

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БАРАНОВИЧСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ
И АУДИТ НА ПРЕДПРИЯТИИ ОТРАСЛИ**

**Методические указания
по организации и проведению управляемой
самостоятельной работы студентов
специальности Э-1-25 01 07 Экономика и управление
на предприятии**

Барановичи
РИО БарГУ
2009

УДК 657(072)
ББК 65.052я73
Б 94

Рекомендовано к печати учебно-методической
комиссией финансово-правового факультета

С о с т а в и т е л ь

В. Н. Познякевич

Р е ц е н з е н т ы:

- Е. И. Платоненко*, кандидат экономических наук, доцент, зав. кафедрой теоретической и прикладной экономики учреждения образования «Барановичский государственный университет»;
- О. В. Павловская*, зав. кафедрой маркетинга учреждения образования «Барановичский государственный университет»

Б 94 **Бухгалтерский учет, анализ и аудит на предприятии отрасли** [Текст] : метод. указания по организации и проведению управляемой самостоятельной работы студентов специальности 1-25 01 07 Экономика и управление на предприятии / сост. В. Н. Познякевич. — Барановичи : РИО БарГУ, 2009. — 58, [2] с. — 55 экз.

В данных методических рекомендациях даны краткое содержание вопросов по темам лекций, выносимых на УСРС, контрольные вопросы и задания, тесты, темы рефератов, список источников.

Методические рекомендации предназначены для студентов IV курса финансово-правового факультета, а также для преподавателей, осуществляющих контроль за изучением и усвоением студентами тем (отдельных вопросов) лекций, выносимых на УСРС.

УДК 657(072)
ББК 65.052я73

© УО БарГУ, 2009

Введение

Бухгалтерский учет является важнейшей функцией управления. С помощью бухгалтерского учета формируется информация о производственно-финансовой и коммерческой деятельности организации, позволяющая контролировать деятельность организации, измерять и оценивать результаты работы, повышать эффективность производства и управления.

Для того чтобы стать высококвалифицированными специалистами неучетных специальностей, студенты должны овладеть знаниями в области бухгалтерского учета.

Настоящие методические указания по организации и проведению управляемой самостоятельной работы студентов призваны помочь студентам в приобретении теоретических и практических навыков бухгалтерского учета.

Методические указания включают четыре раздела. В первом разделе рассмотрены вопросы организации бухгалтерского учета на предприятии отрасли, во втором, в третьем, в четвертом — особенности учета затрат, основы составления бухгалтерской отчетности и основы аудиторской деятельности соответственно.

Методические указания соответствуют программе дисциплины «Бухгалтерский учет, анализ и аудит на предприятии отрасли».

ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ ОТРАСЛИ

1. Общая схема построения бухгалтерского учета в организации
2. Задачи бухгалтерского учета в организации

1 Общая схема построения бухгалтерского учета в организации

Важнейшей стадией функционирования производственной организации является производство продукции, выполнение работ или оказание услуг. На счетах бухгалтерского учета процесс производства отражается как процесс производственного обеспечения, потребления и создания продуктов труда.

Так, при поступлении в эксплуатацию основных средств, нематериальных активов в учете составляются следующие записи:

Д-т счета 01 «Основные средства» (04 «Нематериальные активы»),
К-т счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (76, 79, 92 и др.).

Материальные ценности, поступающие в организацию в процессе снабжения, отражаются записями:

Д-т счета 10 «Материалы» (15, 16),
К-т счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (23, 29, 71 и др.).

В процессе производства эксплуатируются и изнашиваются основные средства, нематериальные активы, используются материальные, трудовые и финансовые ресурсы, в результате чего создается новый продукт. Учет процесса производства должен обеспечить информацией о величине затрат и выявить себестоимость продукции, работ, услуг. Для этого применяются два активных калькуляционных синтетических счета: 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства». Аналитический учет по этим счетам ведется в следующем разрезе по: а) местам возникновения затрат (цехам, переделам, участкам и т. д.); б) по изделию, виду работ или услуг; в) по статьям калькуляции (сырье и материалы; покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера; возвратные отходы (вычитаются);

топливо и энергия на технологические цели; основная заработная плата производственных рабочих; дополнительная заработная плата производственных рабочих; налоги, отчисления в бюджет и внебюджетные фонды; расходы на подготовку и освоение производства; общепроизводственные расходы; общехозяйственные расходы и др.).

Организация аналитического учета производства во многом зависит от видов производств и их технологических особенностей.

По дебету счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» накапливаются в течение месяца прямые расходы, такие как сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих, топливо и энергия на технологические цели и др.

При этом в бухгалтерском учете составляются следующие записи:

Д-т счета 20 «Основное производство» (23 «Вспомогательное производство»),
К-т счета 10 «Материалы» (23, 60, 70 и др.).

Остальные затраты, которые нельзя прямо отнести на себестоимость продукции (накладные), в течение месяца учитывают на собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Аналитический учет по счету 25 ведется по каждому цеху отдельно в разрезе соответствующей номенклатуры статей затрат» а по счету 26 — в разрезе статей затрат по организации в целом.

Затраты, собранные в течение месяца на счетах 25 и 26, списываются по окончании месяца на счета производства (20, 23). При этом общехозяйственные расходы относят только на те производства, которые выпускают продукцию, предназначенную к реализации. В себестоимость продукции, услуг вспомогательных производств общехозяйственные расходы включаются только в случаях реализации их на сторону или для своего капитального строительства и непромышленных производств и хозяйств.

В производстве часто возникают потери, связанные с браком. Их предварительно накапливают по дебету счета 28 «Брак в производстве», а затем списывают на затраты производства на конкретное изделие. Также предварительно на счете 97 «Расходы будущих периодов» отражаются расходы, связанные с подготовкой и освоением новых видов продукции, с неравномерно проводимым в течение года ремонтом ос-

новых средств, взносами вперед арендной платы и др. Затем указанные расходы по частям списываются на издержки производства.

Таким образом, по истечении месяца (или другого отчетного периода) в дебете калькуляционных счетов (20, 23) собираются все фактически произведенные затраты. По окончании отчетного периода с кредита счетов 20, 23 списывают стоимость неисправимого брака, возвращенных из производства на склад материалов и используемых в дальнейшем отходов.

В первую очередь производится распределение и списание работ и услуг вспомогательных производств. Таким образом, по окончании месяца по дебету счета 20 будут собраны все затраты по выпуску продукции. Выпущенную из производства готовую продукцию передают на склад с целью ее последующей реализации.

Сданную на склад готовую продукцию по фактической себестоимости отражают в учете следующей записью:

Д-т счета 43 «Готовая продукция»,
К-т счета 20 «Основное производство».

На счете 20 «Основное производство» может оставаться дебетовое сальдо, которое характеризует затраты, относящиеся к незавершенному производству. Определение фактической себестоимости продукции, работ, услуг на счетах производственных затрат можно разделить на следующие этапы:

- 1) накопление в течение месяца (или другого периода) всех производственных затрат на калькуляционных счетах (20, 23), собирательно-распределительных (25, 26) и счетах 28, 97;
- 2) распределение и списание по окончании отчетного периода всех затрат, собранных на собирательно-распределительных счетах;
- 3) разграничение затрат, собранных на калькуляционных счетах производства, между готовой продукцией и незавершенным производством;
- 4) составление калькуляций себестоимости отдельных видов продукции с использованием аналитической группировки расходов по объектам калькулирования внутри счета 20.

Данная общая схема учета затрат на производство является традиционным калькуляционным методом с исчислением полной себестоимости продукции. Она позволяет применять методику учета затрат, используемую в международной практике, с разделением затрат на пере-

менные (производственные) и постоянные (за отчетный период), с выявлением частичной производственной себестоимости, с целью принятия оперативных управленческих решений.

Завершающей стадией кругооборота имущества организации является отгрузка и реализация продукции. На практике применяются два варианта учета реализации продукции, товаров, работ, услуг: 1) по моменту оплаты ее покупателям; 2) по моменту отгрузки и предъявления расчетно-платежных документов покупателям.

При первом варианте на фактическую производственную себестоимость отгруженной (отпущенной) продукции, товаров, работ, услуг в учете составляется запись:

Д-т счета 45 «Товары отгруженные»,
К-т счета 43 «Готовая продукция» (40, 41, 20, 23 и др.).

По мере поступления денежных средств за ранее отгруженную продукцию по ценам реализации в учете составляется запись:

Д-т счета 51 «Расчетный счет» (50, 52),
К-т счета 90 «Реализация».

Одновременно списывается фактическая производственная себестоимость реализованной продукции со счета 45 следующей записью:

Д-т счета 90 «Реализация»,
К-т счета 45 «Товары отгруженные».

При втором варианте на фактическую производственную себестоимость отгруженной продукции, товаров, работ, услуг в учете составляется следующая запись:

Д-т счета 90 «Реализация»,
К-т счета 43 «Готовая продукция» (20, 23, 40 и др.).

Одновременно на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» создается дебиторская задолженность, которая отражается записью:

Д-т счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,
К-т счета 90 «Реализация».

Кроме того, в дебет счета 90 засчитывается часть коммерческих расходов, относящихся к реализованной продукции, и налоги, взимаемые из выручки за реализованную продукцию. При этом в учете по данным операциям составляется следующая запись:

Д-т счета 90 «Реализация»,
К-т счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Таким образом, по окончании месяца по дебету счета 90 отражаются полная фактическая себестоимость реализованной продукции, работ, услуг, налоги и отчисления, а по кредиту — поступившая выручка или предъявленные покупателю оплаты суммы по ценам реализации.

