

8. Реформа бухгалтерского учета. Федеральный закон «О бухгалтерском учете». Шестнадцать положений по бухгалтерскому учету.— 11-е изд. с изменениями и дополнениями.— М.: Ось-86, 2002.— 368 с.
9. Европейская система интегрирования экономических счетов: Пер. с англ.— М.: Экономика, 1992.— 112 с.
10. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива.— М.: Финансы и статистика, 1996.— 256 с.
11. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: Учебн. пособие.— Мн.: Новое знание, 2002.— 256 с.
12. Соколов Я.В., Бутынец Ф.Ф., Горецкая Л.Л., Панков Д.А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах.— М.: Финансы и статистика, 2003.— 496 с.
13. Финансовый учет. Под редакцией В.Г. Гетьмана.— М.: Финансы и статистика, 2004.— 784 с.
14. Хахонович Н.Н. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие.— Ростов н/Дону: Издательский центр «Март», 2002.

## ОБЪЕМ И СОДЕРЖАНИЕ ОСНОВНЫХ ФОРМ БУХГАЛТЕРСКОЙ И СТАТИСТИЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ СУБЪЕКТОВ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Л.И. Кравченко, доктор экон. наук, профессор БГЭУ  
М.А. Кравченко, канд. экон. наук, доцент БГЭУ

Основной формой бухгалтерской отчетности является баланс (форма № 1), состоящий из двух частей — актива и пассива. В активе бухгалтерского баланса отражается стоимость имущества и долговых прав предприятия (внеоборотный и оборотный капитал); в пассиве — источники их формирования (собственный капитал и обязательства). Форма бухгалтерского баланса в нашей стране построена по принципу противопоставления статей актива соответствующим статьям пассива, что отвечает требованиям международных стандартов по финансовой отчетности и обеспечивает более углубленный анализ и оценку экономического потенциала предприятия.

**Бухгалтерский баланс** следует рассматривать с *экономически-правовой и учетной точек зрения*. Первый подход представляет собой совокупность всего того, что хозяйствующий субъект имеет и что может быть исчислено в денежном выражении. Другими словами, бухгалтерский баланс характеризует имущественное, финансовое состояние собственника. Учетное понятие баланса по существу дополняет первый подход и идет дальше, отображая состояние не только имущества предприятия на каждый определенный момент, но и всех процессов, отражая движение средств и источников их формирования, а также финансовые результаты деятельности предприятия. Значимость бухгалтерского баланса весьма значительна, особенно для внешних пользователей его информации. Не случайно форма бухгалтерского баланса во многих странах утверждается законами. Из содержания баланса пользователи его информацией узнают, чем собственник предприятия владеет. С помощью данных баланса можно установить, сумеет ли субъект предпринимательства выполнить взятые на себя обязательства перед третьими лицами, количество которых в рыночной экономике постоянно увеличивается, или ему угрожают финансовые затруднения. Особенно велика роль и значимость баланса, как основной формы бухгалтерской отчетности, при изучении и оценке финансово-хозяйственной деятельности предприятия, разработке тактики и стратегии перспектив развития предприятия. Однако на практике данные бухгалтерского баланса не всегда эффективно используются для указанных целей. С целью оптимизации формы и содержания бухгалтерских балансов в зарубежной учетно-отчетной практике рекомендуется использовать два основных принципа их составления:

- **принцип ликвидности**, т.е. расположение статей активов баланса субъекта предпринимательства по степени мобильности их превращения в денежную наличность;
- **принцип горизонтальности** или **вертикальности** размещения частей и разделов баланса. Если первый принцип больше важен для оценки платежеспособности, финансовой устойчивости предприятия, то второй раскрывает методику построения бухгалтерского баланса.

В Беларуси, как и во многих странах Западной Европы, используется вертикальная форма бухгалтерского баланса, когда сначала приводятся статьи актива, а затем — пассива баланса.

В Республике Беларусь бухгалтерский баланс состоит из четырех разделов. Первый и второй разделы включают статьи актива баланса; третий и четвертый — статьи пассива. Разделы бухгалтерского баланса, как правило, включают укрупненные статьи, объединяющие несколько счетов и субсчетов.

