортизация начисляется только линейным способом.

Бухгалтерский учет амортизационных отчислений основных средств зависит от того, используются данные объекты в предпринимательской деятельности или нет. В случае если основные средства используются в предпринимательской деятельности, имеет значение находятся они в эксплуатации, простое или запасе.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств, используемым в предпринимательской деятельности, отражаются на счетах учета:

1. Затрат на производство или расходы на реализацию, по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (при условии обособленного учета их коммерческой деятельности), 44 «Расходы на реализацию» в корреспонденции с кредитом счета 02 «Амортизация основных средств» при нахождении объектов основных средств:

- в эксплуатации;
- в простое до 3 месяцев (в т.ч. в связи с проведением ремонта).

2. В составе прочих расходов по текущей деятельности по дебету счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счета 02 «Амортизация основных средств» при нахождении объектов основных средств:

- в простое свыше 3 месяцев (в т.ч. в связи с проведением ремонта);
- в простое, вызванном полной остановкой производства продукции (работ, услуг) в структурном подразделении организации или организации в целом;
- при нахождении в запасе.

Амортизационные отчисления от стоимости не используемых в

предпринимательской деятельности коммерческих организаций объектов основных средств включаются в состав прочих расходов по текущей деятельности организации с отражением в бухучете по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в корреспонденции с кредитом счета 02 «Амортизация основных средств».

Основная цель анализа основных средств состоит в разработке управленческих решений, направленных на обеспечение повышения эффективности использования основных средств.

Основные задачи анализа основных средств:

- изучение состава, структуры и динамики остатков основных средств;
- оценка изменения доли основных средств в составе долгосрочных активов и итога баланса;
- изучение динамики показателей, характеризующих техническое состояние и движение основных средств;
- оценка эффективности использования основных средств и обоснования резервов по повышению результативности использования основных средств.

В ходе анализа основных средств изучается:

1. Состав, структура (удельный вес отдельных групп основных средств в общей их стоимости) и динамика (абсолютное отклонение, темп роста и тема прироста) остатков основных средств.

2. Техническое состояние основных средств. При этом рассчитывают следующие коэффициенты:

– коэффициент годности основных средств ( $K_{ГОС}$ ), характеризует удельный вес основных средств по остаточной стоимости ( $ОС_{ост}$ ) в их сумме по первоначальной стоимости ( $ОС_{перв}$ ) и рассчитывается по формуле:

$$K_{ГОС} = \frac{ОС_{ост}}{ОС_{перв}} \quad (3.3)$$

– коэффициент изношенности основных средств ( $K_{иОС}$ ), характеризует удельный вес (долю) накопленной за год амортизации ( $ОС_{аморт}$ ) в их сумме по первоначальной стоимости ( $ОС_{перв}$ ) и рассчитывается по формуле:

$$Ku_{OC} = \frac{OC_{саморт}}{OC_{перв}} \text{ или } Ku_{OC} = 1 - Kz_{OC} \quad (3.4)$$

3. Движение основных средств. При этом рассчитывают следующие коэффициенты:

– коэффициент обновления (поступления) основных средств ( $K_{обн_{OC}}$ ), характеризует удельный вес (долю) вновь поступивших основных (ПостОС) средств в их первоначальной стоимости на конец отчетного периода ( $OC_{перв_K}$ ) и рассчитывается по формуле:

$$K_{обн_{OC}} = \frac{ПостОС}{OC_{перв_K}} \quad (3.5)$$

– коэффициент выбытия основных средств ( $K_{выб_{OC}}$ ), характеризует удельный вес (долю) выбывших основных средств в их первоначальной стоимости на начало отчетного периода ( $OC_{перв_H}$ ) и рассчитывается по формуле:

$$K_{выб_{OC}} = \frac{ВыбОС}{OC_{перв_H}} \quad (3.6)$$

4. Эффективность использования основных средств на основе расчета следующих показателей:

– фондоотдача ( $\Phi O$ ), характеризует сумму выручки от реализации продукции ( $B$ ) на один рубль средней стоимости использованных основных ( $\overline{OC}$ ) средств и определяется по формуле:

$$\Phi O = \frac{B}{\overline{OC}} \quad (3.7)$$

– фондоемкость ( $\Phi \ddot{E}$ ), характеризует сумму средней стоимости использованных основных средств ( $\overline{OC}$ ) на один рубль выручки от реализации товаров ( $B$ ) и определяется по формуле:

$$\Phi \ddot{E} = \frac{\overline{OC}}{B} \quad (3.8)$$

– фондорентабельность ( $\Phi p$ ), характеризует сумму прибыли от

реализации товаров ( $Pr$ ) на 100 рублей использованных основных средств ( $\overline{OC}$ ) и определяется по формуле:

$$\Phi P = \frac{Pr}{\overline{OC}} \times 100 \quad (3.9)$$

– фондовооруженность ( $\Phi B$ ), характеризует сумму средней стоимости использованных основных средств ( $\overline{OC}$ ) на одного работника ( $\overline{Ч}$ ) и определяется по формуле:

$$\Phi B = \frac{\overline{OC}}{\overline{Ч}}. \quad (3.10)$$

#### Тема 4. Учет и анализ производственных запасов

В качестве запасов к бухгалтерскому учету принимаются активы, учтенные в составе средств в обороте, приобретенные и (или) предназначенные для реализации, или находящиеся в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или находящиеся в виде сырья, материалов и других аналогичных активов, которые будут потребляться в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или используемые для управленческих нужд организации (п.2 Инструкции по бухгалтерскому учету запасов № 133) [20]. К производственным запасам относятся: сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, горюче-смазочные материалы, запасные части, тара (далее - материалы); инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, оснастка и приспособления, сменное оборудование, специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь, временные (нетитульные) сооружения и приспособления (далее - отдельные предметы в составе средств в обороте).

Материалы и отдельные предметы в составе средств в обороте, как и все запасы, принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, фактических затрат организации на приобретение. К фактическим затратам на приобретение запасов относятся:

- стоимость запасов по ценам приобретения;

- таможенные сборы и пошлины;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены запасы;
- затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;
- затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях;
- транспортно-заготовительные и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов.

Производственные запасы, помимо их приобретения по договору купли-продажи, могут поступать в организацию и иными способами. Их оценка включает:

- при изготовлении в организации - сумму фактических затрат, связанных с их производством;
- при внесении в качестве вклада в уставный фонд – оценочная стоимость;
- при получении безвозмездно – рыночная стоимость;
- при оприходовании как возвратные отходы, брак, прочее выбытие основных средств и пр. – чистая стоимость реализации или реализация по ценам возможного их использования;
- при оприходовании излишков, выявленных при инвентаризации - оценочная стоимость или стоимость исходя из стоимости аналогов.

Для обобщения информации о наличии и движении материалов предназначен счет *10 «Материалы»*.

К счету 10 могут быть открыты субсчета:

- 10.1. Сырье и материалы.
- 10.2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия.
- 10.3. Топливо.
- 10.4. Тара и тарные материалы.
- 10.5. Запасные части.
- 10.6. Прочие материалы.
- 10.7. Материалы, переданные в переработку на сторону.
- 10.8. Временные сооружения.
- 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.
- 10.12. Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы.

Аналитический учет по счету 10 «Материалы» ведется по местам хранения материалов, отдельным их наименованиям и материально ответственными лицами. В зависимости от вида материалов, порядка их приобретения и использования единицей бухгалтерского учета запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа.

В зависимости от принятой в организации учетной политики поступление материалов может быть отражено с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и (или) 16 «Отклонение в стоимости материалов». Счет 15 может иметь дебетовое сальдо при наличии материалов в пути. Счет 16 «Отклонение в стоимости материалов» предназначен для обобщения информации об отклонениях фактической себестоимости приобретаемых материалов от их стоимости по учетным ценам. Счет 16 может применяться организациями без использования счета 15.

Организация может использовать:

- 1) одновременно счета 10, 15 и 16;
- 2) счета 10 и 16;
- 3) только счет 10.

Использование счета следует закрепить в учетной политике организации.

Аналитический учет по счету 16 ведется по отдельным видам и (или) группам материалов и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

Корреспонденция счета 10 с другими счетами приведена в таблице 4.1.

**Таблица 4.1 – Корреспонденция счета 10**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Фактическая себестоимость поступивших в организацию материалов	15	60,71
Поступление в организацию материалов по учетным ценам	10	15
Отклонения фактической себестоимости материалов от их стоимости по учетным ценам	16	15
Отражена первоначальная стоимость нематериальных активов, выявленных как излишки в результате инвентаризации	04	91-1
Отражена стоимость безвозмездно полученных объектов нематериальных активов (если по нематериальным активам не начисляется амортизация в соответствии с законодательством)	04	91-1
Фактическая себестоимость поступивших в организацию	10	60,71

материалов если организацией не используются счета 15 и (или) 16		
Стоимость материалов, полученных от собственника имущества (учредителей, участников) в счет вклада в уставный фонд	10	75
Стоимость материалов, полученных организацией безвозмездно	10	98, 90-7
Фактическая себестоимость материалов, поступивших на склад от бракованных изделий и возвратных отходов производства, от ремонта объектов основных средств, от списания и прочего выбытия основных средств	10	20, 23, 25, 29, 90-7
Отражена стоимость материалов, отпущенных подразделениям основного производства	20	10
Отражена стоимость материалов, отпущенных подразделениям вспомогательных производств, на общепроизводственные и общехозяйственные нужды, обслуживающим производствам и хозяйствам	23, 25, 26, 29	10
Отражена стоимость выбывающих материалов, относимая на прочие расходы по текущей деятельности.	90-10	10
Отражены фактические затраты материалов, непосредственно связанные с приобретением и созданием основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования.	08-1	10
Отражена стоимость недостающих материалов, выявленных в результате инвентаризации	94	10

Для контроля за сохранностью материалов в организации определяются работники, ответственные за правильное и своевременное документальное оформление операций по движению товарно-материальных ценностей. Между работниками склада и нанимателем в соответствии со ст.405 Трудового кодекса Республики Беларусь заключается письменный договор о принятии на себя работником полной материальной ответственности за необеспечение сохранности имущества и других ценностей, переданных ему для хранения или для других целей.

Основанием для приемки и оприходования материалов являются сопроводительные документы (товарно-транспортные накладные, товарные накладные, инвойсы и товаросопроводительные документы нерезидентов; и др.) на поступившие в организацию материалы. При установлении несоответствия поступивших материалов ассортименту, количеству и качеству, указанным в сопроводительных документах, а

также в случаях, когда качество материалов не соответствует предъявляемым требованиям, приемку осуществляет комиссия, которая оформляет ее актом о приемке материалов. Оприходование материалов, закупленных за наличный расчет, производится на основании документов, подтверждающих покупку (товарных и кассовых чеков, квитанций к приходному кассовому ордеру, актов о закупке товаров у физических лиц и др.), которые прилагаются к авансовому отчету.

При отпуске материалов в производство они оцениваются организацией одним из следующих способов:

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

Применение какого-либо из перечисленных способов по группе или виду материалов определяется учетной политикой организации.

Списывать (отпускать) материалы по себестоимости каждой единицы можно двумя вариантами:

1. Включая все расходы, связанные с приобретением материала.
2. Включая только стоимость материала (упрощенный вариант).

Упрощенный вариант применяется при отсутствии возможности непосредственного отнесения транспортно-заготовительных и других затрат, связанных с приобретением материалов, на их себестоимость. В этом случае величина отклонения (разница между фактическими затратами по приобретению материала и его ценой) распределяется пропорционально стоимости списанных (отпущенных) материалов по ценам приобретения (п.48 Инструкции № 133 [20]).