По окончании отчетного периода на счете 90 «Реализация» определяют финансовый результат от реализации продукции, товаров, работ, услуг. Если сумма выручки по кредиту счета 90 окажется выше, чем сумма затрат, включая налоги по дебету 90 счета, то организацией получена прибыль, которая списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» следующей записью:

Д-т счета 90 «Реализация»,
К-т счета 99 «Прибыли и убытки».

Если сумма по дебету счета 90 окажется выше, чем по его кредиту, то организацией получен убыток, который отражается обратной записью:

Д-т счета 99 «Прибыли и убытки»,
К-т счета 90 «Реализация».

На этом кругооборот имущества организации заканчивается а полученные средства вовлекаются в дальнейшую финансово-хозяйственную деятельность.

2 Задачи бухгалтерского учета в организации

Промышленность является ведущей отраслью национальной экономики республики. В рыночных отношениях успешное развитие этой отрасли во многом зависит от управления производством на основе

использования экономических методов хозяйствования. В системе управления важную роль играет экономическая информация, которая основывается на данных бухгалтерского учета.

Роль бухгалтерского учета в системе управления заключается не только в обеспечении потребителей информацией, но и осуществлении контроля за эффективностью использования имущества организаций. В условиях автоматизированной обработки информации бухгалтерский учет становится составной частью автоматизированной системы управления.

Основными задачами бухгалтерского учета в организации в современных условиях хозяйствования являются:

- формирование полной и достоверной информации о фактическом состоянии и движении имущества и обязательств организации, необходимой для принятия оперативных управленческих решений;
- своевременное и полное отражение в первичных документах совершаемых хозяйственных операций и их обобщение в учетных регистрах;
- контроль за целевым и рациональным использованием средств, находящихся в распоряжении организаций, в соответствии нормативами, сметами, договорами;
- своевременное выявление внутрихозяйственных резервов получения информации о причинах и виновниках непроизводительных расходов и потерь, а также резервов повышения рентабельности организации за счет улучшения качества продукции и снижения ее себестоимости;
- формирование научно обоснованной системы показателей, характеризующих результаты деятельности организации, ее отдельных подразделений. Важнейшими из них являются прибыль, рентабельность, себестоимость;
- своевременное обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для организации контроля за соблюдением законодательства Республики Беларусь, норм и нормативов при решении вопросов хозяйственной деятельности организации.

Задачи бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях. Сельское хозяйство является одной из ведущих отраслей национальной экономики республики. В условиях рыночных отношений успешное развитие этой отрасли требует коренного улучшения управления производством на основе использования экономических методов хозяйствования. В системе управления важную роль играет экономиче-

ская информация (особенно входящие в ее состав показатели бухгалтерского учета).

Бухгалтерский учет — это система, обеспечивающая всех потребителей информации необходимыми данными.

Основными потребителями учетно-аналитической информации являются: собственники организации (акционеры, учредители); инвесторы (нынешние, потенциальные); руководители разных уровней; кредиторы (поставщики, банки); работники организации; государственные учреждения; покупатели продукции и т. п.

Бухгалтерский учет является связующим звеном между хозяйственной деятельностью и людьми, принимающими управленческие решения. Он, во-первых, измеряет хозяйственную деятельность путем регистрации данных о ней для дальнейшего использования; во-вторых, обрабатывает данные и перерабатывает их таким образом, чтобы они стали полезной информацией; в-третьих, передает посредством отчетов информацию тем, кто использует ее для принятия управленческих решений.

Итак, системой бухгалтерского учета является совокупность приемов и методов, с помощью которых обобщаются процессы производства, снабжения и реализации, решаются четко определенные цели и обеспечивается управление предприятием на основе реализации его тактических и стратегических задач.

Бухгалтерский учет развивается и изменяется в соответствии с меняющимися потребностями общества. Принципы и правила организации учета должны отвечать нуждам предприятий, организаций и других субъектов хозяйствования.

Отражая изменения в производственной, снабженческой и коммерческой деятельности организаций, бухгалтерский учет дает объективную информацию о кругообороте средств в процессе воспроизводства, которая необходима для принятия управленческих решений на внутри- и общехозяйственном уровнях управления производством.

Однако роль бухгалтерского учета в системе управления заключается не только в обеспечении потребителей информацией. Он позволяет осуществлять контроль за эффективностью использования производственного потенциала и финансовых ресурсов, рентабельностью ведения производства.

Роль управленческой и контрольной функций бухгалтерского учета значительно возрастает на современном этапе развития организаций агропромышленного комплекса, когда происходит реформирование собст-

венности и структуры управления. В каждой организации учет должен обеспечивать действенный контроль за эффективностью использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, предотвращать непроизводительные расходы и потери. В новых условиях хозяйствования непроизводительные расходы и потери, возникающие из-за халатности и неэффективного использования производственного потенциала, оказывают отрицательное влияние на прибыль организации — источник внутренних накоплений и расширенного воспроизводства.

Велика роль бухгалтерского учета в информационном обеспечении системы управления при всех формах учета, основанных как на ручной, так и на автоматизированной обработке учетной информации. В условиях автоматизированной обработки информации бухгалтерский учет становится составной частью автоматизированной системы управления.

Основными задачами бухгалтерского учета в современных условиях хозяйствования являются:

- формирование полной и достоверной информации о фактическом состоянии и движении капитала (имущества и обязательств) субъекта хозяйствования, необходимой как для внутренних, так и для внешних пользователей;

- контроль за наличием, состоянием и использованием хозяйственных ресурсов на всех стадиях их движения. Эта задача выполняется путем своевременного документирования хозяйственных операций и их отражения в учетных регистрах, а также путем проведения инвентаризации денежных средств и расчетов, товарно-материальных ценностей и основных средств;

- контроль за целевым и рациональным использованием средств, находящихся в распоряжении организации, в соответствии с нормативами, сметами и договорами. Учетная информация обеспечивает также контроль за рациональным использованием трудовых и материальных ресурсов для производства и реализации продукции, за уровнем ее себестоимости;

- формирование научно обоснованной системы показателей, характеризующих результаты деятельности организации, ее отдельных подразделений и служб. Важнейшими из них являются прибыль, себестоимость и рентабельность;

- своевременное и полное использование внутрихозяйственных резервов улучшения финансово-хозяйственной деятельности организации.

Предоставление информации о наличии излишних и неиспользуемых основных средств и товарно-материальных ценностей, причинах и виновниках непроизводительных расходов и потерь, резервах повышения прибыльности и рентабельности деятельности организации за счет улучшения качества продукции и снижения ее себестоимости;

– своевременное обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для организации контроля за соблюдением законодательства Республики Беларусь, норм, нормативов и обязательств при решении вопросов хозяйственной деятельности организации.

Контрольные вопросы

1. Назовите основные задачи бухгалтерского учета в организации в современных условиях.
2. Сформулируйте особенности задач бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях.
3. Раскройте общую схему построения бухгалтерского учета в организации.
4. Подумайте, какие факторы могут оказывать влияние на построение бухгалтерского учета в организации?
5. Какие процессы, характерные для функционирования всех организаций, лежат в основе системы бухгалтерского учета организации?

Тестовые задания

1. При поступлении в эксплуатацию основных средств в учете составляются следующие записи:
 - а) Д-т счета 01 «Основные средства»,
К-т счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
 - б) Д-т счета 10 «Материалы» (15, 16),
К-т счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».
2. Материальные ценности, поступающие в организацию в процессе снабжения, отражаются записями:
 - а) Д-т счета 01 «Основные средства»,
К-т счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
 - б) Д-т счета 10 «Материалы» (15, 16),
К-т счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».
3. Аналитический учет по счетам 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» ведется в следующем разрезе:
 - а) по местам возникновения затрат (цехам, переделам, участкам и т. д.);
 - б) по изделию;

- в) виду работ или услуг;
- г) по статьям калькуляции;
- д) все ответы верные.

4. Сданную на склад готовую продукцию по фактической себестоимости отражают в учете следующей записью:

- а) Д-т счета 20 «Основное производство»,
К-т счета 43 «Готовая продукция»;
- б) Д-т счета 43 «Готовая продукция»,
К-т счета 20 «Основное производство».

5. Определение фактической себестоимости продукции, работ, услуг на счетах производственных затрат можно разделить на следующие этапы.

- а) накопление в течение месяца (или другого периода) всех производственных затрат на калькуляционных счетах (20, 23), собирательно-распределительных (25, 26) и счетах 28, 97;
- б) распределение и списание по окончании отчетного периода всех затрат, собранных на собирательно-распределительных счетах;
- в) разграничение затрат, собранных на калькуляционных счетах производства, между готовой продукцией и незавершенным производством;
- г) составление калькуляций себестоимости отдельных видов продукции с использованием аналитической группировки расходов по объектам калькулирования внутри счета 20;
- д) варианты ответов а), в), г);
- е) варианты ответов б), в), г);
- ж) варианты ответов а), б), в), г).

6. Вставьте пропущенное слово:

Завершающей стадией кругооборота имущества организации является отгрузка и _____ продукции.

Слова для справок: а) реализация; б) покупка; в) производство.

7. Вставьте пропущенное слово:

_____ бухгалтерского учета являются его средства и источники их формирования.

Слова для справок: а) объект; б) предмет.

8. Основными задачами бухгалтерского учета и отчетности являются:

- а) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах;
- б) обеспечение при совершении организацией хозяйственных операций внутренних и внешних пользователей своевременной информацией о наличии и движении имущества и обязательств, а также об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- в) предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление резервов ее финансовой устойчивости;
- г) варианты ответов а), б), в).

9. Бухгалтерский учет можно структурировать по следующим основным направлениям:

- а) финансовый учет;
- б) управленческий учет;
- в) налоговый учет;
- г) варианты ответов а), б);
- д) варианты ответов а), в);
- е) варианты ответов а), б), в).