В первом разделе **«Внеоборотные активы»** показываются:

- основные средства (действующие, находящиеся на консервации и в запасе);
- нематериальные активы;
- доходные вложения в материальные ценности;
- вложения во внеоборотные активы;
- прочие внеоборотные активы.

На статье «Основные средства» отражаются собственные и долгосрочно арендуемые основные средства по остаточной стоимости. Также по остаточной стоимости учитываются в бухгалтерском балансе нематериальные активы.

Второй раздел «**Оборотные активы**» включает:

- запасы сырья, материалов, топлива, готовой продукции, товаров (для продажи), инвентарь и хозяйственные принадлежности, товары отгруженные, издержки обращения на остаток товаров, прочие запасы и затраты;
- налоги по приобретенным ценностям;
- дебиторскую задолженность;
- расчеты с учредителями;
- финансовые вложения;
- денежные средства;
- прочие оборотные активы.

Запасы товарно-материальных и других ценностей отражаются в балансе в оценке, предусмотренной Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»; Инструкцией по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности. Так, остатки сырья и материалов включаются в итог бухгалтерского баланса по себестоимости, товаров — по покупной стоимости, инвентарь и хозяйственные принадлежности — по остаточной стоимости. По статье «Налоги по приобретенным ценностям» отражаются суммы НДС, акцизов по приобретенным товарно-материальным ценностям и налога с продаж автомобильного топлива, подлежащие к списанию в установленном порядке в следующих отчетных периодах.

Дебиторская задолженность показана в балансе следующим образом:

- расчеты с покупателями и заказчиками;
- расчеты с поставщиками и подрядчиками;
- расчеты с разными дебиторами и кредиторами;
- прочая дебиторская задолженность.

При отражении в балансе данных по расчетам с покупателями и заказчиками, другими дебиторами и кредиторами следует учитывать сроки исковой давности, установленные законодательством нашей страны. При регулировании сумм дебиторской и кредиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности и в иных случаях следует руководствоваться Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» и другими нормативными документами. В случаях создания в установленном порядке в конце отчетного года резерва по сомнительным долгам (за счет финансовых результатов) по расчетам с юридическими и физическими лицами дебиторская задолженность, по которой созданы резервы, в годовом балансе уменьшаются на сумму этих резервов (без корреспонденции по счетам бухгалтерского учета дебиторской задолженности и счета 63 «Резервы по сомнительным долгам»). Одновременно в пассиве баланса не отражается (списывается) сумма образованного резерва по сомнительным долгам. Сомнительным долгом считается дебиторская задолженность, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

На статье «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» показывается задолженность поставщиков предприятию. На статье «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» отражается дебиторская задолженность, учитываемая на одноименном счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

На статье «Прочая дебиторская задолженность» показывается задолженность работников предприятия по выданным им подотчет суммам, по предоставленным ссудам и займам за счет средств предприятия или банковского кредита, по возмещению материального ущерба предприятию и т.п. По данной статье также показывается дебиторская задолженность по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами, задолженность по расчетам с поставщиками по недостаткам товарно-материальных ценностей, обнаруженным при их приемке; суммы штрафов, пеней и неустоек, признанных должником или по которым получены решения суда (хозяйственного или арбитражного) либо другого органа, имеющего в соответствии с законодательством Республики Беларусь право на принятие соответствующего решения об их взыскании и не отнесенные на финансовые результаты предприятия.

По статье «Расчеты с учредителями» показывается их задолженность по вкладам в уставный фонд и другая дебиторская задолженность.

По статье «Финансовые вложения» показываются краткосрочные (сроком до одного года) и долгосрочные инвестиции предприятия в зависимые общества, в ценные бумаги других субъектов хозяйствования, процентные облигации государственных и местных займов, депозитные вклады, предоставленные другим предприятиям займы. Акции, облигации и другие ценные бумаги отражаются в бухгалтерском балансе по покупной стоимости. Если покупная стоимость приобретенных предприятием ценных бумаг краткосрочного или долгосроч-

ного характера выше или ниже номинальной стоимости, то разница подлежит списанию или доначислению по ним дохода с целью доведения их учетной стоимости к моменту погашения (выкупа) до номинальной стоимости.'