Оценку материалов по средней себестоимости можно проводить следующими способами:

- исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка);
- путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка).

Вариант исчисления средней себестоимости материалов должен раскрываться в учетной политике организации

Оценка материалов по средней себестоимости исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка) производится по каждой группе (виду) материалов путем деления общей фактической себестоимости группы (вида) материалов определенного

наименования на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества материалов, числящихся в остатке на начало отчетного периода, и материалов, поступивших в течение отчетного периода (п.16 Инструкции № 133).

Оценка по себестоимости первых по времени приобретения материалов (способ ФИФО) основана на допущении, что материалы используются в течение отчетного периода в последовательности их приобретения (поступления), то есть материалы, первыми поступающие в производство (реализацию), должны быть оценены по себестоимости первых в последовательности приобретений с учетом себестоимости материалов, числящихся на начало отчетного периода. При применении этого способа оценка материалов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений (п.17 Инструкции № 133).

Отпуск материалов в производство осуществляется путем их выдачи со склада (из кладовой) непосредственно для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), а также для управленческих нужд организации. Отпуск материалов со складов организации в ее подразделения может оформляться:

- лимитно-заборной картой;
- требованием-накладной;
- требованием;
- накладной.

Если склад готовой продукции организации и склад производственного цеха находятся на разных территориях, возникает необходимость транспортировки продукции на склад с помощью автомобильных транспортных средств. В таких случаях на перевозку этой продукции должны быть оформлены товарно-транспортные накладные.

Отпуск материалов со складов (из кладовых) в подразделения организации на производство может оформляться путем записи в карточках складского учета. В этом случае расходные документы на отпуск материалов не оформляются. При этой системе отпуска материалов со склада карточка складского учета является регистром аналитического учета и первичным учетным документом.

Отходы, образующиеся в подразделении организации, сдаются

на склады по накладным. В случае последующего использования отходов в производстве их отпуск оформляется выпиской требований (требований-накладных).

Реализация материалов оформляется путем составления товарно-транспортной или товарной накладной на основании договоров или других документов и разрешения руководителя организации или уполномоченных лиц.

Учет материалов, находящихся на складах (в кладовых) организации и подразделений, организация может вести в карточках (книгах) складского учета, материальных отчетах.

Все первичные учетные документы по движению материалов на складах (в кладовых) организации и подразделений передаются в бухгалтерию организации в соответствии с графиком документооборота.

Аналитический учет материалов (количественный и суммовой учет) ведется с использованием оборотных ведомостей или сальдовым методом в разрезе каждого склада, подразделения, других мест хранения материалов, а внутри них – в разрезе каждого наименования (номенклатурного номера), групп материалов.

Информация о движении материалов обобщается и группируется в ведомостях движения материалов (накопительных ведомостях) ежемесячно отдельно по каждому месту хранения материалов. Формы ведомостей движения материалов организация устанавливает самостоятельно.

Сводная ведомость движения материалов, в которую переносятся итоги из ведомостей движения материалов по складам и подразделениям, составляется ежемесячно. В сводных ведомостях движения материалов приводятся данные об остатках материалов на начало и конец месяца (отчетного периода) в разрезе групп материалов по соответствующим субсчетам.

Данные сводной ведомости движения материалов и накопительных ведомостей ежемесячно сверяются с данными оборотных и сальдовых ведомостей.

Стоимость отдельных предметов в составе средств в обороте переносится на счета учета затрат на производство, расходов на реализацию в следующем порядке:

– по специальным инструментам и специальным приспособлениям (инструменты и приспособления целевого назначения, штампы, пресс-формы и подобные им предметы) – в соответствии с норматив-

ными ставками, которые рассчитываются исходя из сметы расходов на их изготовление (приобретение) и срока их полезного использования до 2 лет;

– стоимость специальных инструментов и специальных приспособлений, предназначенных для индивидуальных заказов, погашается в момент передачи их в производство данного заказа;

– по приспособлениям целевого назначения (сосуды для выплавки стекла, фильтры, фильтрные питатели, катализаторные сетки твердого агрегатного состояния и другие аналогичные приспособления целевого назначения), изготовленным из сплавов драгоценных металлов, - в соответствии с нормативными ставками, которые рассчитываются исходя из части стоимости приспособлений, приходящихся на экономически обоснованные технологические потери драгоценных металлов, в течение нормативного срока их службы. При выбытии данных приспособлений в результате непригодности оставшаяся часть их стоимости относится на финансовые результаты. Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы, принимаются к бухгалтерскому учету в порядке, установленном законодательством;

– по остальным предметам - в соответствии с учетной политикой организации.

Инструкция № 133 [20] не ограничивает организации в части выбора в учетной политике порядка списания по остальным предметам.

Основная цель анализа производственных запасов состоит в изучении их состояния на отчетную дату и обоснования резервов повышения эффективности их использования. Задачами анализа производственных запасов являются:

1. Установление соответствия фактических остатков производственных запасов установленным нормативам.

2. Оценка динамики производственных запасов, их состава и структуры в разрезе групп, отчетных периодов и структурных подразделений. Для этого проводят горизонтальный и вертикальный анализ остатков по данным статистической отчетности в разрезе групп. Посредством горизонтального анализа производственные запасы на конец периода сравниваются с товарными запасами на начало периода, при этом изучают показатели динамики (темп роста, абсолютное отклонение). При проведении вертикального анализа товарные запасы отдельных групп сравнивают с общей суммой

производственных запасов, при этом определяют показатели структуры (удельные веса на начало и конец периода, а также их изменение).

3. Оценка динамики показателей, характеризующих эффективность использования производственных запасов. Основными показателями являются:

– время обращения производственных запасов ( $Т_{Одн}$ ) в днях характеризует время размещения средств в производственные запасы, то есть период с момента их приобретения до момента их реализации:

$$Т_{Одн} = \frac{\overline{ПЗ} \times Дни}{С}, \quad (4.1)$$

где  $\overline{ПЗ}$  – среднегодовая стоимость производственных запасов, тыс. р.;

$Дни$  – количество дней в периоде, дни;

$С$  – себестоимость реализованной продукции, тыс. р.

Если по данному показателю при изучении его динамики получают положительное отклонение, то говорят о замедлении средств, вложенных в производственные запасы, что влечет рост расходов, и наоборот.

– скорость обращения производственных запасов или коэффициент оборачиваемости в разгах ( $К_{об}$ ):

$$К_{об} = \frac{С}{\overline{ПЗ}} \quad (4.2)$$

Рост данного показателя свидетельствует об ускорении их оборачиваемости, что снижает потребность организации в собственных и заемных источниках финансирования для формирования запасов.

## **Тема 5. Учет и анализ расчетов с персоналом по оплате труда**

Основным нормативным документом, регламентирующим отношения работников и работодателей при расчетах по оплате труда является Трудовой кодекс Республики Беларусь (ТК) [45]. Прием на работу наемных работников оформляется приказом или распоряжением администрации организации. Приказ издается на основании письменного трудового договора (контракта). Учет численности в органи-

зации может вестись с помощью личных карточек. Личные карточки обязательно заводятся на военнообязанных лиц и призывников. Личная карточка заполняется в одном экземпляре на основании соответствующих документов ((паспорта, трудовой книжки, диплома об окончании образовательного учреждения и военного билета). На остальных работников наниматель не обязан вести личные карточки. Однако на практике организации зачастую по-прежнему используют личную карточку формы Т-2. Это связано с тем, что в данной карточке можно в систематизированном виде отразить сведения о работнике, необходимые для кадрового учета.

Наниматель обязан организовать учет явки работников на работу и ухода с нее. Такой учет ведется в табелях использования рабочего времени, годовых карточках и других документах о труде. На локальном уровне разрабатывается порядок ведения учета рабочего времени и утверждается унифицированная форма табеля. Согласно ст.133 Трудового кодекса учету подлежит фактическое рабочее время, которое состоит из отработанного и неотработанного времени, включаемого в соответствии с законодательством в рабочее время.

Рабочим считается время, в течение которого работник в соответствии с трудовым, коллективным договорами, правилами внутреннего трудового распорядка обязан находиться на рабочем месте и исполнять свои трудовые обязанности (ст.110 ТК). В составе отработанного времени отдельно учитывается время сверхурочных работ, повременной работы сдельщиков, служебных командировок.

В составе неотработанного времени выделяют оплачиваемое и неоплачиваемое время, а также потери рабочего времени как по вине работника, так и при отсутствии его вины. Фактическое рабочее время учитывают с момента явки работника на место выполнения работы согласно правилам внутреннего трудового распорядка, графику работ (сменности) или особому указанию нанимателя и до момента фактического освобождения от работы в этот рабочий день (смену).

По окончании календарного месяца табель передается в бухгалтерию, где на его основании рассчитывают заработную плату и другие выплаты.

Различают следующие формы оплаты труда:

- повременную;
- сдельную.

Повременная форма основана на оплате труда за отработанное

время и рассчитывается как произведение дневной (часовой) тарифной ставки на количество фактически отработанных дней (часов). Если за основу повременной оплаты берется оклад, то фактический заработок работника рассчитывается как величина оклада, деленная на количество рабочих дней в данном месяце и умноженная на количество фактически отработанных рабочих дней. Разновидности повременной оплаты труда: простая повременная и повременно-премиальная.

Сдельная форма основана на начислении заработной платы за количественные показатели (количество изделий, объем выполненных работ, объем произведенной продукции и т.п.). Расчет производится путем умножения количественного показателя на сдельную расценку. Величина сдельной расценки определяется на основании принятой на предприятии системы нормирования труда. Сдельная расценка может быть индивидуальной и коллективной. Совокупный фонд оплаты труда бригады при коллективной сдельной расценке распределяется между работниками также в соответствии с принятыми на предприятии внутренними Положениями об оплате труда или коллективными договорами. Чаще всего применяется показатель КТУ – коэффициента трудового участия.

Виды заработной платы:

- основная;
- дополнительная.

Основная заработная плата начисляется за отработанное время или по сдельным расценкам, а также включает в себя премии, доплаты за отклонения от нормальных условий работы в соответствии с Трудовым кодексом (ночные, праздничные, сверхурочные, вредные условия труда и т.п.) и другие аналогичные выплаты.

Дополнительная заработная плата – это оплата за неотработанное время в соответствии с Трудовым кодексом – трудовые и социальные отпуска, компенсации за неиспользованный отпуск, льготные дни или часы для особых категорий работников.

Перечень составляющих заработной платы:

1. Тарифные ставки рабочих.
2. Тарифные оклады служащих.
3. Повышения тарифных ставок рабочих (тарифных окладов служащих).
4. Стимулирующие выплаты:

– надбавки: за сложность и напряженность в работе; за профессиональное мастерство; за стаж работы;

– премии за основные результаты финансово-хозяйственной деятельности;

– вознаграждение по итогам работы за год.

5. Компенсирующие выплаты (доплаты):

– за совмещение профессий (должностей);

– за расширение зоны обслуживания (увеличение объема выполняемых работ);

– за выполнение обязанностей временно отсутствующего работника;

– за работу в ночное время;

– за работу с вредными условиями труда;

– за руководство бригадой;

– за работу в сверхурочное время;

– за работу в государственные праздники, праздничные и выходные дни.

Расчет отпускных производится исходя из среднего заработка за предшествующие отпуску 12 месяцев. Сумма заработка за предыдущие 12 месяцев делится на 12 и на 29,7. Полученный среднедневной заработок умножается на количество дней отпуска.