10. В компетенцию главного бухгалтера входят:

- а) постановка и ведение бухгалтерского учета в организации;
- б) формирование учетной политики организации;
- в) составление и своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской и налоговой отчетности;
- г) варианты ответов а), б);
- д) варианты ответов а), в);
- е) варианты ответов б), в);
- ж) варианты ответов а), б), в).

11. Вставьте пропущенное слово:

Ведение бухгалтерского учета в организации осуществляется согласно _____ организации.

Слова для справок: а) учетной политики; б) учетной политики.

12. Внесение изменений в учетную политику предприятия допускается в следующих случаях:

- а) изменение законодательства Республики Беларусь;
- б) изменение нормативных актов по регулированию бухгалтерского учета;
- в) смены собственности;
- г) реорганизации предприятия;
- д) варианты ответов а), б);
- е) варианты ответов а), г);
- ж) варианты ответов в), г);
- з) варианты ответов а), б), в);
- и) варианты ответов а), б), г);
- к) варианты ответов а), б), в), г).

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ ПРОДУКЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИИ ОТРАСЛИ

Особенности калькулирования себестоимости продукции на предприятии отрасли

Себестоимость продукции представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе ее создания природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. Поскольку себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию, правильное исчисление этого показателя приобретает важнейшее значение для управленческого персонала организации, так как эта информация используется при анализе рентабельности выпускаемой продукции, выявлении резервов снижения ее себестоимости, является исходным пунктом в процессе ценообразования. Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы. Чем ниже себестоимость продукции, тем больше экономится труд, лучше используются основные фонды, материалы, топливо, тем дешевле обходится производство продукции. Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции основной деятельности предприятий и организаций формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, осуществление которых связано с изготовлением данной продукции. Правила формирования в бухгалтерском учете информации о подобных расходах установлены Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации». Перечни и классификации затрат на производство продукции приведены в отраслевых инструкциях по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

В зависимости от того, какие затраты включаются в себестоимость продукции, в отечественной экономической литературе традиционно выделяются следующие ее *виды*:

1) *цеховая* (включает прямые затраты и общепроизводственные расходы; характеризует затраты цеха на изготовление продукции);

2) *производственная* (состоит из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов; свидетельствует о затратах предприятия, связанных с выпуском продукции);

3) *полная себестоимость* (производственная себестоимость, увеличенная на сумму коммерческих и сбытовых расходов; характеризует общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции).

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности:

- в производственную себестоимость должны включаться лишь производственные затраты;
- полная себестоимость состоит из производственной себестоимости, коммерческих и управленческих расходов.

Элементы себестоимости изделия представлены на рисунке 1.



Рисунок 1 — Элементы себестоимости изделия

В современной экономической литературе **калькулирование** определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с

количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции.

Задачей калькулирования является определение издержек, которые приходится на единицу их носителя, т. е. на единицу продукции (работ, услуг), предназначенных для реализации, а также для внутреннего потребления. Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций. Информация, получаемая в процессе выполнения задач калькулирования, позволяет не только решать традиционные задачи, но и прогнозировать экономические последствия таких ситуаций, как:

- целесообразность дальнейшего выпуска продукции;
- установление оптимальной цены на продукцию;
- оптимизация ассортимента выпускаемой продукции;
- целесообразность обновления действующей технологии и станочного парка;
- оценка качества работы управленческого персонала.

В зависимости от целей калькулирования различают *плановую*, *сметную* и *фактическую* калькуляцию.

Плановая калькуляция составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет.

Сметная калькуляция рассчитывается при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода.

Фактическая (отчетная) калькуляция отражает совокупность всех затрат на производство и реализацию продукции. Она используется для контроля за выполнением плановых заданий по снижению себестоимости различных видов продукции, а также для анализа и динамики себестоимости.

Все эти калькуляции отражают расходы на производство и реализацию конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

Кроме того, различают *индивидуальную* и *среднеотраслевую* себестоимость. *Индивидуальная себестоимость* свидетельствует о затратах конкретного предприятия по выпуску продукции; *среднеотраслевая* — характеризует средние по отрасли затраты на производство данного изделия. Она рассчитывается по формуле средневзвешенной из индивидуальных стоимостей предприятий отрасли.

Принципы калькулирования, его объект и методы

Объектом калькулирования являются издержки, связанные с производством конкретного продукта. Современные системы калькулирования предоставляют управленческому персоналу организации информацию, позволяющую решать как традиционные задачи (оценка запасов готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства), так и прогнозировать экономические последствия таких ситуаций, как целесообразность дальнейшего выпуска продукции, установление оптимальной цены на продукцию, оптимизация ассортимента выпускаемой продукции, целесообразность обновления действующей технологии и производственного оборудования, оценка качества работы персонала организации.

Калькулирование на любом предприятии, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, организуется в соответствии с определенными *принципами*:

- 1) *научно обоснованная классификация затрат на производство*;
- 2) *установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц*. Во многих случаях объекты учета затрат и объекты калькулирования не совпадают. Объектами учета затрат являются места их возникновения, виды или группы однородных продуктов. Местом возникновения затрат в управленческом учете называют структурные единицы и подразделения предприятия, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов (рабочие места, бригады, цехи и т. п.).

Под объектом калькулирования (носителем затрат) понимают виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для реализации.

Выбор объекта учета затрат и калькуляционной единицы зависит от технологических особенностей производства, специфики производимой продукции;

- 3) *выбор метода распределения косвенных расходов* производится предприятием самостоятельно, фиксируется в учетной политике и является неизменным в течение всего финансового года;

- 4) *разграничение затрат по периодам*. Необходимость выполнения принципа начисления, т. е. отражения в бухгалтерском учете операций в момент их совершения без увязки с денежными потоками;

5) *раздельный учет по текущим затратам на производство продукции и по капитальным вложениям;*

6) *выбор метода учета затрат и калькулирования. Метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции — это совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции.*

Существуют различные методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (работ, услуг), ее составом, способом обработки. Выбор предприятием соответствующего метода учета затрат на производство осуществляется самостоятельно и зависит от ряда факторов: отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции, то есть от индивидуальных особенностей предприятия.

Классификация методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции приведена на рисунке 2.

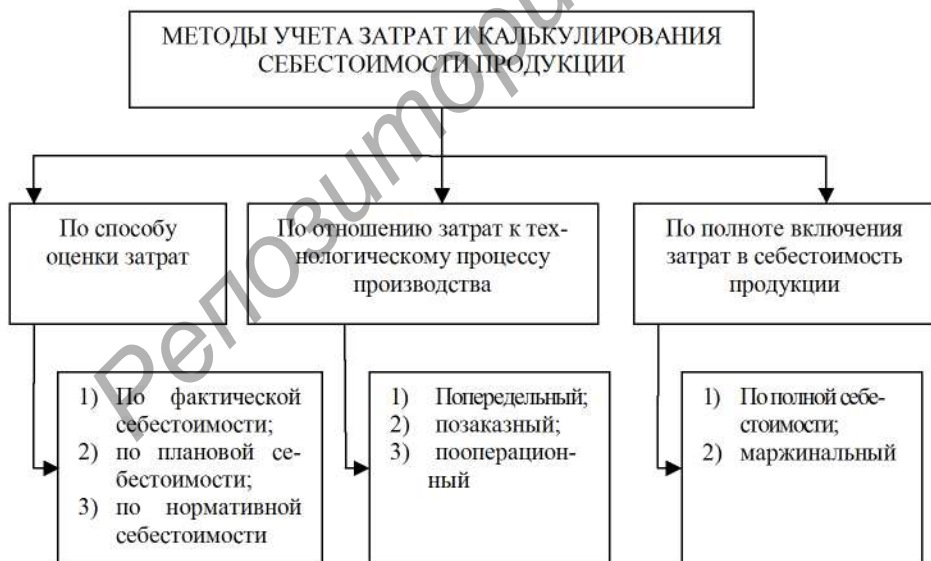


Рисунок 2 — Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Методы калькулирования себестоимости продукции

По объектам учета затрат выделяют попроцессный, попередельный и позаказный методы калькулирования.

Попроцессный метод. Данный метод учета затрат применяется на предприятиях, вырабатывающих однородную продукцию и не имеющих незавершенного производства, полуфабрикатов и запасов готовой продукции. Производственные расходы за отчетный период составляют себестоимость всей выпущенной продукции (работ, услуг). Применяется на производствах с простым технологическим циклом (в угольной, горнорудной, газовой, нефтяной промышленности). При отсутствии запасов готовой продукции (энергетические, транспортные организации) применяется *метод простой одноступенчатой калькуляции*. Себестоимость единицы продукции определяется делением суммарных затрат за отчетный месяц на количество произведенной за этот период продукции и рассчитывается по формуле

$$C = \frac{З}{X}$$

где С — себестоимость единицы продукции, руб.;

З — совокупные затраты за отчетный период, руб.;

X — количество произведенной за отчетный период продукции в натуральном выражении (штуки, тонны, метры и т. д.).

Однако, на предприятиях, производящих один вид продукции, при отсутствии полуфабрикатов собственного производства, но имеющих некоторое количество не проданной покупателю готовой продукции, применяется *метод простой двухступенчатой калькуляции*.

Расчет себестоимости единицы продукции ведется в три этапа:

1) рассчитывается производственная себестоимость всей произведенной продукции, затем делением всех производственных затрат на количество изготовленных изделий определяется производственная себестоимость единицы продукции;

2) сумма управленческих и коммерческих расходов делится на количество проданной за отчетный месяц продукции;

3) суммируются показатели, рассчитанные на первых двух этапах. Себестоимость продукции методом двухступенчатой простой калькуляции рассчитывается по следующей формуле:

$$C = \frac{З_{\text{пр}}}{X_{\text{пр}}} + \frac{З_{\text{упр}}}{X_{\text{упр}}},$$

где C — полная себестоимость продукции;

$З_{\text{пр}}$ — совокупные производственные затраты отчетного периода, руб.;

$З_{\text{упр}}$ — управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

$X_{\text{пр}}$ — количество единиц продукции, произведенной в отчетном периоде;

$X_{\text{упр}}$ — количество единиц продукции, проданной в отчетном периоде.