По статье «Денежные средства» показываются остатки денежных средств в кассе, на расчетных, валютных и специальных счетах в банках, стоимость денежных документов (сберегательных и депозитных сертификатов, приобретенных предприятием у банков), переводы в пути.

В условиях инфляции, роста цен, низкой обновляемости основных средств многие статьи бухгалтерского баланса отражают совокупность одинаковых по функциональному назначению, но разных по стоимости учетных объектов, т.е. происходит искажение реальной оценки активов и пассивов предприятия. Все это требует проведения соответствующей корректировки (дооценки или уценки) основных средств, нематериальных и других активов и пассивов предприятия в соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», другими нормативно-правовыми документами.

Пассив включает третий и четвертый разделы бухгалтерского баланса.

В третьем разделе бухгалтерского баланса **«Капитал и резервы»** отражены:

- уставный фонд;
- собственные акции (доли), выкупленные у акционеров (учредителей);
- резервный фонд;
- добавочный фонд;
- прибыль (убыток) отчетного периода;
- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток);
- целевое финансирование;
- доходы будущих периодов.

По статье «Уставный фонд» показывается уставный фонд предприятия, образованный за счет вкладов его учредителей (участников) в соответствии с учредительными документами, а по государственным и унитарным предприятиям — величина уставного фонда. Увеличение и уменьшение уставного фонда производится по результатам рассмотрения итогов деятельности предприятия за предыдущий год, и после внесения соответствующих изменений в учредительные документы предприятия.

По статье «Собственные акции (доли), выкупленных у акционеров (собственников)» приводится стоимость собственных акций (доли), выкупленных у акционеров (учредителей) в случае их выхода из состава собственников предприятия. Данные этой статьи бухгалтерского баланса вычитаются при подсчете результатов по третьему разделу бухгалтерского баланса.

По статье «Резервный фонд» отражается сумма остатков резервного и других аналогичных фондов, создаваемых в соответствии с законодательством Республики Беларусь или в соответствии с учредительными документами. Предприятия (в том числе предприятия с иностранными инвестициями), приходящие имущество (включая денежные средства) в счет вкладов в уставный фонд предприятия, оцененное в учредительных документах в свободно конвертируемой валюте, возникающие суммовые разницы по счету 75 «Расчеты с учредителями» относят на счет 82 «Резервный фонд».

По статье «Добавочный фонд» показываются эмиссионный доход акционерного общества (суммы, полученные сверх номинальной стоимости размещенных акций обществом (за минусом издержек по их продаже), суммы переоценки в соответствии с установленным порядком оценки и переоценки внеоборотных активов предприятия и другие аналогичные суммы).

По статье «Резервный фонд» показываются остатки средств, зарезервированных предприятием в соответствии с действующим законодательством и учетной политикой в целях равномерного включения предстоящих расходов в затраты на производство и реализацию продукции (товаров). Если при уточнении учетной политики на следующий за отчетным финансовый год предприятие считает нецелесообразным начислять резервы предстоящих расходов и потерь, то остатки средств резервов по состоянию на 1 января следующего за отчетным года подлежат присоединению к финансовому результату предприятия и отражаются оборотами за декабрь по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов» и кредиту счета 91 «Операционные доходы и расходы».

По статье «Прибыль (убыток) отчетного периода» показывается сумма полученного по данным бухгалтерского учета конечного финансового результата на отчетную дату. Убыток показывается со знаком минус. По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается заключительной записью декабря по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По статьям «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», характеризующим нераспределенную прибыль (убыток) прошлых лет, показывается остаток прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия по результатам его деятельности на отчетную дату, и принятые решения по ее использованию (направление прибыли в

резервы, образуемые в соответствии с законодательством или в соответствии с учредительными документами, на покрытие убытков, на выплату дивидендов, на капитальные вложения во внеоборотные активы, на иные цели) или остаток непокрытого убытка, полученного по результатам деятельности предприятия за периоды, предшествующие отчетному, а также суммы, направленные на его уменьшение.