Для обобщения информации о расчетах с работниками организации по оплате труда, а также по выплате им дивидендов и других доходов от участия в уставном фонде организации предназначен счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». По кредиту счета 70 отражаются суммы, увеличивающие задолженность организации перед персоналом.

За счет средств бюджета государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь (далее – бюджет фонда) выплачиваются пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам, в связи с рождением ребенка, женщине, ставшей на учет в организации здравоохранения до 12-недельного срока беременности, по уходу за ребенком в возрасте до 3 лет, на детей старше 3 лет из отдельных категорий семей, на детей в возрасте от 3 до 18 лет в период воспитания ребенка в возрасте до 3 лет и др.

Пособие по временной нетрудоспособности работнику назначается по общим правилам: в размере 80% среднедневного заработка за первые 12 календарных дней нетрудоспособности и в размере 100%

среднедневного заработка за последующие календарные дни непрерывной временной нетрудоспособности. Размер среднедневного заработка для исчисления пособия работникам определяется за 6 календарных месяцев, предшествующих месяцу, в котором возникло право на пособие (далее - расчетный период) исходя из заработка за период работы у плательщика обязательных страховых взносов, назначающего пособие.

Размер среднедневного заработка определяется путем деления суммы заработка, учитываемого для исчисления пособия в порядке, установленном в пункте 24 Положения №569 [43], за расчетный период на число календарных дней этого периода. Из числа календарных дней расчетного периода, на которые делится заработок, исключаются календарные дни: трудового и социального отпусков; временной нетрудоспособности; простоя не по вине работника; освобождения от работы в соответствии с законодательством в других случаях.

В заработок для исчисления пособия работникам включаются виды оплаты труда (за исключением выплат, носящих единовременный характер), на которые в соответствии с законодательством начисляются обязательные страховые взносы в бюджет фонда. Заработная плата, надбавки и доплаты к ней включаются в заработок того месяца, за который они начислены. Премии и иные выплаты включаются в заработок того месяца, в котором они выплачены. Месяцем их выплаты считается месяц, на который они приходятся согласно лицевому счету, расчетной ведомости. Если из числа календарных дней месяца, в котором выплачены премии и иные выплаты, исключаются календарные дни освобождения от работы в соответствии с Положением, и в этом месяце отработаны не все рабочие дни (часы) по графику работы работника, премии и иные выплаты включаются в заработок для исчисления пособия пропорционально отработанному рабочему времени в данном месяце.

От сумм начисленной заработной платы работодатели производят следующие обязательные отчисления:

1. Обязательные страховые взносы в ФСЗН. Порядок уплаты регулируется Положением об уплате обязательных страховых взносов, взносов на профессиональное пенсионное страхование и иных платежей в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 16.01.2009 № 40. Эти отчисления,

производимые за счет организации, отражаются по дебету тех счетов, на которых отражается начисление затрат на оплату труда и других выплат работникам, и кредиту счета 69.

2. Взносы в Белгосстрах по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь № 531, производимые за счет организации, отражаются по дебету тех счетов, на которых отражается начисление затрат на оплату труда и других выплат работникам, и кредиту счета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются выплаченные суммы оплаты труда, премий, пособий, пенсий и т.п., доходов от участия в капитале организации, а также суммы начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний.

Организация, выплачивающая заработную плату работникам, признается налоговым агентом. Налоговые агенты обязаны удержать исчисленную сумму подоходного налога с физических лиц непосредственно из доходов плательщика при их фактической выплате. Объектом налогообложения подоходным налогом с физических лиц признаются, в частности, доходы, полученные плательщиками от источников в Республике Беларусь. Ставка подоходного налога с физических лиц установлена в размере 13%.

Из заработной платы удерживаются отчисления на социальные нужды по страхованию на случай достижения пенсионного возраста, инвалидности и потери кормильца (пенсионное страхование). Для работающих граждан отчисления составляют 1 %.

Граждане Республики Беларусь имеют право добровольно создавать по своему выбору профсоюзы, а также вступать в профсоюзы. Ежемесячные членские профсоюзные взносы уплачиваются с начисленной суммы заработной платы и других выплат, как правило, в размере 1% месячного заработка.

Корреспонденция счета 70 с другими счетами приведена в таблице 5.1.

**Таблица 5.1 – Корреспонденция счета 70**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена зарплата работникам, занятым в строительстве или приобретении долгосрочных активов	08	70
Начислена зарплата работникам, занятым в основном производстве	20	70
Начислена зарплата работникам, занятым во вспомогательном производстве	23	70
Начислена зарплата работникам, занятым обслуживанием производства	25	70
Начислена зарплата работникам, занятым в управлении организацией	26	70
Начислена зарплата работникам, занятым исправлением брака	28	70
Начислена зарплата работникам, занятым в обслуживающем производстве	29	70
Начислена зарплата работникам, занятым продажами	44	70
Начислены пособия за счет ФСЗН (больничные и пр.)	69	70
Начислены выплаты, причитающиеся от других организаций	76	70
Начислена зарплата работникам, занятым выполнением работ, затраты по которым учитываются в расходах будущих периодов	97	70
Из кассы организации выплачена зарплата	70	50
С расчетного счета перечислена зарплата	70	51
Из зарплаты удержан подоходный налог	70	68
Из зарплаты удержан взнос в ФСЗН, отражена задолженность работников по путевкам за счет средств социального страхования	70	69
Удержаны ежемесячные членские профсоюзные взносы	70	76
Депонирована заработная плата	70	76-5
Выданные работнику подотчетные суммы зачтены в счет заработной платы	70	71
Удержана из зарплаты сумма материального ущерба	70	73-2
Удержаны из зарплаты платежи по личному страхованию	70	76-1

Заработная плата выплачивается регулярно в дни, определенные в коллективном договоре, соглашении или трудовом договоре, но не реже 2 раз в месяц, если иная периодичность не определена контрактом. Ежемесячно при выплате заработной платы работнику необходимо выдать *расчетный листок*, составленный по форме, утвержденной приказом руководителя организации. В расчетном листке должны быть указаны:

все суммы, начисленные работнику за этот месяц, по составляющим заработной платы (оклад, премия, надбавки и т.д.);

все суммы, удержанные из доходов работника, а также выплаченные в этом месяце (подходный налог, обязательные страховые взносы на пенсионное страхование, аванс, отпускные, удержания по распоряжению нанимателя, по исполнительным документам и т.д.);

сумма к выплате (часть первая ст. 80 ТК).

Заработную плату работникам, с которыми заключены контракты, можно выплачивать не реже 1 раза в месяц в дни, определенные коллективным договором (соглашением), трудовым договором (контрактом) (ст. 261-2 ТК) [45]. Заработная плата в организации может выплачиваться двумя способами: перечисляться на карточки работников или выдаваться наличными из кассы.

Если выплата осуществляется наличными из кассы и физическое лицо не получило причитающиеся ему денежные средства, бухгалтеру необходимо их депонировать.

Эффективность использования трудовых ресурсов оценивают с помощью показателя производительность труда (годовую, дневную, часовую).

– годовая производительность труда ( $ПТ_g$ ), характеризует сумму выручки от реализации продукции на одного работника в среднем за год и рассчитывается по формуле:

$$ПТ_g = \frac{B}{\bar{Ч}}, \quad (5.1)$$

где  $B$  - выручки от реализации продукции;

$\bar{Ч}$  – среднесписочная численность работников.

– среднедневная производительность труда ( $ПТ_d$ ), характеризует среднедневную выручку от реализации товаров на одного работника и рассчитывается по формуле:

$$ПТ_d = \frac{B}{\bar{Ч} \times Д} = \frac{B}{ФРВ_{ч-д}}, \quad (5.2)$$

где  $Д$  – количество отработанных дней.

Методика анализа фонда заработной платы включает:

1. Изучение состава, структуры и динамики фонда заработной платы:

– по видам начислений (начисленная заработная плата за основное отработанное время по тарифам и расценкам, начисления стимулирующего характера (доплаты, премии, поощрения), выплаты компенсационного характера (за неиспользованные дни отпуска) и др.;

– переменная и постоянная части отплаты труда, к переменной части оплаты труда относят сдельную заработную плату, а к постоянной части – повременную заработную плату;

– по работникам и специалистам (оплата труда аппарата управления и оплата труда рабочим).

2. Изучают влияние факторов на изменение фонда заработной платы по следующим факторным моделям:

$$\Phi ЗП = \bar{Ч} \times \bar{ЗП}, \quad (5.3)$$

где  $\Phi ЗП$  – фонд заработной платы, тыс. р.;

$\bar{Ч}$  – среднесписочная численность работников, чел.;

$\bar{ЗП}$  – средняя за изучаемый период заработная плата, тыс. р.

Порядок расчета влияния факторов на изменение фонда заработной платы представлен в таблице 5.2.

**Таблица 5.2 – Алгоритм расчета влияния факторов на изменение фонда заработной платы**

Факторы	Про- шлый период	Отчет- ный пе- риод	Отклоне- ние (+, )	Расчет влияния факторов
<i>Среднесписочная численность и средняя заработная плата</i>				
1. Среднесписочная численность, чел.	$\bar{Ч}_0$	$\bar{Ч}_1$	$\Delta \bar{Ч}$	$\Delta \Phi ЗП (\bar{Ч}) = \Delta \bar{Ч} \times \bar{ЗП}_0$
2. Средняя заработная плата, тыс. р.	$\bar{ЗП}_0$	$\bar{ЗП}_1$	$\Delta \bar{ЗП}$	$\Delta \Phi ЗП (\bar{ЗП}) = \bar{Ч}_1 \times \Delta \bar{ЗП}$

3. Анализируют динамику средней заработной платы, при этом ее размер и темп изменения необходимо сравнить со среднеотрасле-

вым значением, а также с величиной средней заработной платы в целом по Республике Беларусь.

## **Тема 6. Учет и анализ затрат на производство и готовой продукции**

Готовая продукция – это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие требованиям действующих стандартов, утвержденным техническим условиям, в том числе по комплектности, или иной нормативно-технической документации, предусмотренной договором, принятые на склад или заказчиком (покупателем) и снабженные сертификатом или другим документом, удостоверяющим их качество.

Виды промышленного производства многообразны, и в каждом из них существуют особенности, выражающиеся как в составе затрат, так и в методах их распределения и включения в себестоимость продукции (товаров, работ, услуг), которые устанавливаются в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями. В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов № 102 [19] себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, включает прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, относящиеся к реализованной продукции, работам, услугам. К прямым затратам относятся:

прямые материальные затраты – стоимость израсходованного сырья и материалов, составляющих основу производимой продукции, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и других материалов, стоимость которых может быть прямо включена в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг;

прямые затраты на оплату труда – затраты на оплату труда и другие выплаты работникам, занятым в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг, а также суммы обязательных отчислений, установленных законодательством, от указанных выплат;

прочие прямые затраты – иные затраты, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.

Затраты на производство продукции (работ, услуг) включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты – предварительной или последующей.

Затраты группируются по видам продукции и калькуляционным статьям с учетом особенностей производства и отражаются в учетной политике. Перечень калькуляционных статей утвержден Методическими рекомендациями по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь [40].

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах основного производства организации. К счету 20 могут быть открыты субсчета по видам основного производства. Аналитический учет по счету 20 можно вести по видам производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

Корреспонденция счета 20 с другими счетами приведена в таблице 6.1.