Практическое использование данного метода предполагает наличие у предприятия простейшей системы учета затрат по местам их возникновения. Это позволяет выделить издержки производственной сферы, коммерческие и управленческие расходы. Если же производственный процесс состоит из нескольких стадий (переделов), на выходе из которых находится промежуточный склад полуфабрикатов, и от передела к переделу запасы полуфабрикатов меняются, то пользуются *методом многоступенчатой простой калькуляции*. В этом случае необходимо организовать учет затрат и количества полуфабрикатов по каждому переделу. Расчет себестоимости единицы продукции ведется по следующей формуле:

$$C = \frac{З_{\text{пр1}}}{X_1} + \frac{З_{\text{упр2}}}{X_2} + \dots + \frac{З_{\text{упр}}}{X_{\text{упр}}},$$

где C — полная себестоимость единицы продукции, руб.;

$З_{\text{пр1}}, З_{\text{пр2}}$ — совокупные производственные издержки каждого передела, руб.;

$З_{\text{упр}}$ — управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

X_1, X_2 — количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом, штук;

$X_{\text{упр}}$ — количество проданные единиц продукции в отчетном периоде, штук.

Попередельный метод. Данный метод используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда одинаковые изделия проходят в определенной последовательности через все этапы производства, называемые **п е р е д е л а м и**. Производственный процесс характеризуется наличием отдельных стадий технологического цикла с самостоятельной технологией и организацией производства, например, в химической, нефтеперерабатывающей, цементной, металлургической, хлопчатобумажной промышленности. В этих случаях объектом калькулирования становится продукт каждого законченного передела, включая и такие переделы, в которых одновременно получают несколько продуктов. Сущность попередельного метода состоит в том, что прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов. Объектом учета затрат обычно является передел.

П е р е д е л – это часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или отправлен на сторону. В результате последовательного прохождения исходного материала через все переделы получают готовую продукцию, т. е. на выходе из последнего передела — не полуфабрикат, а законченный продукт.

Особенностями попередельного метода учета, отличающего его от позаказного калькулирования, являются:

- 1) обобщение затрат по переделам, безотносительно к отдельным заказам, что позволяет калькулировать себестоимость каждого передела;
- 2) списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа;
- 3) организация аналитического учета к синтетическому счету 20 «Основное производство» для каждого передела;
- 4) простота и экономичность: нет карточек учета заказов, отсутствует необходимость распределять косвенные расходы между отдельными заказами. В условиях массового характера производства, когда номенклатура выпускаемой продукции строго ограничена и когда предприятие специализируется на выпуске одного — двух изделий, также применяется попередельный метод учета. Особенности массового производства являются:

- постоянство выпуска небольшой номенклатуры изделий в больших количествах;
- специализация рабочих мест на выполнении, как правило, одной постоянно закрепленной операции;
- значительное повышение удельного веса механизированных и автоматизированных процессов и резкое снижение ручных работ;
- применение труда рабочих, специализированных на ограниченном круге работ.

В промышленности применяется два варианта учета затрат на производство: *полуфабрикатный* и *бесполуфабрикатный*.

Учет затрат на производство при *бесполуфабрикатном* варианте ведется без бухгалтерского перечисления себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из одного структурного подразделения в другое. Контроль за движением полуфабрикатов внутри и между цехами осуществляется бухгалтерией оперативно, в натуральном выражении, без записей на бухгалтерских счетах. Затраты на изготовление полуфабрикатов, деталей и узлов учитываются по цехам в разрезе статей расходов. Добавленные затраты отражаются по каждому цеху (переделу) в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела. При этом варианте учета затрат на производство себестоимость единицы готовой продукции формируется путем суммирования затрат цехов (переделов) с учетом доли их участия в процессе изготовления. Этот метод проще и менее трудоемок, чем полуфабрикатный. Его основное достоинство состоит в отсутствии каких-либо условных расчетов, расшифровывающих затраты предыдущих цехов и переделов, что повышает точность калькулирования. Данный метод предпочтительнее с точки зрения достоверности и точности калькулирования. Однако в бесполуфабрикатном методе учета имеются и недостатки:

- использование данного метода предполагает инвентаризацию незавершенного производства сразу во всех цехах, так как затраты на незавершенные продукты числятся в местах их изготовления до выпуска готовой продукции;
- бесполуфабрикатный метод учета не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов при передаче их из одного передела в другой, что бывает необходимо при их продаже.

При *полуфабрикатном* варианте учет осуществляется с перечислением себестоимости полуфабрикатов собственного производства при

передаче их из цеха в цех в системе счетов бухгалтерского учета. При этом варианте себестоимость определяется по выпуску продукции каждого цеха (передела). При этом калькулируется себестоимость не только продукта по предприятию в целом, но и продукция отдельных цехов, передаваемой другим цехам для обработки или сборки. Этот вариант используется на предприятиях, реализующих полуфабрикаты собственного производства на сторону. При этом варианте предполагается использование синтетического счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства». По дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» отражаются расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов. По кредиту счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» отражается стоимость полуфабрикатов, переданных для дальнейшей переработки (в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство») или проданным (в корреспонденции со счетом 90 «Реализация»). Преимуществом полуфабрикатного метода учета является наличие бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела (она необходима при их продаже). Кроме того, этот метод позволяет учитывать остатки незавершенного производства в местах его нахождения, контролировать движение полуфабрикатов собственного производства. При этом не требуется одновременная инвентаризация незавершенного производства по всему предприятию.

Показный метод. Данный метод учета себестоимости используется при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия. В промышленности он применяется, как правило, на предприятиях с единичным типом организации производства. Такие предприятия организуются для изготовления изделий ограниченного потребления.

Объектом калькуляции является производственный заказ (например, постройка корабля, строительство конкретного дома и др.), фактическая себестоимость которого определяется после его изготовления.

Особенностями единичного типа производства являются:

- большое разнообразие изготавливаемой продукции, значительная часть которой не повторяется и выпускается в небольших количествах по отдельным заказам;

– технологическая специализация рабочих мест и невозможность постоянного закрепления отдельных операций и деталей за рабочими местами;

- применение универсального оборудования и приспособлений;
- относительно большой удельный вес ручных сборочных и доводочных операций;
- преобладание среди рабочих универсалов высокой квалификации;
- относительно длительный срок изготовления продукции.

Сферой применения позаказного метода учета являются также мелкосерийные промышленные предприятия, выпускающие продукцию в незначительных количествах.

Сущность данного метода заключается в следующем: все прямые затраты (затраты основных материалов и заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее) учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с выбранной базой распределения.

Калькулирование себестоимости по переменным издержкам. Direct-Costing-System как подсистема управленческого учета. Нормативный учет и анализ отклонений

В бухгалтерском управленческом учете одним из альтернативных традиционному отечественному подходу к калькулированию является подход, когда по носителям затрат планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость. Эта себестоимость может включать только прямые затраты. Она может калькулироваться на основе только производственных расходов, т. е. расходов, непосредственно связанных с производством продукции (работ, услуг), даже если они косвенные. В каждом случае полнота включения затрат в себестоимость разная. Однако общим для этого подхода является то, что некоторые виды издержек, имеющие отношение к производству и реализации продукции, не включаются в калькуляцию, а возмещаются общей суммой из выручки.

Одной из модификаций данной системы является система *Direct Costing*. Ее суть состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т. е. лишь переменные из-

держки распределяются по носителям затрат. Оставшуюся часть издержек (постоянные расходы) собирают на отдельном счете, в калькуляцию не включаются и периодически списываются на финансовые результаты, т. е. учитывают при расчете прибылей и убытков за отчетный период. По переменным расходам оцениваются также запасы — остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости характеризуется тем, что на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция, т. е. калькуляция себестоимости, исчисленная по действующим на начало месяца нормам расхода материалов и трудовых затрат.

Н о р м а — это заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства. Нормативная калькуляция используется для определения фактической себестоимости продукции, оценки брака в производстве и размеров незавершенного производства. Все изменения действующих норм отражаются в течение месяца в нормативных калькуляциях. Нормы могут изменяться, как правило, снижаться, по мере освоения производства и улучшения использования материальных и трудовых ресурсов. Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонения от норм. Система нормативных (стандартных) затрат служит для оценки деятельности отдельных работников и компании в целом, подготовки бюджетов и прогнозов, помогает принять решение об установлении реальных цен.

Темы рефератов

1. Сравнительная характеристика различных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятии отрасли.
2. Достоинства и недостатки методов учета полных и прямых затрат.

Контрольные вопросы

1. Назовите задачи калькулирования себестоимости продукции.
2. Методы калькулирования себестоимости продукции: преимущества и недостатки.
3. Калькулирование себестоимости промышленной продукции.
4. Объекты калькулирования себестоимости продукции.

Тестовые задания

1. Вставьте пропущенные слова:

_____ представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе ее создания природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Слова для справок: а) себестоимость продукции; б) расходы; в) затраты.

2. Вставьте пропущенные слова:

В зависимости от целей калькулирования различают плановую, сметную и _____ калькуляцию.

Слова для справок: а) нормативную; б) фактическую.

3. Вставьте пропущенные слова:

_____ — производственная себестоимость, увеличенная на сумму коммерческих и сбытовых расходов; характеризует общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции.