По статье «Целевое финансирование» предприятия отражают остатки поступивших и неиспользованных целевых средств.

При рассмотрении итогов деятельности предприятия за отчетный год и решении вопроса об источниках покрытия убытка (как отчетного года, так и прошлых лет) на эти цели могут быть направлены:

- нераспределенная прибыль последующих лет предприятия (за исключением учтенной в качестве источника покрытия капитальных вложений), в установленном порядке ее распределения;
- резервный фонд, образованный в соответствии с законодательством;
- добавочный фонд (за исключением сумм прироста стоимости имущества по переоценке).

Прибыль отчетного года, распределяемая по решению собственников (учредителей, акционеров) на выплату дивидендов, создание резервов, фондов, отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов с учредителями, счетов учета резервов и фондов.

Четвертый раздел баланса «**Обязательства**» включает:

- долгосрочные кредиты и займы;
- краткосрочные кредиты и займы;
- кредиторскую задолженность;
- резервы предстоящих расходов;
- прочие виды обязательств.

Кредиторская задолженность отражается в бухгалтерском балансе в разрезе следующих ее видов:

- расчеты с поставщиками и подрядчиками;
- расчеты с покупателями и заказчиками;
- расчеты по оплате труда;
- расчеты по прочим операциям с персоналом;
- расчеты по налогам и сборам;
- расчеты по социальному страхованию и обеспечению;
- расчеты с акционерами (учредителями) по выплате доходов (дивидендов);
- расчеты с разными дебиторами и кредиторами;
- прочая кредиторская задолженность.

По статьям «Краткосрочные кредиты и займы» и «Долгосрочные кредиты и займы» показываются суммы полученных заемных средств, подлежащих возврату в соответствии с договорами соответственно в течение 12 месяцев или более чем через 12 месяцев после отчетной даты, а также суммы процентов, начисленных за пользование этими средствами.

По статье «Кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками» отражается кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам за поступившие товарно-материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги, а также сумма задолженности поставщикам и другим кредиторам, которым предприятие выдало в обеспечение поставок товарно-материальных ценностей, работ и услуг собственные векселя; сумма полученных от сторонних организаций авансов по предстоящим расчетам по заключенным договорам, за исключением авансов, полученных на инвестиционные проекты, которые отражаются на статье «Вложения во внеоборотные активы». По данной статье учитывается также задолженность поставщикам по неотфактурованным поставкам.

По статьям «Расчеты по оплате труда» и «Расчеты по расчетам с персоналом» учитываются начисленные, но не выплаченные суммы заработной платы и премий; кредитовые остатки сумм, выданных под отчет; кредиторская задолженность работников по кредитам банков, полученных предприятием для выдачи ссуд работникам на индивидуальное жилищное строительство, на строительство садовых домиков и на другие цели.

По статье «Расчеты по налогам и сборам» показывается кредиторская задолженность предприятия по всем видам платежей в бюджет и внебюджетные фонды, включая подоходный налог с работников предприятия.

На статью «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» отражаются суммы задолженности по отчислениям в фонд социальной защиты населения. По статье «Задолженность перед учредителями» отражаются

суммы задолженности предприятия по причитающимся к выплате дивидендам, процентам по акциям, облигациям, займам, в том числе учтенные на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По статье «Расчеты с разными и кредиторами» отражается кредиторская задолженность, учтенная на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». По этой статье, в частности, отражаются задолженность предприятия по платежам, по обязательному и добровольному страхованию его имущества и работников, другим видам страхования, в которых предприятие является страхователем, задолженности для возмещения торговым организациям сумм за товары, проданные в кредит, и другие.

По статье «Прочие виды обязательств» показывается задолженность предприятия по расчетам, не нашедшим отражения по другим статьям четвертого раздела бухгалтерского баланса.

Данные о стоимости имущества и размере обязательств, учитываемых на забалансовых счетах, приводятся в бухгалтерском балансе в размере стоимости, указанной в договоре. Стоимость имущества и обязательств, установленная в иностранной валюте, показывается на отчетную дату по официальному курсу национального банка Республики Беларусь.