**Таблица 6.1 – Корреспонденция счета 20**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списаны на себестоимость амортизационные отчисления по основным средствам, используемым в производстве продукции (работ, услуг)	<u>20</u>	<u>02</u>
Списана остаточная стоимость нематериальных активов, не соответствующих условиям признания, установленным законодательством	20	<u>04</u>
Списаны на себестоимость амортизационные отчисления по нематериальным активам, используемым в производстве продукции (работ, услуг)	20	<u>05</u>
Списаны материалы, использованные на производство продукции (работ, услуг)	20	<u>10</u>
Списаны отклонения в стоимости материалов, приходящиеся на использованные в производстве материалы	20	<u>16</u>
Включен в состав затрат налог на добавленную стоимость по материалам, товарам (работам, услугам), использован-	20	<u>18</u>

ным в производстве		
Отражено перемещение в соответствии с технологическим процессом незавершенной продукции (по мере ее готовности) из одного цеха в другой	20	20
Списаны на производство использованные полуфабрикаты собственного производства	20	<u>21</u>
Списана на себестоимость часть расходов, учтенных на счете 23, в соответствии с методикой распределения, принятой в учетной политике	20	<u>23</u>
Отражены затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен гарантийный срок службы	20	23, 60 и др.
Списана на себестоимость часть общепроизводственных затрат	20	<u>25</u>
Включены в себестоимость налоги, относимые на себестоимость в соответствии с законодательством	20	<u>68</u>
Отражены начисленные страховые взносы в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь	20	<u>69</u>
Отражены потери от простоев по внутрипроизводственным причинам, по страховым случаям	20	69, 70, 76-2
Отражены расходы на оплату труда работников организации, занятых в производстве продукции (работ, услуг)	20	70
Отражены возвратные отходы основного производства; приняты на учет материалы собственного производства	10	20
Списаны отклонения в стоимости материалов, приходящиеся на использованные в производстве материалы	20 (16)	16 (20)
Приняты на склад полуфабрикаты собственного производства	21	20
Определена себестоимость окончательно забракованной продукции	28	20
Принята к учету готовая продукция	43	20
Переданы обособленным подразделениям организации, состоящим на отдельном балансе (головной организации), расходы основных производств	79	20
Списана себестоимость реализованных работ (услуг)	90-4	20

В зависимости от особенностей технологического цикла, организационной структуры организации возможно сочетание полуфабрикатного и бесполуфабрикатного вариантов учета затрат.

*Попередельный метод учета затрат* и калькулирования себестоимости применим в том случае, если сырье и материалы проходят

несколько законченных стадий обработки и после окончания каждой стадии получается не продукт, а полуфабрикат. Полуфабрикаты могут быть использованы как в собственном производстве, так и реализованы на сторону. Затраты на остатки незавершенного производства распределяются по учетной цене определенной стадии производственного процесса и установленной учетной политикой предприятия. В аналитическом учете по отдельным наименованиям изделий допускается применение учетных цен (отпускных цен, плановой себестоимости, нормативной себестоимости и др.) с отдельным отражением в регистрах отклонений фактической себестоимости этих изделий от их стоимости по учетным ценам. Указанные отклонения учитываются по однородным группам готовых изделий.

Существует два варианта поперечного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции:

1. Бесполуфабрикатный – контроль за движением полуфабрикатов осуществляется бухгалтером оперативно в натуральных величинах и без записи на счетах.

2. Полуфабрикатный – себестоимость рассчитывается по каждой стадии производства изделия.

При использовании первого варианта затраты учитываются только по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается. Их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведется в цехах. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяется, а исчисляется лишь себестоимость готового продукта.

При использовании второго варианта движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляется бухгалтерскими записями, и себестоимость полуфабрикатов калькулируется после каждого передела, что позволяет выявить себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки и тем самым обеспечить более действенный контроль за себестоимостью продукции.

Для обобщения информации о наличии и движении полуфабрикатов собственного производства при применении в организации полуфабрикатного варианта учета затрат на производство предназначен счет 21 «*Полуфабрикаты собственного производства*».

В организациях, не применяющих полуфабрикатный вариант

учета затрат на производство, полуфабрикаты собственного производства отражаются в составе незавершенного производства на счете 20.

Распределяемые переменные косвенные затраты включают косвенные общепроизводственные затраты, величина которых зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг ([п.9](#) Инструкции № 102). К ним относят затраты по содержанию и эксплуатации оборудования, а также затраты, связанные с организацией, обслуживанием и управлением производствами, цехами, мастерскими и другими подобными им структурными подразделениями в основных и вспомогательных производствах. Информация о затратах, связанных с обслуживанием и управлением структурными подразделениями основного и вспомогательных производств организации, отражается на счете 25 «*Общепроизводственные затраты*».

Если в соответствии с учетной политикой общепроизводственные затраты включаются в себестоимость продукции, работ, услуг, то их необходимо списывать в дебет счетов 20, 23 «Вспомогательные производства» и других счетов учета затрат. Порядок распределения общепроизводственных затрат между видами деятельности, видами продукции, работ, услуг следует установить в учетной политике организации. Общепроизводственные затраты организации могут ежемесячно распределяться между объектами калькуляции пропорционально:

- расходам на оплату труда работников, непосредственно занятых производством продукции (заработной плате основных работников);
- прямым материальным затратам;
- прямым материальным и трудовым затратам;
- объемам выпуска продукции по плану (отчету) в фактических ценах.

Также могут использоваться и другие методы распределения затрат. Счет 25 сальдо на отчетную дату не имеет. Аналитический учет по счету 25 ведется по отдельным подразделениям организации, статьям затрат. Корреспонденция счета 25 с другими счетами приведена в таблице 6.2.

**Таблица 6 2 – Корреспонденция счета 25**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена амортизация по основным средствам общепроизводственного назначения	25	02
Списана остаточная стоимость нематериальных активов, не соответствующих условиям признания, установленным законодательством	25	04
Начислена амортизация по нематериальным активам общепроизводственного назначения	25	05
Начислен износ специальной одежды, обуви, средств индивидуальной защиты, специальных инструментов и специальных приспособлений	25	10
Списана в соответствии с учетной политикой стоимость инвентаря и хозяйственных принадлежностей, используемых на общепроизводственные нужды		
Переданы материалы на общепроизводственные нужды		
Учен в составе общепроизводственных затрат НДС по работам (услугам) общепроизводственного назначения, относимый в соответствии с законодательством на затраты	25	18
Использованы полуфабрикаты собственного производства на общепроизводственные нужды	25	21
Включена в общепроизводственные затраты в порядке часть расходов вспомогательных производств	25	23
Отнесены на общепроизводственные расходы затраты обслуживающих производств и хозяйств	25	29
Отражена стоимость работ (услуг) подрядчиков, связанных с обслуживанием производств	25	60
Начислены налоги в бюджет, относимые в соответствии с законодательством на себестоимость	25	68
Начислены отчисления в ФСЗН от сумм оплаты труда	25	69
Начислена заработная плата работникам, занятым обслуживанием производства	25	70
Использованы полуфабрикаты собственного производства на общепроизводственные нужды	25	21
Включена в общепроизводственные затраты в порядке, установленном учетной политикой организации, часть расходов вспомогательных производств	25	23
Начислены страховые взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные от сумм на оплату труда	25	76-2
Списаны на себестоимость продукции (работ, услуг) основного производства общепроизводственные затраты	20	25

Включена в затраты обслуживающего производства доля общепроизводственных расходов	23	25
Включена в сумму расходов по исправлению брака соответствующая сумма общепроизводственных затрат	28	25
Включена в себестоимость продукции, работ и услуг вспомогательных производств доля общепроизводственных расходов	29	25
Списаны затраты по оказанию общепроизводственных услуг структурному подразделению, выделенному на отдельный баланс	79	25
Списаны общецеховые расходы на реализацию продукции, работ, услуг (в качестве условно-постоянных)	90	25

Общехозяйственные затраты включают затраты, связанные с обслуживанием, организацией производства и управлением организацией в целом, амортизационные отчисления от стоимости нематериальных активов организации, а также затраты на электрическую и тепловую энергию, расходуемую на общехозяйственные нужды организации. В части условно-переменных, если это предусмотрено учетной политикой, они могут относиться на себестоимость отдельных видов продукции пропорционально объемам выпуска продукции.

Для учета общехозяйственных затрат предназначен счет 26 «Общехозяйственные затраты». Счет 26 сальдо на отчетную дату не имеет. Затраты, учтенные на счете 26, списываются в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы»), за исключением переменной части. Аналитический учет по счету 26 ведется по статьям затрат, местам возникновения затрат и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

Браком в производстве считается продукция (изделия) и работы, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по прямому назначению или могут быть использованы лишь после дополнительных затрат на исправление. В зависимости от характера дефектов, установленных при технической приемке, брак делится на:

- исправимый – продукция (изделия) и работы, которые после исправления могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически возможно и экономически целесообразно;

– неисправимый (окончательный) – продукция, которая не может быть использована по прямому назначению и исправление которых технически невозможно или экономически нецелесообразно.

Потери от брака включают в себестоимость тех видов продукции, работ и услуг, по которым обнаружен брак. Счет 28 «Брак в производстве» предназначен для обобщения информации о потерях от брака в производстве. Аналитический учет по счету 28 ведется по отдельным подразделениям организации, видам продукции, статьям затрат, причинам и виновным лицам.

Корреспонденция счета 28 с другими счетами приведена в таблице 6.3.

**Таблица 6.3– Корреспонденция счета 28**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена стоимость материалов, отпущенных на исправление брака	28	10
Списана сумма отклонений в стоимости материалов, переданных для исправления брака, от их стоимости по учетным ценам	28	16
Отражено списание стоимости продукции и работ основного производства, признанных как исправимым, так и неисправимым браком	28	20
Отражено списание полуфабрикатов собственного производства: - использованных для исправления брака; - признанных как исправимым, так и неисправимым браком	28	21
Отражено списание стоимости продукции, работ (услуг) вспомогательных производств: - использованных для исправления брака; - признанных как исправимым, так и неисправимым браком	28	23
Отражено списание затрат, связанных с обслуживанием и управлением производством, на затраты по исправлению брака	28	2
Отражены отчисления на социальное страхование и обеспечение, производимые за счет организации, начисленные от фонда заработной платы и иных выплат работникам, занятым исправлением брака	28	69
Отражены начисленные суммы затрат на оплату труда, подлежащие выплате работникам, занятым исправлением брака	28	70

Отражено в составе затрат по исправлению брака списание расходов, произведенных подотчетными лицами	28	71
Начислены отчисления по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний от сумм оплаты труда и иных выплат работникам, учитываемых в составе затрат по исправлению брака	28	76-2
Отражена стоимость материалов, полученных от окончательно забракованной продукции	10	28
Отражены в составе затрат основного производства расходы по исправлению брака, а также затраты по неисправимому браку при отсутствии виновных лиц	20	28
Отражено оприходование полуфабрикатов, полученных при разборке, сортировке забракованной продукции (по цене возможного использования)	21	28
Списаны в состав затрат вспомогательных производств расходы по исправлению брака, а также затраты по неисправимому браку при отсутствии виновных лиц	23	28
Списаны в состав затрат обслуживающих производств и хозяйств расходы по исправлению брака, а также затраты по неисправимому браку при отсутствии виновных лиц	29	28
Отражены подлежащие взысканию с виновных лиц суммы потерь от брака	<u>73-2</u>	28
Отражены суммы предъявленных претензий по потерям от брака, подлежащие взысканию с иных лиц	76-3	28
Списана сумма потерь от брака, не возмещенная виновными лицами	20, 23, 29	28
Списаны потери от брака за счет образованных резервов предстоящих платежей	96	28

Затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг (бытовое обслуживание, оздоровительные и культурно-просветительные мероприятия и т. п.) обслуживающими производствами и хозяйствами организации, являющимися ее структурными подразделениями, аккумулируются на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

К счету 29 могут быть открыты субсчета по видам обслуживающих производств и хозяйств. Сальдо по счету 29 на конец отчетного периода показывает стоимость незавершенного производства. Аналитический учет по счету 29 ведется по каждому обслуживаемому производству и хозяйству в разрезе статей затрат.