Слова для справок: а) полная себестоимость; б) полная производственная себестоимость.

4. При обнаружении окончательного брака в цехе основного производства составляется бухгалтерская запись:

- а) Д-т 20 — К-т 29;
- б) Д-т 28 — К-т 10;
- в) Д-т 28 — К-т 20;
- г) Д-т 26 — К-т 28.

5. Какая бухгалтерская запись составляется при списании общепроизводственных расходов?

- а) Д-т 25 — К-т 02;
- б) Д-т 20 — К-т 25;
- в) Д-т 25 — К-т 26;
- г) Д-т 43 — К-т 25.

6. Метод учет затрат и калькулирования себестоимости характеризуется тем, что на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция:

- а) директ-костинг;
- б) позаказный метод;
- в) нормативный метод;
- г) поперечный метод.

7. Как подразделяются затраты по способу отнесения на себестоимость отдельных видов продукции?

- а) Основные, накладные;

- б) прямые, косвенные;
 - в) условно-постоянные, условно-переменные;
 - г) одноэлементные, комплексные.
8. В зависимости от того, какие затраты включаются в себестоимость продукции, в отечественной экономической литературе традиционно выделяются следующие ее виды:
- а) цеховая;
 - б) производственная;
 - в) полная себестоимость;
 - г) варианты ответов а), б);
 - д) варианты ответов а), б), в).
9. При журнально-ордерной форме учета аналитический учет общехозяйственных расходов осуществляется в ведомости:
- а) № 12;
 - б) № 15;
 - в) № 16;
 - г) № 10.
10. На выявленную недостачу незавершенного производства в основных цехах составляется бухгалтерская запись:
- а) Д-т счета 10 «Материалы»,
К-т счета 20 «Основное производство»;
 - б) Д-т счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,
К-т счета 20 «Основное производство»;
 - в) Д-т счета 80 «Уставный фонд»,
К-т счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;
 - г) Д-т счета 99 «Прибыли и убытки»,
К-т счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».
11. Какой счет дебетуется при начислении амортизации по основным средствам общехозяйственного назначения?
- а) Счет 20 «Основное производство»;
 - б) счет 23 «Вспомогательное производство»;
 - в) счет 25 «Общепроизводственные расходы»;
 - г) счет 26 «Общехозяйственные расходы».
12. Какой счет дебетуется при начислении амортизации по основным средствам производственного назначения?
- а) Счет 20 «Основное производство»;
 - б) счет 23 «Вспомогательное производство»;
 - в) счет 25 «Общепроизводственные расходы»;
 - г) счет 26 «Общехозяйственные расходы».

БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПРЕДПРИЯТИЯ ОТРАСЛИ

Инвентаризация как подготовительная работа по составлению баланса

Статьей 12 «Инвентаризация активов и обязательств» Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» (от 26.12.2007 № 302-3) предусмотрено, что для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и оценка имущества и обязательств.

Порядок проведения инвентаризации (количество инвентаризаций в отчетном году, сроки их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т. д.) определяется руководителем организации.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества государственного унитарного предприятия в аренду, его купле-продаже;
- при реорганизации или ликвидации (упразднении) организации;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене руководителя организации и (или) материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества;
- в случае возникновения непреодолимой силы, т. е. чрезвычайных и непредотвратимых при данных условиях обстоятельств;
- в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

При проведении инвентаризации имущества и обязательств необходимо руководствоваться Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 ноября 2007 г. № 180.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации создаются рабочие инвентаризационные комиссии. При малом объеме работ и наличии

в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее.

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т. д.).

В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Запрещается назначать в качестве председателя инвентаризационной комиссии в одной и той же организации одного и того же работника два раза подряд.

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

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств.

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

Руководство и контроль за проведением инвентаризации осуществляются руководителем и главным бухгалтером, которые несут ответственность за правильное и своевременное ее проведение.

Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

В межинвентаризационный период в организациях с большой номенклатурой ценностей могут проводиться выборочные инвентаризации материальных ценностей в местах их хранения и переработки.

Контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций и выборочные инвентаризации, проводимые в межинвентаризационный

период, осуществляются инвентаризационными комиссиями по распоряжению руководителя организации.

Распоряжение об инвентаризации вручается председателю инвентаризационной комиссии непосредственно перед началом инвентаризации. Инвентаризация ценностей должна начинаться в строго установленное в распоряжении время.

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности инвентаризация активов и обязательств проводится в следующие сроки:

- основных средств, нематериальных активов, незавершенного строительства, сырья, материалов, готовой продукции, товаров для реализации (в том числе товаров на складах, товаров в розничной торговле, тары под товаром и порожней, покупных изделий, продукции подсобного сельского хозяйства) — не ранее 1 ноября;

- незавершенного производства и полуфабрикатов — не ранее 1 ноября;

- животных на выращивании и откорме (в том числе молодняка животных) — не ранее 1 ноября;

- денежных средств — не ранее 1 декабря;

- обязательств и других активов — не ранее 1 декабря.

Инвентаризация основных средств. До начала инвентаризации основных средств следует проверить:

- наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;

- наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации;

- наличие документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение. При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление.

Если в регистрах бухгалтерского учета или технической документации обнаружены расхождения и неточности, то должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения.

При инвентаризации основных средств производится осмотр объектов и записывается в описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели. Проверяется наличие документов, подтверждающих нахождение в собственности организаций зданий, сооружений и другой не-

движимости, а также земельных участков, водоемов и других объектов природных ресурсов.

Если выявлены объекты, не принятые на учет, а также объекты, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, то комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам. Например, по зданиям — указать их назначение, основные материалы, из которых они построены, объем (по наружному или внутреннему обмеру), площадь (общая полезная площадь), число этажей (без подвалов, полу-подвалов и т. д.), год постройки и др.; по каналам — протяженность, глубину и ширину (по дну и поверхности), искусственные сооружения, материалы крепления дна и откосов; по мостам — местонахождение, род материалов и основные параметры; по дорогам — тип дороги (шоссе, профилированная), протяженность, вид покрытия, ширину полотна и т. п.

Выявленные инвентаризацией неучтенные объекты должны быть оценены с учетом рыночных цен, а износ должен быть определен по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами.

В инвентаризационные описи основные средства вносятся по наименованиям в соответствии с основным назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось основное его назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием инвентарного номера, заводского номера предприятия-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т. д.

Основные средства, которые в момент инвентаризации находятся вне места нахождения организаций (в дальних рейсах морские и речные суда, железнодорожный подвижной состав, автомашины; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и т. п.), инвентаризируются до момента временного их выбытия.

На основные средства, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т. п.).

Одновременно с инвентаризацией собственных основных средств проверяются основные средства, находящиеся на ответственном хранении и арендованные.

По указанным объектам составляется отдельная опись, в которой дается ссылка на документы, подтверждающие принятие этих объектов на ответственное хранение или в аренду.

При инвентаризации основных средств необходимо одновременно провести инвентаризацию содержащихся в них драгоценных металлов.

Инвентаризация нематериальных активов. При инвентаризации нематериальных активов проверяется наличие документов, подтверждающих права организаций на их использование; правильность и своевременность отражения нематериальных активов в балансе.

Инвентаризация финансовых вложений. Инвентаризация финансовых вложений начинается с проверки фактических затрат в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленных другим организациям займов.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливается:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

Если ценные бумаги хранятся в организации, то их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков гашения и общей суммы.

Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организаций.

Ценные бумаги, сданные на хранение в специальные организации (банк, депозитарий, специализированное хранилище ценных бумаг и др.), проверяются путем сверки остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть подтверждены документами.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей. Инвентаризация товарно-материальных ценностей должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в данном помещении.

При хранении товарно-материальных ценностей в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение не допускается (например, опломбировывается) и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Комиссия в присутствии материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие товарно-материальных ценностей путем обязательного их пересчета, перевешивания или перемеривания.

Не допускается вносить в описи сведения об остатках ценностей со слов материально ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия.

Товарно-материальные ценности, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации. Эти товарно-материальные ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации». В описи указываются дата поступления, наименование поставщика, дата и номер приходного документа, наименование товара, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка «после инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую занесены эти ценности.

При длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в процессе инвентаризации товарно-материальные ценности могут отпускатся материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации».

Оформляется опись по аналогии с документами на поступившие товарно-материальные ценности во время инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или по его поручению члена комиссии.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей, отгруженных, не оплаченных в срок покупателями и находящихся на складах других организаций, заключается в проверке обоснованности числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

На счетах учета товарно-материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально ответственных лиц (в пути, товары отгруженные и др.), могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами: по находящимся в пути — расчетными документами поставщиков или другими их заменяющими документами; по отгруженным — копиями предъявленных покупателям документов (платежных поручений, векселей и т. д.); по просроченным оплатой документам — с обязательным подтверждением учреждением банка; по находящимся на складах сторонних организаций — сохранными расписками, переоформленными на дату, близкую к дате проведения инвентаризации.

Описи составляются отдельно на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других организаций.

В описях на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, по каждой отдельной отправке приводятся следующие данные: наименование, количество и стоимость, дата отгрузки, а также перечень и номера документов, на основании которых эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета.

В описях на товарно-материальные ценности, отгруженные и не оплаченные в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке приводятся наименование покупателя, наименование товарно-материальных ценностей, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа.

Товарно-материальные ценности, хранящиеся на складах других организаций, заносятся в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение. В описях на эти ценности указываются их наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дата принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов.

В описях на товарно-материальные ценности, переданные в переработку другой организации, указываются наименование перерабатывающей организации, наименование ценностей, количество, фактическая стоимость по данным учета, дата передачи ценностей в переработку, номера и даты документов.