#### **«Отчет о прибылях и убытках» (Форма № 2).**

«Отчет о прибылях и убытках» составляется в виде балансовой таблицы, обобщающей все доходы и расходы и содержащей информацию о формировании конечных финансовых результатов (прибыли и убытков) предприятия от текущей (основной) и другой деятельности за отчетный период. Отчет включает следующие три раздела.

**Первый раздел — «Доходы и расходы по видам деятельности»** (основной). По строке 010 учитывается выручка от реализации товаров, готовой продукции и другая, отраженная на счете 90 «Реализация». При определении финансового результата от реализации исключаются установленные законодательством налоги и сборы, включенные в цену товаров, готовой продукции, работ, услуг. Поэтому при определении конечных финансовых результатов от основной деятельности необходимо включать в расчет выручку от реализации товаров, продукции, работ, услуг за минусом НДС, акцизов, других аналогичных платежей, взимаемых из выручки.

Прибыль (убыток) от реализации по отчету о прибылях и убытках определяется вычитанием из выручки нетто от реализованных товаров, продукции, работ, услуг себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг, управленческих расходов и расходов на реализацию.

**Второй раздел «Операционные доходы и расходы»** содержит информацию о полученных доходах и соответствующих им расходах от неосновной деятельности, имеющих существенное влияние на финансовые результаты деятельности предприятия за отчетный период. На статьях данного раздела отчета отражается в частности информация о реализации основных средств и прочего имущества, а также сведения о прочем выбытии амортизируемого имущества. При этом доходы и расходы, связанные с операциями по движению имущества, показываются в отчетности развернуто. При выбытии амортизируемого имущества по строке «Расходы по операциям с имуществом» показывается недоамортизированная стоимость выбывших основных средств и нематериальных активов. В составе прочих операционных доходов и расходов отражаются финансовые результаты от продажи и конверсии иностранной валюты, по созданию и восстановлению в соответствии с законодательством резервов, а также суммы от дооценки и уценки материальных ценностей.

По статьям III раздела **«Внереализационные доходы и расходы»** показываются развернуто финансовые результаты от внереализационных операций в соответствии с Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета к счету 92 «Внереализационные доходы и расходы» (с учетом требований, установленных Инструкцией по бухгалтерскому учету «Доходы организации» и Инструкцией по бухгалтерскому учету «Расходы организации»). При заполнении строк «Прибыль (убыток) от реализации товаров, продукции, работ и услуг», «Прибыль (убыток) от операционных доходов и расходов», «Прибыль (убыток) от внереализационных доходов и расходов» и «Прибыль (убыток)» показывается прибыль предприятия за отчетный период с учетом нормирования отдельных видов расходов, включаемых в себестоимость продукции, работ и услуг, в издержки обращения, операционные и внереализационные расходы. По статье «Прибыль (убыток)» отражается финансовый результат (прибыль или убыток), подлежащий налогообложению и распределению в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

По статье «Чистая прибыль (убыток)» отражается прибыль (убыток) после начисления из прибыли налогов, сборов, уплаченных расходов и платежей с учетом сумм полученных льгот по налогу на прибыль. В справке к годовому «Отчету о прибылях и убытках» приводится сумма предоставленной льготы по налогам на прибыль.

Отчет о прибылях и убытках составляется нарастающим итогом с начала года за каждый квартал и за год. Причем данные в отчете приводятся за отчетный период и за аналогичный период прошлого года, что значительно повышает его информационную ёмкость.

Предприятия имеют право приводить данные об отдельных расходах в виде расшифровок к соответствующим статьям «Отчета о прибылях и убытках».

**«Отчет об изменении капитала»** составляется в виде балансовой таблицы. В графе 3 «Остаток на начало года» показываются остатки средств уставного и резервного фондов, добавочного фонда, нераспределенной

прибыли, фондов накопления и потребления, целевого финансирования и резервов предстоящих расходов, соответствующие их остаткам по данным предыдущего бухгалтерского отчета (с учетом произведенной реорганизации предприятия, если она имело место). В графе 4 «Увеличение» отражаются суммы увеличения фондов и резервов с выделением отдельно их увеличения за счет дополнительного выпуска акций, переоценки имущества, за счет реорганизации юридического лица (слияния, присоединения), за счет доходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на увеличение источников собственных средств. Уменьшение источников собственных средств показывается в графе 5 «Уменьшение» за счет уменьшения фондов и резервов с выделением отдельно за счет уменьшения номинала акций, аннулирования собственных акций акционерным обществом, реорганизации юридического лица (разделения или выделения), списания расходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета относятся непосредственно на уменьшение источников собственных средств на конец отчетного года (периода).