Счет 43 «Готовая продукция» предназначен для обобщения ин-

формации о наличии и движении готовой продукции в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность.

Учет готовой продукции осуществляется по местам хранения и отдельным ее видам в количественных и стоимостных показателях.

Корреспонденция счета 43 с другими счетами приведена в таблице 6.4.

**Таблица 6.4 – Корреспонденция счета 43**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Принята на склад из производства готовая продукция	43	20
Принята на склад готовая продукция вспомогательных производств	43	23
Принята на склад готовая продукция от обслуживающих производств и хозяйств	43	29
Приняты на учет излишки готовой продукции, выявленные при инвентаризации	43	90-7
Отражена в учете готовая продукция, предназначенная для использования в самой организации в качестве основных средств	01	43
Передана готовая продукция в качестве вклада в уставный фонд другой организации или в качестве вклада по договору простого товарищества	06	43
Отражена в учете готовая продукция, предназначенная для использования в самой организации в качестве материалов	10	43
Списана на себестоимость производителями печатных изданий стоимость экземпляров изданий, подлежащих обязательной рассылке	20	43
Использована во вспомогательном производстве готовая продукция	23	43
Использована для общепроизводственных нужд готовая продукция	25	43
Использована для нужд общехозяйственного назначения готовая продукция	26	43
Отражена в составе брака готовая продукция, если выявленные дефекты являются производственными	28	43
Отпущена готовая продукция для реализации в собственные магазины, не выделенные на отдельный баланс	41	43
Списана фактическая себестоимость реализованной продукции	90-4	43

Списана по итогам отчетного месяца сумма отклонений фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящаяся к реализованной продукции, если фактическая себестоимость превышает себестоимость по учетным ценам	90-4	43
Списана методом «красное сторно» по итогам отчетного месяца сумма отклонений фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящаяся к реализованной продукции, если фактическая себестоимость ниже себестоимости по учетным ценам	90-4	43
Отражен методом «красное сторно» возврат готовой продукции от покупателя	90-4	43

Себестоимость продукции представляет собой стоимостную оценку затрат, произведенных в процессе ее производства и реализации. Все затраты на производство и реализацию продукции в зависимости от их экономического содержания группируются по элементам:

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация основных средств и нематериальных активов;
- 5) прочие затраты.

Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции затраты организации группируются по статьям калькуляции (сырье и материалы, покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты, услуги производственного характера, топливо и энергия на технологические цели, основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих и т.д.). Министерства (ведомства) могут вносить изменения в приведенную типовую номенклатуру статей затрат на производство с учетом особенностей в технике, технологии и организации производства.

Целью анализа затрат и себестоимости продукции является определение резервов и неиспользованных возможностей оптимизации затрат на производство и реализацию продукции. Основные задачи анализа затрат и себестоимости продукции:

1. Изучение состава, структуры и динамики общей суммы затрат по производству и реализации продукции (по элементам и статьям).
2. Определение выполнения плана и динамики затрат на один рубль продукции, а также себестоимости отдельных видов продукции.

3. Проведение факторного анализа затрат и себестоимости продукции, определение резервов оптимизации себестоимости произведенной и реализованной продукции.

Методика анализа затрат и себестоимости продукции включает следующие этапы:

1. Проводится горизонтальный и вертикальный анализа общей величины затрат, определяется и оценивается их состав по экономическим элементам и статьям, структура, динамика и степень выполнения плана.

2. Изучается себестоимость единицы продукции в динамике, а также структура статей затрат, отнесенных на себестоимость конкретного вида продукции.

3. Изучаются затраты на рубль продукции ( $Z$ ), которые являются важной качественной характеристикой эффективности затрат, который рассчитывается по формуле:

$$Z = \frac{C_{ТП}}{ТП_{ОЦ}}, \quad (6.1)$$

где  $ТП_{ОЦ}$  – товарная продукция в ценах реализации за период;

$C_{ТП}$  – себестоимость товарной продукции за период.

На уровень и динамику затрат на рубль произведенной продукции влияют следующие факторы: физический объем продукции ( $q$ ), цена ( $p$ ) и себестоимость единицы продукции ( $z$ ), что отражает следующая факторная модель:

$$Zp = \frac{\Sigma qz}{\Sigma qp}. \quad (6.2)$$

Влияние указанных факторов на изменение затрат на рубль произведенной продукции определяется приемом цепной подстановки по следующим формулам:

– влияние изменения физического объема:

$$\Delta Z_{3(q)} = \frac{\Sigma q_1 z_0}{\Sigma q_1 p_0} - \frac{\Sigma q_0 z_0}{\Sigma q_0 p_0}, \quad (6.3)$$

– влияние изменения себестоимости единицы продукции;

$$\Delta I_{33}^{(z)} = \frac{\sum q_1 z_1}{\sum q_1 p_0} - \frac{\sum q_1 z_0}{\sum q_1 p_0}, \quad (6.4)$$

– влияние изменения средних цен на единицу продукции:

$$\Delta I_{33}^{(p)} = \frac{\sum q_1 z_1}{\sum q_1 p_1} - \frac{\sum q_1 z_1}{\sum q_1 p_0}, \quad (6.5)$$

## Тема 7. Учет и анализ финансовых результатов

Финансовый результат деятельности организации характеризует прибыль или убыток, определяемые как разница между доходами и расходами.

В соответствии с законом «О бухгалтерском учете и отчетности №57-3 [32] доходы – это увеличение экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника имущества (учредителей, участников) организации. Расходы – уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации. Классификация доходов и расходов организации для целей бухгалтерского учета дана в Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов №102 [19]. В соответствии с положениями инструкции доходы по виду деятельности подразделяются на:

- доходы по текущей деятельности;
- доходы по инвестиционной деятельности;
- доходы по финансовой деятельности

Текущая деятельность – это основная деятельность организации по производству и реализации продукции (товаров, работ, услуг), которая приносит основную часть дохода организации. Учет доходов и расходов по ней ведется на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». К счету 90 могут быть открыты субсчета:

- 90.1. Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг.
- 90.2. Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

90.3. Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

90.4. Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг.

90.5. Управленческие расходы.

90.6. Расходы на реализацию.

90.7. Прочие доходы по текущей деятельности.

90.8. Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности.

90.9. Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности.

90.10. Прочие расходы по текущей деятельности.

90.11. Прибыль (убыток) от текущей деятельности.

Доходами по текущей деятельности являются:

1. Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, она занимает наибольший удельный вес. Инструкцией № 102 провозглашен учет выручки по методу начисления.

2. Прочие доходы по текущей деятельности:

– доходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств;

– суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации;

– стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ, оказанных услуг, полученных безвозмездно;

– доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение запасов, оплату выполненных работ, оказанных услуг, финансирование текущих расходов;

– доходы от уступки права требования;

– неустойки, штрафы, пени за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению;

– доходы, связанные с чрезвычайными ситуациями и др.

Расходы по текущей деятельности включают в себя затраты, формирующие:

1. Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг.

2. Управленческие расходы – условно-постоянные косвенные затраты, связанные с управлением организацией, учитываемые на

счете 26 «Общехозяйственные затраты» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

3. Расходы на реализацию – расходы на реализацию, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

4. Прочие расходы по текущей деятельности:

– расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств;

– суммы недостач и потерь от порчи запасов, денежных средств;

– суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов;

– суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам;

– расходы по аннулированным производственным заказам;

– расходы обслуживающих производств и хозяйств;

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

Корреспонденция счета 90 с другими счетами приведена в таблице 7.1.

**Таблица 7.1 – Корреспонденция счета 90**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена выручка от реализации продукции	62	90-1
Начислен НДС от реализации продукции	90-2	68
Списана себестоимость реализованной продукции	90-4	43
Списаны управленческие расходы	90-5	26
Списаны расходы на реализацию	90-6	44
Оприходованы суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации	10, 41, 50	90-7
Отражены суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам	90-10	63
Отражена прибыль от текущей деятельности	90-11	99

Инвестиционная деятельность – деятельность организации по приобретению и выбытию долгосрочных активов, финансовых вложений. В состав доходов и расходов по инвестиционной деятельности, включаются:

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений;
- суммы излишков инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации;
- суммы недостач и потерь от порчи инвестиционных активов;
- доходы и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций;
- доходы и расходы по договорам о совместной деятельности;
- доходы и расходы по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги других организаций и др.

Финансовая деятельность – деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств. В состав доходов и расходов по финансовой деятельности включаются:

- проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами (за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством);
- разницы между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью (при аннулировании выкупленных акций) или стоимостью, по которой указанные акции реализованы третьим лицам (при последующей реализации выкупленных акций);
- расходы, связанные с получением во временное владение и пользование предмета лизинга по договору финансовой аренды (лизинга);
- разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства, за исключением случаев, установленных законодательством и др.

Для обобщения информации о таких доходах и расходах предназначен счет *91 «Прочие доходы и расходы»*. К счету 91 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.

Аналитический учет по счету 91 ведется по видам доходов. Корреспонденция счета 90 с другими счетами приведена в таблице 7.2.

**Таблица 7.2 – Корреспонденция счета 90**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена выручка от реализации основных средств	62	91-1
Начислен НДС от реализации основных средств	91-2	68
Списана остаточная стоимость реализованных основных средств	91-4	01-3
Списаны расходы на реализацию основных средств	91-4	76,70,69
Оприходованы суммы излишков основных средств, нематериальных активов, выявленных в результате инвентаризации	01, 04	91-4
Начислены проценты за хранение денежных средств на счетах	51	91-4

Счет 90 закрывается ежемесячно. Для этого сопоставляются дебетовые и кредитовые обороты по субсчетам, открытым к счету 90. На разницу между дебетовым и кредитовым оборотами ежемесячно делают запись:

Дебет 90-11 — Кредит 99 — если получена прибыль от текущей деятельности;

Дебет 99 — Кредит 90-11 — если получен убыток от текущей деятельности.

Аналогичным образом по окончании каждого месяца сопоставляются дебетовые и кредитовые обороты по субсчетам, открытым к счету 91, и определяется сальдо прочих доходов и расходов, которое отражается по дебету (кредиту) счета 99 и кредиту (дебету) субсчета 91-5.

Таким образом по счетам 90 и 91 сальдо в синтетическом учете на конец каждого месяца отсутствует. Однако на субсчетах указанных счетов продолжают числиться остатки, которые накапливаются в течение всего отчетного года и закрываются посредством реформации баланса на 31 декабря внутренними записями на субсчет 90-11 (91-5). В результате сделанных записей дебетовые и кредитовые обороты по субсчетам, открытым к счету 90 (91), будут равны. Сальдо как в целом по счетам 90 (91), так и по всем открытым к ним субсчетам будет равно нулю.

Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период. На этом счете в течение года отражаются прибыль (убыток) от текущей деятельности, сальдо прочих доходов и расходов. Кроме того, на счете 99 отражаются начисление налогов на прибыль, отложенного налогового обязательства, списание отложенного налогового актива и др.

Отложенный налоговый актив (ОНА) – это актив, равный сумме налога на прибыль, уплаченного в текущем отчетном периоде, но относящегося к учетной прибыли будущих отчетных периодов в связи с образованием в текущем отчетном периоде вычитаемых временных разниц. Для обобщения информации о наличии и движении ОНА предназначен счет 09 «Отложенные налоговые активы». Аналитический учет по счету 09 ведут по видам активов или обязательств, в учетной оценке которых возникли вычитаемые временные разницы.

Отложенное налоговое обязательство – это обязательство, равное сумме налога на прибыль, относящегося к учетной прибыли текущего отчетного периода, но подлежащего уплате в будущих отчетных периодах в связи с образованием в текущем отчетном периоде налогооблагаемых временных разниц. Для обобщения информации о наличии и движении ОНО предназначен счет 65 «Отложенные налоговые обязательства». Аналитический учет по счету 65 ведут по видам активов или обязательств, в учетной оценке которых возникла налогооблагаемых временных разниц.

По окончании отчетного года счет 99 закрывается. Корреспонденция счета 99 с другими счетами приведена в таблице 7.3.

**Таблица 7.3 – Корреспонденция счета 99**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Получена прибыль от текущей деятельности	90-11	99
Получена прибыль от инвестиционной и финансовой деятельности	91-5	99
начислен налог на прибыль	99	68
Начислен отложенный налоговый актив	09	99
Отражение уменьшения отложенного налогового актива по мере уменьшения вычитаемых временных разниц	99	09
Начислено отложенное налоговое обязательство	99	65
Отражение уменьшения, выбытия ОНО	65	99
Списана чистая прибыль	99	84
Списан убыток	84	99

В учете нераспределенная прибыль учитывается на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». По дебету счета происходит отражения сумм увеличения убытка. По дебету счета также отражаются суммы использования прибыли. На кредите счета отражаются увеличения непосредственной прибыли и суммы списания накопленного убытка.

Дебетовое сальдо по этому счету означает наличие у предприятия непокрытого убытка. Непокрытый убыток может погашаться за счет: уменьшения уставного капитала организации, резервного капитала, добавочного капитала, целевых взносов участников.

Нераспределенная прибыль образуется, если чистая прибыль, полученная организацией, распределена не вся или не было принято решения о ее распределении. Право распределения прибыли общества принадлежит его собственникам. Прибыль может распределяться на: выплату дивидендов участникам общества, погашение убытков, создание и пополнения резервного капитала, на другие цели по решению собственников.

Корреспонденция счета 84 с другими счетами приведена в таблице 7.4.

**Таблица 7.4 – Корреспонденция счета 84**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списана чистая прибыль отчетного года	99	84
Списан убыток отчетного года	84	99
За счет средств резервного капитала покрыты убытки предыдущего года	82	84
За счет средств учредителей покрыты убытки предыдущего года	75	84
За счет уставного капитала покрыты убытки предыдущего года	80	84
Отражается начисление доходов учредителям	84	75
Отчисления в резервный капитал	84	82

Основной целью анализа является предоставление полной и достоверной информации заинтересованным пользователям о тенденциях их изменения по общей сумме и структурным элементам, стабильности и надежности получения, выявление резервов их роста.

Для достижения поставленной цели в ходе анализа доходов организации решаются следующие задачи:

- оценивают состав, структуру и динамику доходов организации, в том числе по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности;

- определяют влияние доходов на изменение прибыли до налогообложения;

- оценивают состав, структуру и динамику доходов от реализации продукции, работ, услуг;

- оценивают выполнение плана по поступлению доходов от реализации продукции, работ, услуг;

- определяют влияние факторов на изменение доходов от реализации продукции, работ, услуг;

- изучают безубыточность деятельности и запас ее финансовой прочности.

Основной целью анализа расходов организации является выявление резервов их оптимизации, так как снижение расходов даёт возможность повысить прибыль и рентабельность деятельности.

Задачами анализа расходов организации являются:

- изучение состава, структуры и динамики общей суммы расходов организации.

- оценка изменения фактических расходов по сравнению с утверждённой сметой, выявление их экономии или перерасхода.

- изучение динамики, состава и структуры расходов на реализацию товаров посредством проведения горизонтального и вертикального их анализа;

- оценка влияния факторов на изменение общей суммы и уровня расходов на реализацию товаров;

- оценка изменения отдельных статей расходов на реализацию товаров и определение резервов их снижения;

- сопоставление темпов изменения расходов на реализацию товаров, выручки и прибыли от реализации товаров. определение влияния расходов на реализацию товаров на изменение прибыли от реализации товаров;

По данным «Отчета о прибылях и убытках» исследуется состав, структура и динамика доходов и расходов организации.

На следующем этапе анализа изучается влияние доходов организации и их составных элементов на изменение прибыли или убытка, полученных в отчетном периоде. Воздействие доходов, в том числе их отдельных видов, определяется методом прямого счета (балан-

совой увязки), т.е. рост доходов обеспечивает прирост прибыли до налогообложения. Детальный анализ доходов как фактора формирования прибыли (убытка) позволяет определить, какие доходы в большей степени повлияли на изменение прибыли (убытка) – доходы от основной текущей деятельности или прочие доходы.

Оценивая динамику доходов от реализации продукции, необходимо принимать во внимание изменение цен за анализируемый период. Снижение или рост цен на продукцию существенно влияет на объем полученных доходов, как следствие их анализ производится в действующих и в сопоставимых ценах. Доходы от реализации продукции в сопоставимых ценах ( $D^{COП}$ ) рассчитывают путем деления доходов (выручки от реализации продукции,  $B_1$ ) отчетного периода на индекс цен ( $I_p$ ):

$$D^{COП} = \frac{B_1}{I_p}, \quad (7.1)$$

Таким образом, на изменение выручки от реализации продукции влияют следующие факторы:

– изменение физического объема реализованной продукции, влияние определяют как разница между выручкой от реализации продукции в сопоставимых ценах и выручкой от реализации продукции прошлого (базисного) периода.

– изменение цен реализованной продукции, влияние определяют как разница между выручкой от реализации продукции отчетного периода и выручкой от реализации продукции в сопоставимых ценах.

На следующем этапе анализа оценивается безубыточность производственной деятельности организаций на основе расчета точки безубыточности, зоны безопасности, запаса финансовой прочности и выручки от реализации продукции, обеспечивающей необходимую прибыль.

Безубыточность – такое состояние, когда бизнес не приносит ни прибыли, ни убытков. Это выручка, которая необходима для того, чтобы организация начала получать прибыль. Ее можно выразить в количестве единиц продукции, которые необходимо произвести (реализовать), чтобы покрыть затраты, после чего каждая дополнительная единица произведенной (реализованной) продукции будет приносить прибыль.

Для определения точки безубыточности аналитическим спосо-

бом в стоимостном выражении используется формула:

$$TB_{cm} = \frac{УПз}{\left(1 - \frac{УЗп}{B}\right)}, \quad (7.2)$$

где  $TB_{cm}$  – точка безубыточности в стоимостном выражении, тыс. р.;

УПз – условно-постоянные затраты, тыс. р.;

УЗп – условно-переменные затраты, тыс. р.;

B – выручка от реализации продукции, тыс. р.

Точка безубыточности в натуральном выражении рассчитывается по формуле:

$$TB_n = \frac{УПз}{Ц_e - УРпер_e}, \quad (7.3)$$

где  $TB_n$  – точка безубыточности в натуральном выражении, ед.;

Ц<sub>е</sub> – цена за единицу продукции, тыс. р.;

УРпер<sub>е</sub> – условно-переменные расходы на единицу продукции, тыс. р.

Выручка от реализации продукции, обеспечивающая получение организацией необходимой прибыли рассчитывается по формуле:

$$В_{нп} = \frac{УПз + НП}{\left(1 - \frac{УЗп}{B}\right)}, \quad (7.4)$$

где  $В_{нп}$  – выручка от реализации продукции, обеспечивающая, получение необходимой прибыли, тыс. р.;

НП – необходимая прибыль, тыс. р.

Запас финансовой прочности выражается как абсолютным, так и относительным показателем. Запас финансовой прочности в стоимостном выражении (зона безопасности) определяется как разница между выручкой от реализации продукции (плановой или фактической) и выручкой, в точке безубыточности в стоимостном выражении. Относительный показатель запаса финансовой прочности (ЗФП, в %) определяется по формуле:

$$ЗФП, \% = \frac{B - TB_{cm}}{B} \times 100. \quad (7.5)$$

Целью анализа прибыли от реализации продукции является изучение тенденций изменения прибыли и рентабельности хозяйственной деятельности, установление причин их изменения и резервов роста.

Задачи анализа прибыли от реализации продукции:

- оценка степени выполнения плана и динамики прибыли от реализации продукции, факторов ее изменения;
- изучение динамики показателей рентабельности производственной деятельности, факторов их изменения;
- поиск и расчет резервов роста прибыли и рентабельности.

Система показателей оценки рентабельности приведена в таблице 7.5.

**Таблица 7.5** – Система показателей оценки рентабельности

Показатели	Методика расчета	Экономическое содержание показателей
1. Рентабельность продаж основной деятельности	Отношение прибыли от реализации к выручке от реализации продукции, товаров, работ, услуг, умноженное на 100	Характеризует долю прибыли от реализации в выручке от реализации продукции, товаров, работ, услуг
Рентабельность расходов	Отношение прибыли до налогообложения к расходам организации, умноженное на 100	Характеризует сумму прибыли, полученную со 100 рублей понесенных расходов. Рост показателя свидетельствует о повышении эффективности осуществления текущей, инвестиционной и финансовой деятельности организации
2. Рентабельность продукции	Отношение прибыли от реализации к полной себестоимости реализованной продукции, товаров, работ, услуг, умноженное на 100	Характеризует сумму прибыли от реализации, полученную со 100 рублей понесенных расходов по основной текущей деятельности
3. Рентабельность активов	Отношение прибыли до налогообложения или чистой прибыли к средней стоимости активов	Характеризует сумму прибыли, полученную со 100 рублей использованных активов

Алгоритм расчета влияния средней стоимости долгосрочных и

краткосрочных активов, а также прибыли (убытка) на изменение рентабельности (убыточности) активов представлен в таблице 7.6.