Инвентаризация отдельных предметов в составе оборотных средств. Отдельные предметы в составе оборотных средств, находящиеся в эксплуатации, инвентаризируются по местам их нахождения и материально ответственным лицам, на хранении у которых они находятся.

Инвентаризация проводится путем осмотра каждого предмета. В описи указанные предметы заносятся по наименованиям в соответствии с номенклатурой, принятой в бухгалтерском учете.

При инвентаризации предметов в составе оборотных средств, выданных в индивидуальное пользование работникам, допускается составление групповых инвентаризационных описей с указанием в них ответственных за эти предметы лиц, на которых открыты личные карточки, с распиской их в описи.

Предметы спецодежды и столового белья, отправленные в стирку и ремонт, должны записываться в инвентаризационную опись на основании ведомостей, накладных или квитанций организаций, осуществляющих эти услуги.

Предметы в составе оборотных средств, пришедшие в негодность и не списанные, в инвентаризационную опись не включаются, а составляется акт с указанием времени эксплуатации, причин негодности, возможности использования этих предметов в хозяйственных целях.

Инвентаризация незавершенного производства. При инвентаризации незавершенного производства в организациях, занятых промышленным производством, необходимо:

- определить фактическое наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов) и не законченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;
- определить фактическую комплектность незавершенного производства (заделов);
- выявить остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено.

В зависимости от специфики и особенностей производства перед началом инвентаризации необходимо сдать на склады все ненужные цехам материалы, покупные детали и полуфабрикаты, а также все детали, узлы и агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена.

Проверка заделов незавершенного производства (деталей, узлов, агрегатов) производится путем фактического подсчета, взвешивания, перемеривания.

Описи составляются отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цеху, участку, отделению) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительно-монтажным работам — с указанием объема работ по незаконченным объектам, их очередям, пусковым комплексам, конструктивным элементам и видам работ, расчеты по которым осуществляются после полного их окончания.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, не подвергавшиеся обработке, в опись незавершенного производства не включаются, а инвентаризируются и фиксируются в отдельных описях.

Забракованные детали в описи незавершенного производства не включаются, а по ним составляются отдельные описи.

По незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья (в соответствующих отраслях промышленности), в описях, а также в сличительных ведомостях приводятся два количественных показателя: количество этой массы или смеси и количество сырья или материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав. Количество сырья или материалов определяется техническими расчетами в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

По незавершенному капитальному строительству в описях указываются наименование объекта и объем выполненных работ по этому объекту, по каждому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию и т. п.

При этом проверяется: 1) не числится ли в составе незавершенного капитального строительства оборудование, переданное в монтаж, но фактически не начатое монтажом; 2) состояние законсервированных и временно прекращенных строительством объектов.

По этим объектам, в частности, необходимо выявить причины и основание для их консервации.

На законченные строительством объекты, фактически введенные в эксплуатацию полностью или частично, приемка и ввод в действие которых не оформлены надлежащими документами, составляются отдельные описи. Отдельные описи составляются также на законченные, но почему-то не введенные в эксплуатацию объекты. В описях необходимо указать причины задержки оформления сдачи в эксплуатацию указанных объектов.

На прекращенные строительством объекты, а также на проектно-изыскательские работы по неосуществленному строительству составляются описи, в которых приводятся данные о характере выполненных работ и их стоимости с указанием причин прекращения строительства. Для этого должны использоваться соответствующая техническая документация (чертежи, сметы, сметно-финансовые расчеты), акты сдачи работ, этапов, журналы учета выполненных работ на объектах строительства и другая документация.

Инвентаризация денежных средств. Инвентаризация кассы проводится в соответствии с Правилами ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в Республике Беларусь, утвержденными постановлением Правления Национального банка от 26 марта 2003 г. № 57 (с изменениями и дополнениями).

Комиссия проверяет наличие денег и других ценностей (почтовых марок, марок государственной пошлины, вексельных марок, путевок в дома отдыха и санатории, авиабилетов и др.) путем полного пересчета.

Инвентаризация бланков ценных бумаг и других бланков документов строгой отчетности производится по видам бланков (например, по акциям: именные и на предъявителя, привилегированные и обыкновенные) с учетом начальных и конечных номеров тех или иных бланков, а также по каждому месту хранения и материально ответственным лицам.

Денежные средства в пути проверяются путем сверки числящихся сумм на счетах бухгалтерского учета с данными квитанций учреждения банка, почтового отделения, копий сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам банка и т. п.

Инвентаризация денежных средств, находящихся в банках на расчетном (текущем), валютном и специальных счетах, производится пу-

тем сверки остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах, по данным бухгалтерии организации, с данными выписок банков.

Инвентаризация расчетов. Инвентаризация расчетов с банками и другими кредитными учреждениями по ссудам, с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, работниками, деponentами, другими дебиторами и кредиторами заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета.

Проверке должен быть подвергнут счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по товарам, оплаченным, но находящимся в пути. Он проверяется по документам в согласовании с корреспондирующими счетами.

По задолженности работникам организации выявляются невыплаченные суммы по оплате труда, подлежащие перечислению на счет деponentов, а также суммы и причины возникновения переплат работникам.

При инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования, а также суммы выданных авансов по каждому подотчетному лицу (даты выдачи, целевое назначение).

Инвентаризационная комиссия путем документальной проверки должна также установить:

- правильность расчетов с банками, финансовыми, налоговыми органами, другими организациями, а также со структурными подразделениями организаций, выделенными на отдельные балансы;
- правильность и обоснованность числящейся в бухгалтерском учете суммы задолженности по недостачам и хищениям;
- правильность и обоснованность сумм дебиторской, кредиторской и деponentской задолженности, включая суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности.

Инвентаризация резервов предстоящих расходов и платежей. При инвентаризации резервов предстоящих расходов и платежей проверяется правильность и обоснованность созданных в организации резервов: на предстоящую оплату отпусков работникам; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; расходов на ремонт основных средств; производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства; предстоящих затрат по ремонту предметов проката, затрат по возведению временных (титульных)

зданий и сооружений и на другие цели, предусмотренные законодательством Республики Беларусь и отраслевыми особенностями состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденными в установленном порядке.

Резерв на предстоящую оплату предусмотренных законодательством очередных (ежегодных) и дополнительных отпусков работникам, отражаемый в годовом балансе, должен быть уточнен исходя из количества дней неиспользованного отпуска, среднедневной суммы расходов на оплату труда работников (с учетом установленной методики расчета среднего заработка), и обязательных отчислений.

Резерв, созданный на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет, уточняется в порядке, аналогичном для резерва на предстоящую оплату отпусков работникам. В балансе по состоянию на 1 января следующего за отчетным года данных о резерве на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет может не быть, если эта выплата производится до истечения отчетного года.

В случае превышения фактически начисленного резерва над суммой подтвержденного инвентаризацией расчета в декабре отчетного года производится сторнировочная запись издержек производства и обращения, а в случае недоначисления — делается дополнительная запись по включению дополнительных отчислений в издержки производства и обращения.

Инвентаризация резерва сомнительных долгов, созданного в организации, применяющей метод определения выручки от реализации товаров, продукции (работ, услуг) по мере отгрузки товаров (выполнения работ, услуг) и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов, заключается в проверке обоснованности сумм, которые не погашены в сроки, установленные договорами, и не обеспечены соответствующими гарантиями.

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

Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств, другого имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

Наименования инвентаризуемых ценностей и объектов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете.

На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т. д.) эти ценности показаны.

Исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются.

На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

В тех случаях, когда материально ответственные лица обнаружат после инвентаризации ошибки в описях, они должны немедленно (до открытия склада, кладовой, секции и т. п.) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия осуществляет проверку указанных фактов и в случае их подтверждения производит исправление выявленных ошибок в установленном порядке.

Инвентаризационные описи передают в бухгалтерию, где их тщательно проверяют в отношении правильности цен на товары, таксировки, подсчета итогов. Результаты инвентаризации бухгалтерия определяет в натуральном и стоимостном выражении отдельно по каждому наименованию, артикулу, сорту, цене товаров и тары.

Сличительные ведомости составляются по имуществу, при инвентаризации которого выявлены отклонения от учетных данных.

В сличительных ведомостях отражаются результаты инвентаризации, т. е. расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей.

Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

На ценности, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), составляются отдельные сличительные ведомости.

Отражение результатов инвентаризаций. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическими данными о наличии имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

– излишек имущества в соответствии с решением руководителя организации приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, а соответствующая денежная сумма отражается в коммерческой организации по кредиту счета 92 «Внереализационные доходы и расходы»:

Д-т 01 «Основные средства»,

Д-т 04 «Нематериальные активы»,

Д-т 10 «Материалы»,

Д-т 41 «Товары»,

Д-т 43 «Готовая продукция» и т. д.,

К-т 92 «Внереализационные доходы и расходы».

– недостача имущества и (или) его порча в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, в соответствии с решением руководителя организации списывается в коммерческой организации на себестоимость продукции (работ, услуг) по дебету счетов учета затрат;

– недостача имущества, произошедшая сверх норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, в соответствии с решением руководителя организации покрывается за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них, убытки от недостачи имущества и (или) его порчи в соответствии с решением ру-

ководителя организации списываются в коммерческой организации следующим образом:

Д-т 92 «Внереализационные доходы и расходы»,
К-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Движение сумм по недостачам, хищениям и потерям от порчи материальных и иных ценностей, включая денежные средства, независимо от того, подлежат ли они отнесению на счета учета затрат на производство (расходов на реализацию) или виновных лиц, учитывается по счету 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Пример

При инвентаризации выявлена недостача материалов. В бухгалтерском учете производится запись:

Д-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
К-т 10 «Материалы».