По статье «Уставный фонд» в графе 3 «Остаток на начало года» предприятие показывает сумму уставного фонда на начало отчетного года, зафиксированную в зарегистрированных в установленном порядке учредительных документах. В случае увеличения в течение отчетного года уставного фонда в установленном порядке соответствующая сумма отражается в графе 4 указанной статьи, а в случае уменьшения — в графе 5. При этом уменьшение уставного фонда возможно в случае изъятия вкладов участниками (учредителями), аннулирования собственных акций акционерным обществом, уменьшения вкладов или номинальной стоимости акций, при доведении размера уставного фонда до величины чистых активов.

По статье «Резервный фонд» отражаются суммы резервных фондов, создаваемых в соответствии с законодательством или учредительными документами. В случае погашения задолженности по взносам в уставный фонд, выраженной в иностранной валюте, курсовые разницы отражаются также на указанной статье. При направлении созданных резервов в соответствии с законодательством на погашение облигаций акционерного общества и выкуп его акций при отсутствии иных средств соответствующие суммы списания резервов отражаются в графе 5 статьи «Резервный фонд».

По статье «Добавочный фонд» отражается движение добавочного фонда, например, в виде прироста стоимости имущества предприятия в результате его переоценки, произведенной в установленном порядке, принятия к учету имущества в результате осуществления капитальных вложений, полученного эмиссионного дохода. В графе 3 «Остаток на начало года» по указанной статье отражается сумма добавочного фонда, числящегося на конец прошлого года с учетом проведенной на начало отчетного года переоценки основных средств в установленном порядке.

В графе 4 «Начислено» отражается присоединение собственных источников капитальных вложений по принятым в эксплуатацию объектам основных средств в случаях их достройки, дооборудования, реконструкции и т.п.

В графе 5 «Перечислено (израсходовано)» отражается уменьшение добавочного фонда, связанное с направлением средств добавочного фонда на увеличение в установленном порядке уставного фонда, погашение убытков, выявленных по результатам деятельности предприятия за отчетный год. В течение отчетного года предприятием добавочный фонд может быть уменьшен при выбытии объектов основных средств, ранее подвергшихся переоценке в установленном порядке.

При формировании показателей «Отчета об изменении капитала» данные о нераспределенной прибыли (непокрытом убытке) показываются отдельно. При этом нераспределенная прибыль отражается в отчете как остаток прибыли после начисления налогов и сборов из прибыли в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

В соответствии с учредительными документами предприятие может создавать специальные фонды и резервы. В этом случае нераспределенная прибыль будет отражаться в «Отчете об изменении капитала» за минусом сумм образованных фондов и резервов.

В «Отчете об изменении капитала» справочно приводится сумма изменений уставного капитала (фонда), подлежащая включению в учредительные документы в следующем отчетном году, указывается фактически сформированный размер уставного фонда, чистые активы, причины изменения добавочного капитала (фонда), резервы, показанные в соответствии с законодательством и учредительными документами, распределенная и нераспределенная прибыль. Если субъектом хозяйствования получены убытки, то справочно показываются источники их покрытия. Справочно также показывается размер прибыли на одну акцию.

**«Отчет о движении денежных средств»** (форма № 4) составляется в виде балансовой таблицы, в которой содержится подробная информация о движении денежных средств отдельно по текущей (основной), инвестиционной и финансовой деятельности предприятия. Для составления отчета используются данные по счетам бухгалтерского учета 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета» и 55 «Специальные счета в банках». Сведения о денежных средствах представляются в валюте Республики Беларусь. В случае наличия (движения) денежных средств в иностранной валюте сначала составляется расчет в иностранной валюте (по каждому ее виду). После этого данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются в белорус-

ские рубли по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, на дату, когда была совершена хозяйственная операция. Полученные данные о движении денежных средств по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих строк отчета.