**Таблица 7.6 - Алгоритм расчета влияния средней стоимости долгосрочных и краткосрочных активов, а также прибыли (убытка) на изменение рентабельности (убыточности) активов**

Показатели	Прошлый период	Отчетный период	Отклонение (+.-)	Расчет влияния факторов
1. Средняя стоимость долгосрочных активов, тыс.р.	$\overline{ДА} 0$	$\overline{ДА} 1$	$\Delta \overline{ДА}$	$\Delta P_{A(\overline{ДА})} = \frac{\overline{П}_0 \times 100}{\overline{ДА}_1 + \overline{КА}_0} - \frac{\overline{П}_0 \times 100}{\overline{ДА}_0 + \overline{КА}_0}$
2. Средняя стоимость краткосрочных активов, тыс.р.	$\overline{КА} 0$	$\overline{КА} 1$	$\Delta \overline{КА}$	$\Delta P_{A(\overline{КА})} = \frac{\overline{П}_0 \times 100}{\overline{ДА}_1 + \overline{КА}_1} - \frac{\overline{П}_0 \times 100}{\overline{ДА}_1 + \overline{КА}_0}$
3. Прибыль (убыток), тыс.р.	Π0	Π1	Δ Π	$\Delta P_{A(\Pi)} = \frac{\Delta \Pi \times 100}{\overline{ДА}_1 + \overline{КА}_1}$
В том числе:				
3.1. Прибыль от текущей деятельности, млн р.	Πт0	Πт1	□Πт	$\Delta P_{A(\Pi_t)} = \frac{\Delta \Pi_t \cdot 100}{\overline{ДА}_1 + \overline{КА}_1}$
3.2. Прибыль от инвестиционной деятельности, млн р.	Πи0	Πи1	□Πи	$\Delta P_{A(\Pi_i)} = \frac{\Delta \Pi_i \cdot 100}{\overline{ДА}_1 + \overline{КА}_1}$
3.3. Прибыль от финансовой деятельности, млн р.	Πф0	Πф1	□Πф	$\Delta P_{A(\Pi_f)} = \frac{\Delta \Pi_f \cdot 100}{\overline{ДА}_1 + \overline{КА}_1}$
4. Рентабельность (убыточность) активов, % (стр. 3 ÷ (стр. 1+ стр.2)×100)	РА 0	РА 1	Δ РА	$\Delta P_A = \Delta P_{A(\overline{ДА})} + \Delta P_{A(\overline{КА})} + \Delta P_{A(\Pi)}$

## Тема 8. Теоретические основы аудита

Аудиторская деятельность – предпринимательская деятельность по оказанию аудиторскими организациями, аудиторами, осуществ-

ляющими деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, аудиторских услуг [34]. Результатом аудита при этом является выражение мнения о степени достоверности бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта.

Согласно Национальному правилу аудиторской деятельности «Цели и общие принципы аудита» от 26.10.2006 г №114 [29] *целью аудита* является повышение доверия предполагаемых пользователей к бухгалтерской (финансовой) отчетности, которое достигается путем: получения аудиторской организацией разумной уверенности в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность в целом не содержит существенных искажений, возникших в результате ошибок и (или) недобросовестных действий, что предоставляет аудиторской организации основания для выражения мнения о том, составлена ли бухгалтерская (финансовая) отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применимой основой составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности; составления аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности согласно требованиям национальных правил аудиторской деятельности.

Задачами аудита являются:

устранение нарушений финансово-хозяйственной деятельности;  
консультирование по улучшению результатов хозяйствования.

Аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с принципами:

– принцип независимости – означает отсутствие у аудиторской организации, аудитора индивидуального предпринимателя, 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 – означает нераспространение аудитором информации о деятельности аудируемого лица, заказчика аудиторских услуг, непредставление третьим лицам такой информации и получаемых или составляемых в ходе оказания аудиторских услуг документов, а также неразглашение содержащихся в этих документах сведений без согласия аудируемого лица, заказчика аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных актами или договором оказания аудиторских услуг;

– принцип профессиональной компетенции – означает, что аудитор обязан обладать необходимой профессиональной квалификацией, позволяющей ему обеспечивать качественное оказание аудиторских услуг;

– принцип профессионального поведения – означает соблюдение аудитором приоритета общественных интересов, общих норм морали, проявления непредвзятости и беспристрастности при рассмотрении профессиональных вопросов, формировании выводов и мнений, а также несовершение действий, дискредитирующих аудитора.

*В зависимости от назначения* выделяют внешний и внутренний аудит. *Внешний* аудит – это независимая проверка, осуществляемая аудиторской организацией или аудитором по договорам оказания аудиторских услуг. Внешний аудит независим по отношению к контролируемому предприятию, но он несет ответственность перед внешними пользователями информации. *Внутренний* аудит – это ведомственная или внутренняя форма контроля, создаваемая в рамках субъекта хозяйствования.

*По степени необходимости* проверок аудит подразделяют на обязательный и инициативный (добровольный). *Обязательный* аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности – аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, обязательность которого установлена Законом №56-3 [34].

Ежегодно проводится обязательный аудит годовой индивидуальной и консолидированной отчетности следующих субъектов: акционерные общества, банки, биржи, страховые организации и другие, а также организации, объем выручки которых за предыдущий отчетный год превышает 5 млн. евро. Обязательный аудит должен быть проведен не позднее 30 июня года, следующего за отчетным. Уклонение от обязательного аудита и (или) неустранение выявленных аудитором нарушений законодательства в течение 30 календарных дней с даты получения аудиторского заключения влекут наложение штрафа в размере от 10 до 50 БВ в соответствии с КоАП РБ.

Кроме того, различают *инициативный* аудит, который проводится по решению собственника или органа, им уполномоченного.

Особое место в аудиторской деятельности занимает оказание сопутствующих аудиту услуг. В соответствии с Законом №56-3 [34] со-

путствующие услуги квалифицируются как профессиональные услуги, в частности: 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; анализа 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 в организациях, курсов по вопросам оказания аудиторской деятельности и оказания профессиональных услуг.

*Сопутствующие аудиту услуги* подразделяются:

– *совместимые услуги* – услуги, которые совмещаются с аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности у конкретного заказчика. Они могут осуществляться без дополнительных ограничений;

– *несовместимые услуги* аудитор (аудиторская организация) не вправе оказывать клиенту в случае проведения у него аудита. Если такие услуги были оказаны ранее, то аудитор (аудиторская организация) должен отказаться от проведения аудита у данного заказчика.

*Субъектами аудиторской деятельности* в Республике Беларусь являются аудиторы и аудиторские организации. В соответствии с действующим законодательством аудитором – это физическое лицо, имеющее квалификационный аттестат аудитора, выданный Министерством финансов Республики Беларусь.

Аттестация на право получения квалификационного аттестата аудитора – это проверка знаний физических лиц, претендующих на получение квалификационного аттестата аудитора в форме квалификационного экзамена образования. Требования, предъявляемые к физическим лицам, претендующим на получение квалификационного

аттестата аудитора, установлены Законом Республики Беларусь от 12.07.2013 г. № 56-З «Об аудиторской деятельности». Требования к претендентам: наличие высшего экономического и (или) юридического образования; наличие стажа по специальности не менее трех лет; сведения о подтверждении отсутствия неснятой или непогашенной судимости, отсутствие нахождения на учете в связи с психическими расстройствами, алкоголизмом, наркоманией и таксикоманией.

Подготовка к проведению аудита включает в себя определение объема аудита, стоимости его проведения, заключение договора оказания аудиторских услуг. Договору может предшествовать письменное обязательство исполнителя о согласии на проведение аудита. Письменное обязательство направляется заказчику с целью подтверждения правильности понимания им условий предстоящего договора.

В соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности «Планирование аудита» №81 [28] процесс планирования неотделим от процесса проведения аудита и включает в себя: предварительное планирование; разработку общей стратегии аудита; составление плана аудита; внесение изменений в план в ходе аудита; осуществление руководства и контроля; документирование действий, связанных с составлением и изменениями стратегии и плана аудита.

Характер и объем мероприятий по планированию аудита зависят от: целей и задач предстоящего аудита; размера и особенностей финансовой и хозяйственной деятельности аудируемого лица; опыта работы аудиторской организации, в том числе с данным аудируемым лицом; обстоятельств, возникших в ходе проведения аудита.

При определении объема аудиторских процедур аудиторской организации следует руководствоваться профессиональным суждением. При этом необходимо учитывать уровень существенности, оценку рисков существенного искажения информации и уровень уверенности, который аудиторская организация планирует получить. Чем выше риск существенного искажения информации, тем больше должен быть объем аудиторских процедур.

При использовании выборочных методов аудита аудиторская организация должна учитывать, что если объем выборки, отобранной из генеральной совокупности, слишком мал или ошибки не были прослежены надлежащим образом, то может возникнуть недопустимо высокий риск того, что вывод аудиторской организации, основанный

на анализе выборки, будет отличаться от вывода, который мог бы быть сделан, если бы предметом исследования той же самой аудиторской процедуры была вся генеральная совокупность.

*Аудиторская выборка* – это способ проведения аудита, при котором документация бухгалтерского учета аудируемого лица проверяется не сплошным порядком, а выборочно. Порядок использования аудиторской выборки при проведении аудита и оценки полученных таким образом результатов установлен НПАД «Выборочный способ и другие способы тестирования в аудите» №77.

Важнейшим требованием к составлению выборки, является обеспечение ее репрезентативности, т.е. представительности. Репрезентативность (представительность) выборки в аудите предопределяет возможность сделать на ее основе правильные выводы по всей проверяемой совокупности. Все элементы проверяемой совокупности должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку. Аудиторская выборка, не отвечающая этим условиям, называется *нерепрезентативной* (непредставительной).

Основными методами отбора элементов выборки являются:

случайный. Для случайного отбора используется генератор случайных чисел (при проведении аудита с использованием компьютерных программ) или таблицы случайных чисел;

систематический. Систематический отбор предполагает, что элементы отбираются в выборку начиная со случайно выбранного числа через постоянный интервал. Для определения начальной точки аудиторская организация может использовать генератор случайных чисел (при проведении аудита с использованием компьютерных программ) или таблицы случайных чисел;

бессистемный. При бессистемном отборе элементы выборки определяются аудиторской организацией на основании профессионального суждения.

*Аналитические процедуры* включают оценку финансовой информации посредством изучения вероятных взаимосвязей как финансовых, так и нефинансовых данных. Аналитические процедуры также охватывают исследование выявленных отклонений, которые не согласуются с другой уместной информацией или значительно отличаются от прогнозных значений.

В процессе проведения аудита могут применяться следующие аналитические процедуры: сопоставление показателей бухгалтерской отчетности с плановыми (сметными) показателями аудируемого лица; сопоставление фактических показателей бухгалтерской отчетности за различные периоды; сопоставление показателей бухгалтерской отчетности со среднеотраслевыми данными; сопоставление финансовой и нефинансовой информации; сопоставление показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов отчетного периода с нормативными значениями, устанавливаемыми действующим законодательством и самим аудируемым лицом; другие виды аналитических процедур, в том числе учитывающие особенности организационной структуры аудируемого лица.

Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудиторской организацией при проведении аудита и используемая при формировании выводов, на которых базируется аудиторское мнение, и включающая информацию, содержащуюся в учетных записях, лежащих в основе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также иную информацию. Аудиторские доказательства носят кумулятивный (накапливающийся) характер и могут включать как аудиторские доказательства, полученные в ходе проведения данного аудита, так и полученные в результате предыдущих аудитов.

Общие требования, предъявляемые к порядку составления аудиторского заключения, определены НПАД «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности» №18 [27].

Согласно Закону РБ «Об аудиторской деятельности» №56-З *аудиторское заключение* – это документ, составленный аудиторской организацией, аудитором – ИП по результатам оказания аудиторских услуг и содержащий выраженное в установленной форме аудиторское мнение.

Аудиторское заключение должно иметь следующее название «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности» и должно содержать следующие элементы:

- 1) название;
- 2) указание на лицо, которому адресуется аудиторское заключение;
- 3) реквизиты аудируемого лица и аудиторской организации;

- 4) вводную часть;
- 5) часть, указывающую на ответственность руководства аудируемого лица за представленную бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- 6) часть, указывающую на ответственность аудиторской организации в связи с проведением аудита и содержащую описание аудита;
- 7) часть, содержащую аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовых (хозяйственных) операций законодательству;
- 8) часть, содержащую аудиторское мнение по отдельным проверяемым вопросам или отчет по результатам выполнения определенных согласованных аудиторских процедур;
- 9) подписи и дату аудиторского заключения;
- 10) дату получения аудиторского заключения аудируемым лицом (в случае проведения обязательного аудита).