В соответствии с подпунктом 8.4 п. 8 Инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам от 31 января 2004 г. № 16 (с изменениями и дополнениями), налоговая база для исчисления налога на добавленную стоимость определяется исходя из цены приобретения. В бухгалтерском учете сумма налога на добавленную стоимость, исчисленная по недостающим материалам, отражается записью

Д-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,
К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам».

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

Выявленные при инвентаризации суммы дебиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, в соответствии с решением руководителя организации списываются в коммерческой организации в дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» либо за счет резерва по сомнительным долгам.

Окончательный результат инвентаризации бухгалтерия должна установить не позднее десяти дней после окончания инвентаризации. По всем недостаткам сверх норм убыли и излишкам материально ответственные лица должны дать письменные объяснения. Затем разрабатываются предложения, направленные на предотвращение как излишков, так и недостач, определяется порядок регулирования разницы между инвентаризационными и учетными данными. Эти предложения рассматриваются руководителем организации.

Пересортица. Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах.

О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии.

В том случае, когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, эта разница в стоимости относится на виновных лиц.

Если конкретные виновники пересортицы не установлены, то суммовые разницы рассматриваются как недостачи сверх норм убыли и списываются по дебету счета 92 «Внерезультационные доходы и расходы».

На разницу в стоимости от пересортицы в сторону недостачи, образовавшейся не по вине материально ответственных лиц, в протоколах инвентаризационной комиссии должны быть даны исчерпывающие объяснения о причинах, по которым такая разница не отнесена на виновных лиц.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю организации, который принимает окончательное решение о зачете.

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

Необходимо обратить внимание, что определение размера причиненного государственному имуществу вреда в связи с утратой, повреждением (порчей), недостачей при проведении проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности государственных юридических лиц осуществляется в соответствии с Инструкцией о порядке определения размера

причиненного государственному имуществу вреда в связи с утратой, повреждением (порчей), недостачей при проведении проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности государственных юридических лиц, утвержденной постановлением Министерства финансов и Министерства экономики от 24 марта 2003 г. № 39/69, которая разработана согласно постановлению Совета Министров от 13 января 2003 г. № 22 «О возмещении вреда, причиненного государственному имуществу».

Контрольные вопросы

1. Инвентаризация, ее назначения и порядок проведения.
2. Обязательность проведения инвентаризации.
3. Отражение результатов инвентаризации на счетах бухгалтерского учета.
4. Порядок оформления результатов инвентаризации.

Задачи

1. При проведении инвентаризации обнаружена недостача материалов на складе на сумму 100 000 руб. Комиссией установлено, что недостача на сумму 10 000 руб. произошла по вине материально ответственного лица. Сумма недостачи, признанная комиссией, удержана из заработной платы материально ответственного лица. Оставшаяся сумма недостачи списывается за счет финансовых результатов организации.

Необходимо:

1. Рассчитать и отразить начисление НДС от суммы недостачи в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

2. Открыть счета бухгалтерского учета.

3. Отразить на счетах хозяйственные операции по результатам инвентаризации.

2. Составьте по приведенной операции проводки:

Списывается недостача основных средств, принятая за счет учреждения:

а) первоначальная стоимость;

б) сумма амортизации?

Тестовые задания

1. Метод бухгалтерского учета, заключающийся в сравнении фактического наличия средств с учетными данными и выявлении отклонений — это:

а) калькулирование;

б) оценка;

в) инвентаризация?

2. Проведение инвентаризации обязательно:
- а) при передаче имущества государственного унитарного предприятия в аренду, его купле-продаже;
 - б) при реорганизации или ликвидации (упразднении) организации;
 - в) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
 - г) при смене руководителя организации и (или) материально ответственных лиц;
 - д) при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества;
 - е) в случае возникновения непреодолимой силы, т. е. чрезвычайных и непредотвратимых при данных условиях обстоятельств;
 - ж) в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь;
 - з) правильные ответы: а—ж.
3. Недостача имущества и (или) его порча в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, в соответствии с решением руководителя организации списывается в коммерческой организации на:
- а) себестоимость продукции (работ, услуг) по дебету счетов учета затрат;
 - б) убытки от недостачи имущества.
4. Бухгалтерская запись:
- Д-т 01 «Основные средства»,
 - Д-т 04 «Нематериальные активы»,
 - Д-т 10 «Материалы»,
 - Д-т 41 «Товары»,
 - Д-т 43 «Готовая продукция» и т. д.;
 - К-т 92 «Внереализационные доходы и расходы» отражает:
- а) излишек имущества по результатам проведения инвентаризации;
 - б) недостачу имущества и (или) его порча в пределах норм естественной убыли?
5. Перед составлением годового отчета инвентаризации подвергаются:
- а) статьи материальных ценностей и денежных средств;
 - б) статьи дебиторской и кредиторской задолженности;
 - в) статьи доходов, расходов и расчетов;
 - г) все статьи баланса?
6. Бухгалтерская запись:
- Д-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,
 - К-т 71 «Расчеты с подотчетными лицами» означает:
- а) отражение недостачи материальных ценностей у подотчетного лица;
 - б) списание недостачи материалов;
 - в) отражение выданной подотчетному лицу и не возвращенной в срок суммы аванса;
 - г) списание сумм невозвращенного аванса?
7. Недостача имущества или его порча сверх норм естественной убыли:
- а) относится на увеличение расходов;
 - б) относится на уменьшение расходов;
 - в) погашается за счет виновных лиц?

8. Хозяйственная операция: «Удержана у подотчетного лица ранее выданная и невозвращенная в срок сумма аванса» отражается записью:
- а) Д-т 50 «Касса»,
К-т 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
 - б) Д-т 71 «Расчеты с подотчетными лицами»,
К-т 50 «Касса»;
 - в) Д-т 68 «Расчеты с бюджетом»,
К-т 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
 - г) Д-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
К-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»?

ОСНОВЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НА ПРЕДПРИЯТИИ ОТРАСЛИ

Национальные стандарты аудита

Правила аудиторской деятельности — единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, в том числе к планированию и документированию аудита, составлению рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, а также к оценке качества проведения аудита и (или) оказания сопутствующих аудиту услуг и к профессиональной подготовке аудиторов и оценке их квалификации.

Правила аудиторской деятельности подразделяются на:

- республиканские правила аудиторской деятельности;
- внутренние правила аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов;
- правила аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора-индивидуального предпринимателя.

Требования республиканских правил аудиторской деятельности «Об аудиторской деятельности» носили рекомендательный характер. Со вступлением новой редакции Закона «Об аудиторской деятельности» правила стали обязательными.

В настоящее время действуют следующие правила аудиторской деятельности:

1) Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 04.08.2000 № 81:

- Правила аудиторской деятельности «Планирование аудита»;
- Правила аудиторской деятельности «Рабочая документация аудитора»;

2) Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 31.10.2001 № 106:

- Правила аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров оказания аудиторских услуг»;
- Правила аудиторской деятельности «Использование результатов работы другой аудиторской организации»;
- Правила аудиторской деятельности «Проверка соблюдения законодательства при проведении аудита»;

3) Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 06.03.2001 № 24:

- Правила аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск»;

4) Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 17.09.2003 № 128:

- Правила аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности»;
- Правила аудиторской деятельности «Письменная информация (отчет) аудиторской организации по результатам проведения аудита»;

5) Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 27.12.2005 № 165:

- Правила аудиторской деятельности «Подтверждающая информация из внешних источников» и другие.

Объединение аудиторских организаций или аудиторов вправе, если это предусмотрено его уставом, устанавливать для своих членов внутренние правила аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов, которые не могут противоречить республиканским правилам аудиторской деятельности. При этом требования внутренних правил аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов не могут быть ниже требований республиканских правил аудиторской деятельности.

Аудиторская организация или аудитор-индивидуальный предприниматель вправе устанавливать правила аудиторской деятельности этой аудиторской организации или аудитора-индивидуального предпринимателя, которые не могут противоречить республиканским правилам аудиторской деятельности. При этом требования правил аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора-индивидуального предпринимателя не могут быть ниже требований республиканских правил аудиторской деятельности и внутренних правил аудиторской

деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов, членами которого они являются.

Контроль качества работы аудиторских организаций и аудиторов-индивидуальных предпринимателей осуществляется в соответствии с установленными ими правилами внутреннего контроля качества оказываемых аудиторских услуг. Требования, предъявляемые к правилам внутреннего контроля качества оказываемых аудиторских услуг, регламентируются республиканскими правилами аудиторской деятельности.

Темы рефератов

1. Сравнительная характеристика национальных стандартов аудита и международных аудиторских стандартов.

Контрольные вопросы

1. Сущность и назначение правил аудиторской деятельности.
2. Назовите действующие правила аудиторской деятельности.

Тестовые задания

- 1 Независимая проверка правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской отчетности, в обязанности которой не входит принятие санкций в отношении руководства в случае выявления недостатков и ли нарушений называется:
 - а) ревизия;
 - б) аудит.
- 2 В зависимости от методов контроля и системы контрольных действий различают:
 - а) ревизию;
 - б) аудит;
 - в) тематическую проверку;
 - г) следствие;
 - д) служебное расследование;
 - е) варианты ответов а), б);
 - ж) все ответы верные.
- 3 Для оказания сопутствующих аудиту услуг лицензия на аудиторскую деятельность:
 - а) не требуется;
 - б) требуется.

4 Вставьте пропущенное слово:

Принцип _____ планирования аудиторской проверки предполагает обеспечение взаимоувязанности и согласованности всех этапов планирования, от предварительного до составления общего плана и программы аудита.

Словарь для справок: а) непрерывности; б) оптимизации; в) комплексности.

5 Правила аудиторской деятельности подразделяются на:

- а) республиканские правила аудиторской деятельности;
- б) внутренние правила аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов;
- в) правила аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора-индивидуального предпринимателя;
- г) варианты ответов а), б);
- д) варианты ответов а), в);
- е) варианты ответов а), б); в).

6 Вставьте пропущенные слова:

_____ — официальный документ, составленный по результатам аудита и предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Словарь для справок: а) акт ревизии; б) аудиторское заключение.

7 Аудиторское заключение включает в себя:

- а) одну часть;
- б) две части;
- в) три части.

8 В случае если подготовленная бухгалтерская (финансовая) отчетность не отражает во всех существенных аспектах активы и пассивы заказчика (клиента) на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период в соответствии с нормативными актами составляется:

- а) безусловно положительное аудиторское заключение;
- б) модифицированное аудиторское заключение;
- в) отрицательное аудиторское заключение.

9 Требования республиканских правил аудиторской деятельности носят:

- а) рекомендательный характер;
- б) обязательный характер.

10 Аудитор не должен предоставлять никакому органу каких-либо сведений о хозяйственной деятельности проверяемого им объекта. В данном случае речь идет о таком требовании этического кодекса аудитора, как:

- а) профессионализм, знания и компетентность;
- б) профессиональная независимость;
- в) честность, справедливость и объективность;

- г) конфиденциальность;
- д) вежливость и внимание к заказчику.

11 Согласно статьи 3 «Обязательный аудит» Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 25.06.2007 г. №240-3 ежегодно проводится аудит годовой бухгалтерской отчетности:

- а) открытых акционерных обществ;
- б) банков, небанковских кредитно-финансовых организаций;
- в) бирж;
- г) коммерческих организаций с иностранными инвестициями;
- д) страховых организаций, страховых брокеров;
- е) резидентов Парка высоких технологий;
- ж) иных организаций и индивидуальных предпринимателей, у которых объем выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) за предыдущий год составляет более 600 тысяч евро;
- з) колхозов (сельскохозяйственных производственных кооперативов) и крестьянских (фермерских) хозяйств;
- и) все ответы верные.

Репозиторий БарГУ

СЛОВАРЬ ТЕРМИНОВ И ОПРЕДЕЛЕНИЙ

Аудиторская проверка — независимая проверка (аудит) бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности и других документов организаций, а при необходимости и проверка их деятельности, которая должна отражаться в бухгалтерской (финансовой) отчетности, с целью выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

Директ-костинг — один из вариантов калькулирования неполной себестоимости, при котором в себестоимость включаются лишь переменные расходы.

Инвентаризация — проверка и документальное подтверждение наличия, состояния и стоимости активов и обязательств с целью обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации.

Метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции — совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции. По полноте учитываемых затрат выделяют калькулирование полной и неполной себестоимости.

Правила аудиторской деятельности — единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, в том числе к планированию и документированию аудита, составлению рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, а также к оценке качества проведения аудита и (или) оказания сопутствующих аудиту услуг и к профессиональной подготовке аудиторов и оценке их квалификации.

Себестоимость продукции (работы, услуги) — выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию, т. е. сырье, материалы, топливо, энергию, основные средства, трудовые и иные ресурсы. Различают цеховую, производственную, полную, а также «ограниченную» себестоимость (директ-костинг).

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Государственная программа перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь : утв. Постановлением Совета Министров Респ. Беларусь, 4 мая 1998 г., № 694 : с доп. и изм. от 9 июля 2003 г. № 922 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2003. — №79. — 5/12764.

2. О бухгалтерском учете и отчетности : Закон Респ. Беларусь, 29 дек. 2006 г., № 188-3 // Главный бухгалтер. — 2007. — № 2.

3. Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов М-ва финансов Респ. Беларусь : утв. Постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 7 марта 2007 г., № 41 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2007. — № 8/16156

4. Об аудиторской деятельности» : Закон Респ. Беларусь, 25 июня 2007 г., № 240-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2007. — № 157. — 2/1337.

5. Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учета : утв. Постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 июля 2003 г., № 89 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2003. — № 8/9975.

6. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) : утв. Постановлением М-ва статистики Респ. Беларусь, М-ва экономики Респ. Беларусь №19/12/397 от 26 янв. 1998 г. : с изм. и доп. от 7 июня 2005 г. № 104/72/43/65 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2005. — № 8/12830.

7. Об утверждении правил аудиторской деятельности, внесении изменений в некоторые постановления М-ва финансов Респ. Беларусь и признании утратившим силу Постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 28 мая 2001 г., №59» : Постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 17 сент. 2003г., № 128 : с изм. и доп. от 12 марта 2004 г. № 31 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2004. — № 8/10701.

8. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» : Постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 17 апр. 2002 г., № 62 // Нац. реестр правовых актов Республики Беларусь. — 2002. — № 55.

9. Об утверждении Инструкции о порядке бухгалтерского учета материалов : утв. Постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 17 июля 2007 г., № 114 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2007. — № 8/16947.

10. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств : утв. Постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 нояб. 2007 г., № 180 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2007. — № 8/17745.

11. *Акулич, Ю. И.* Ревизия и аудит: практикум / Ю. И. Акулич. — Минск : Современ. шк., 2006. — 204 с.

12. *Анищенко, Н.* Все о заработной плате. Вопросы организации и бухгалтерского учета / Н. Анищенко. — Минск : Изд-во Гревцова, — 2007. — 232 с. — (Серия: Консультант бухгалтера).

13. *Борисевский, П. Е.* Бухгалтерский учет для неучетных специальностей : практикум / П. Е. Борисевский, Л. В. Глотова. — Минск : БГЭУ, 2006. — 153 с.

14. Бухгалтерский учет / Н. И. Ладутько [и др.]. — Минск : ФУАинформ, 2004. — 688 с.

15. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве : учебник / А. П. Михалкевич [и др.] ; под ред. А. П. Михалкевича. — 4-е изд., с изм. — Минск : БГЭУ, 2006. — 688 с.

16. *Дробышевский, Н. П.* Ревизия и аудит : учеб. пособие / Н. П. Дробышевский. — Минск : Мисанта, 2004. — 265 с.

17. *Ильющенко, Е. В.* Бухгалтерская отчетность / Е. В. Ильющенко, В. В. Кожарский. — Минск : Современ. шк., 2006. — 335 с.

18. *Левкович, О. А.* Бухгалтерский учет : учеб. пособие / О. А. Левкович, И. Н. Бурцева ; под общ. ред. О. А. Левковича. — 2-е изд., перераб. — Минск : Амалфея, 2004. — 576 с.

19. *Левкович, О. А.* Сборник задач по бухгалтерскому учету : учеб. пособие / О. А. Левкович, И. Н. Бурцева. — 2-е изд., перераб. — Минск : Амалфея, 2004. — 336 с.

20. Принципы бухгалтерского учета ; пер. с англ. / Б. Нидлз [и др.] ; под ред. Я. В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 1993. — 496 с.

21. *Папковская, П. Я.* Рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета / П. Я. Папковская. — Минск : Информпресс, 2004. — 236 с.

22. *Папковская, П. Я.* Теория бухгалтерского учета / П. Я. Папковская. — Минск : Информпресс, 2005. — 236 с.

23. Пупко, Г. М. Аудит и ревизия : учебник / Г. М. Пупко. — Минск : Мисанта, 2005. — 512 с.

24. Стражев, А. В. Бухгалтерский учет : учеб.-метод. пособие / А. В. Стражев, Н. С Стражева. — 10-е изд., перераб. и доп. — Минск : Книжный Дом, 2004. — 432 с.

25. Татур, И. К. Бухгалтерский учет для неучетных специальностей : учебник / И. К. Татур. — 2-е изд., перераб. и доп. — Минск : БГЭУ, 2007. — 413 с.

26. Хмельницкий, В. А. Ревизия и аудит : учеб. комплекс / В. А. Хмельницкий. — Минск : Книжный дом, 2005. — 480 с.

27. Чечеткин, А. С. Бухгалтерский учет основных средств : учеб.-метод. пособие / А. С. Чечеткин. — Минск : ИВЦ Минфина, 2006. — 200 с.

28. Шидловская, М. С. Финансовый контроль и аудит : учеб. пособие / М. С. Шидловская. — Минск : Высш. шк., 2001. — 495 с.

Репозиторий БарГУ

СОДЕРЖАНИЕ

<i>Введение</i>	3
1 Организация бухгалтерского учета на предприятии отрасли	4
2 Учет затрат на производство и калькулирование продукции на предприятии отрасли	15
3 Бухгалтерская отчетность предприятия отрасли	29
4 Основы аудиторской деятельности на предприятии отрасли	47
Словарь терминов и определений	52
Список источников	53

Учебное издание

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ
И АУДИТ НА ПРЕДПРИЯТИИ ОТРАСЛИ**

**Методические указания
по организации и проведению управляемой
самостоятельной работы студентов
специальности Э-1-25 01 07 Экономика и управление
на предприятии**

Составитель *В. Н. Познякевич*

Технический редактор *М. Л. Потапчик*
Компьютерная верстка *М. Л. Потапчик*

Ответственный за выпуск *Е. Г. Хохол*

Подписано в печать 24.02.2009.

Формат 60 × 84 1/16. Бумага офсетная.

Гарнитура Таймс. Отпечатано на ризографе.

Усл. печ. л. 3,49. Уч.-изд. л. 3,22.

Заказ 46. Тираж 55 экз.

ЛИ 02330/0133468 от 09.02.2005

Издатель и полиграфическое исполнение:
учреждение образования
«Барановичский государственный университет»
225404 г. Барановичи, ул. Войкова, 21

Репозиторий БарГУ

Репозиторий БарГУ

Репозиторий БарГУ