Аудиторское заключение может содержать аудиторское мнение без оговорки и (или) быть модифицированным.

Аудиторское мнение без оговорки выражается тогда, когда аудиторская организация приходит к выводу, что отчетность подготовлена в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности в Республике Беларусь и дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица.

Модифицированное аудиторское мнение может быть выражено в следующих формах:

- аудиторское мнение с оговоркой;
- отрицательное аудиторское мнение;
- отказ от выражения аудиторского мнения.

Аудиторская организация должна выразить аудиторское мнение с оговоркой в том случае, если:

аудиторская организация, получив достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу о том, что влияние на отчетность искажений, рассматриваемых по отдельности или в сово-

купности с другими искажениями, является существенным, но не распространенным;

у аудиторской организации отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, на которых она могла бы основывать аудиторское мнение, однако аудиторская организация приходит к выводу, что возможное влияние обнаруженных искажений на отчетность может быть существенным, но не распространенным.

Аудиторская организация должна выразить отрицательное аудиторское мнение в том случае, когда, получив достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, она приходит к выводу, что влияние на отчетность искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является одновременно существенным и распространенным.

Аудиторская организация должна отказаться от выражения аудиторского мнения, если:

у аудиторской организации отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, на которых она могла бы основывать свое аудиторское мнение, но при этом она приходит к выводу, что возможное влияние обнаруженных искажений на отчетность может быть одновременно существенным и распространенным;

имеется несколько существенных для отчетности аудируемого лица факторов неопределенности, связанных с будущими действиями или событиями, не зависящими от аудируемого лица, последствия которых могут повлиять на отчетность.

К аудиторскому заключению прилагается подписанная и скрепленная печатью аудируемого лица отчетность, в отношении которой выражается аудиторское мнение. Пакет указанных документов должен быть прошнурован, пронумерован полистно, скреплен печатью аудиторской организации и подписью руководителя аудиторской организации.

Аудиторское заключение составляется в количестве экземпляров, согласованном аудиторской организацией с аудируемым лицом, но не менее двух.

По результатам аудита также составляется отчет. Он содержит

информацию по вопросам аудита, которую аудиторская организация должна сообщить получателю отчета в соответствии с договором оказания аудиторских услуг и условиями аудиторского задания. Отчет составляется на завершающем этапе аудита и прилагается к аудиторскому заключению.

Информация в отчете должна излагаться последовательно в соответствии с перечнем проверяемых по плану аудита вопросов. Содержательную часть отчета следует подразделять на главы, посвященные проверке отдельных вопросов или разделов бухгалтерского учета. Внутри каждой главы выявленные нарушения, указания на недостатки и замечания следует приводить в порядке уменьшения их существенности.

## РЕКОМЕНДУЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА

### Основная

1. Азаренко, А. В. Пособие по теории бухгалтерского учета : [учебное пособие для вузов] / А. В. Азаренко, Т. Ф. Манцерова, Т. А. Морозова. - 10-е изд., перераб. и доп.. - Минск : Амалфея, 2015. - 163 с.
2. Бухгалтерский учет / А. И. Балдинова [и др.] ; под общ. ред. И. Е. Тишкова. - 5-е изд., перераб. и доп. - Минск : Вышэйшая школа, 2001. - 686 с.
3. Ладутько, Н. И. Бухгалтерский учет в промышленности : учебное пособие / Н. И. Ладутько. - Минск : Книжный Дом, 2005. - 688 с.
4. Папковская, П. Я. Теория бухгалтерского учета : учебник / П. Я. Папковская. - 5-е изд.. - Минск : Информпресс, 2009. - 240 с.
5. Бухгалтерский учет, анализ и аудит : учебное пособие для вузов / под общ. ред. П. Г. Пономаренко. - 3-е изд.. - Минск : Вышэйшая школа, 2010. - 557, [1] с. - (Для экономических специальностей вузов)
6. Сушко, Т. И. Бухгалтерский учет и отчетность в промышленности : учебное пособие / Т. И. Сушко. - Минск : Вышэйшая школа, 2013. - 526 с.

### Дополнительная

7. Акулич, Ю. И. Бухгалтерский учет : учеб. пособие / Ю. И. Акулич, И. Н. Бурцева, О. А. Левкович ; под общ. ред. О. А. Левковича. - Минск : Дикта, 2003. - 368 с.
8. Бухгалтерский учет : учебное пособие : [12+] / П.Я. Папковская, А.Н. Соболевская, А.В. Федоркевич и др. ; под ред. П.Я. Папковской. – Минск : РИПО, 2015. – 380 с. – Режим доступа: по подписке. – URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=463276>. – Библиогр. в кн. – ISBN 978-985-503-548-1. – Текст : электронный.
9. Бухгалтерский учет, анализ и аудит : учебное пособие для вузов / под общ. ред. П. Г. Пономаренко. - 3-е изд.. - Минск : Вышэйшая школа, 2010. - 557 с.

10. Левкович, О. А. Бухгалтерский учет : учебное пособие / О. А. Левкович, И. Н. Тарасевич. - 8-е изд., перераб. и доп.. - Минск : Амалфея, 2012. – 646 с.

11. Лемеш, В. Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : пособие / В. Н. Лемеш, О. В. Малиновская. - Минск : Амалфея, 2017. - 148 с.

12. Снитко, М. А. Теория бухгалтерского учета : учебное пособие / М. А. Снитко. - Минск : Мисанта, 1996. - 263 с.

13. Стражева, Н. С. Бухгалтерский учет : учеб.-метод. пособ. / Н. С. Стражева, А. В. Стражев. - 14-е изд.. - Минск : Современная школа, 2011. - 937 с.

14. Стражев, В.И. Теория бухгалтерского учета : учебник / В.И. Стражев. – 2-е изд., испр. – Минск : Вышэйшая школа, 2012. – 144 с. – Режим доступа: по подписке. – URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=144376>. – ISBN 978-985-06-2198-6. – Текст : электронный.

### **Нормативные правовые акты**

15. Инструкция о порядках ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами: утв. постановлением Правления Нац. банка Респ. Беларусь от 19 марта 2019 г., № 117 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

16. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 27 февр. 2009 г., № 37/18/6 (в ред. Постановления от 19 дек. 2019 № 25/79/70) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

17. Инструкция о порядке формирования стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете : утв. постановлением М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 14.05.2007 № 10 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

18. Инструкция по бухгалтерскому учету долгосрочных активов,

предназначенных для реализации : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.04.2012 № 25// КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

19. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 сен. 2011 г., № 102 (в ред. Постановления от 22 дек. 2018 г., № 74) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

20. Инструкция по бухгалтерскому учету запасов : пост. М-ва финансов Респ. Беларусь от 12 нояб. 2010 г., № 133 (в ред. Постановления от 30 апр. 2012 г., № 26) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

21. Инструкция по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 апр. 2012 г., № 25 (в ред. Постановления от 30 нояб. 2018 г., № 73) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

22. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 апр. 2012 г., № 25 (в ред. Постановления от 30 нояб. 2018 г., № 73) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

23. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 апр. 2012 г., № 26 (в ред. Постановления от 08 февр. 2013 г., № 11) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

24. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 нояб. 2007 г., № 180 (в ред. Постановления от 22 апр. 2010 г., № 50) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

25. Налоговый кодекс Республики Беларусь. Общая часть : Принят Палатой представителей 11 дек. 2009 г.; Одобрен Советом Республики 18 дека. 2009 г.; Закон Респ. Беларусь от 19 дек. 2002 г. № 166-3 (в ред. от 29 дек. 2020 г. № 72-3) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.

26. Налоговый кодекс Республики Беларусь. Особенная часть : Принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г.; Одобрен Советом Республики 02 дек. 2020 г.; Закон Респ. Беларусь от 19 дек. 2002 г. № 166-3 (в ред. от 29 дек. 2020 г. № 72-3) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.

27. Национальные правила аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по бухгалтерской и (или) финансовой отчетности» : утв. постановлением М–ва финансов Респ. Беларусь от 28 июня 2017 г., №18 (в ред. Постановления от 12 дек. 2019 г., № 72) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

28. Национальные правила аудиторской деятельности «Документирование аудита» : утв. постановлением М–ва финансов Респ. Беларусь от 4 авг. 2000 г., №81 (в ред. Постановления от 12 дек. 2019 г., № 72) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

29. Национальные правила аудиторской деятельности «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской и (или) финансовой отчетности» : утв. постановлением М–ва финансов Респ. Беларусь от 26 окт. 2000 г., №114 (в ред. Постановления от 12 дек. 2019 г., № 72) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

30. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» : утв. постановлением М–ва финансов Респ. Беларусь от 12 дек. 2016 г., № 104 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

31. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утв. постановлением М–ва финансов Респ. Беларусь от 10 дек. 2013 г., № 80 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

32. О бухгалтерском учете и отчетности : закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013г., № 57-3 (в ред. Закона от 17 июля 2017 г., №52-3) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

33. О вопросах переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, объектов незавершенного строительства и оборудования к установке : Указ Президента Респ. Беларусь от 20.10.2006 № 622// КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

34. Об аудиторской деятельности: закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013г., № 56-3 (в ред. Закона от 18 июля 2019 г., №229-3) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

35. Об обязательном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний : Декрет Президента Респ. Беларусь от 30 июля 2003 г. № 18 (в ред. Указа от 11 мая 2019 г., № 175) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

36. Об обязательном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний : Декрет Президента Респ. Беларусь от 30 июля 2003 г. № 18 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

37. Об установлении размеров страховых тарифов, страховых взносов, лимитов ответственности по отдельным видам обязательного страхования : Указ Президента Респ. Беларусь от 25 августа 2006 г. № 531 (с изм и доп.) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

38. Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь : Постановление М-ва экономики Респ. Беларусь от 30.09.2011 № 161 (в ред. Постановления от 10 апр. 2017 г., № 9) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

39. Об утверждении перечня первичных учетных документов : Постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 24 марта 2011 г. № 360 (в ред. Постановления от 30 сент. 2001 г., №1306) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

40. Об утверждении Методических рекомендаций по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (това-

ров, работ, услуг) в промышленных организациях : постановление М-ва промышленности Респ. Беларусь от 31 дек. 2010 г., №881// КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

41. Перечень выплат, на которые не начисляются взносы по государственному социальному страхованию в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты и по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белорусском республиканском унитарном страховом предприятии «Белгосстрах»: утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь от 25 янв. 1999 г., № 115 (в ред. Постановления от 29 авг. 2019 г., № 5) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

42. Положение о порядке и размерах возмещения расходов. гарантиях и компенсациях при служебных командировках: утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь от 19 марта 2019 г., № 176 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

43. Положение о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам : утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь от 28 июня 2013 г. № 569// КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

44. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 (в ред. Постановления от 22 дек. 2018 г., № 74) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

45. Трудовой кодекс Республики Беларусь : закон Респ. Беларусь от 26 июля 1999 г., № 296-3 (в ред. Закона от 18 июля 2019 г., № 219-3) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2021.

**Новикова Инна Николаевна**

# **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ**

**Пособие**

**для слушателей специальности переподготовки**

**1-24 01 72 «Экономическое право»**

**заочной формы обучения**

Подписано к размещению в электронную библиотеку  
ГГТУ им. П. О. Сухого в качестве электронного  
учебно-методического документа 18.03.21.

Рег. № 19Е.

<http://www.gstu.by>