При составлении «Отчета о движении денежных средств» под текущей (основной) деятельностью понимается деятельность предприятия, преследующая извлечение прибыли в соответствии с предметом и целями его деятельности, т.е. производством промышленной продукции, выполнением строительных работ, сельским хозяйством, торговлей, общественным питанием, заготовкой сельскохозяйственной продукции, сдачей имущества в аренду и другими аналогичными видами деятельности.

Инвестиционная деятельность предприятия связана с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других долгосрочных активов, а также их продажей, осуществлением долгосрочных финансовых вложений в другие субъекты предпринимательской деятельности, выпуском облигаций и других ценных бумаг долгосрочного характера и т.п.

Под финансовой деятельностью предприятия понимается его деятельность, связанная с осуществлением краткосрочных финансовых вложений, выпуском облигаций и иных ценных бумаг краткосрочного характера, выкупом ранее приобретенных на срок до 12 месяцев акций, облигаций и т.п.

В указанном отчете справочно приводятся данные о денежных средствах, поступивших в кассу из банка и сданных в банк из кассы денежных средств.

Отчет по форме № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» включает семь разделов. Первый раздел «Основные средства и нематериальные активы» составляется в виде балансовой таблицы и содержит информацию о наличии на начало и конец отчетного года, поступлении и выбытии за год основных средств, нематериальных активов и доходных вложений в материальные ценности. Так, в данном разделе отчета содержится информация о стоимости отдельных видов основных средств, их общая стоимость. Приводятся данные об основных средствах, находящихся в запасе, на консервации, а также о стоимости основных средств, полученных в аренду (лизинг). В нем также содержится подробная информация о динамике нематериальных активов, доходных вложениях в материальные ценности. Справочно приводятся сведения о сумме переоценки основных средств, индексации амортизации основных средств, начисленной амортизации основных средств и нематериальных активов, стоимости имущества, находящегося в залоге (остатки на начало года).

Во втором разделе «Незавершенные вложения во внеоборотные активы» приводится информация о движении в отчетном году научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, незавершенного производственного и жилищного строительства, возведенных коммуникаций. Справочно даются сведения о строительстве, находящемся на консервации, и сумме переоценки строительства.

В третьем разделе «Доходные вложения в активы» отражается на начало и конец отчетного года стоимость активов для передачи в лизинг и активы, предоставленные по договору проката. Справочно приводится амортизация по активам для передачи в лизинг и сумма амортизации активов, переданных на прокат.

В четвертом разделе «Финансовые вложения» приводятся сведения о вкладах в уставные (складочные) фонды дочерних и зависимых организаций, долгосрочные и краткосрочные государственные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, а также резерв под обеспечение финансовых вложений в ценные бумаги.

Пятый раздел «Дебиторская задолженность» содержит подробную информацию о динамике долгосрочной и краткосрочной задолженностей. Отдельно включается дебиторская задолженность по расчетам с покупателями, заказчиками, с поставщиками и подрядчиками, а также просроченная дебиторская задолженность.

В шестом разделе «Кредиторская задолженность» приводятся сведения о долгосрочной и краткосрочной кредиторской задолженности на начало и конец отчетного года (в разрезе отдельных ее видов). Отдельно показывается просроченная кредиторская задолженность.

В заключительном седьмом разделе «Полученные кредиты и займы» приводится подробная информация о движении долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов. Справочно приводятся на начало и конец отчетного года данные о налоговых кредитах, бюджетных ссудах и займах из инновационных фондов, суммах начисленных и погашенных процентов по кредитам и займам.

**«Отчет о целевом использовании полученных средств»** (форма № 6) составляется в виде балансовой таблицы. В нем приводится подробная информация о движении за отчетный год целевых взносов и поступлений, безвозмездных поступлений от других организаций и лиц. Безвозмездные поступления от других организаций и лиц показываются в отчете в белорусских рублях и иностранной валюте. В конце отчета дается расшифровка произведенных в отчетном году расходов (текущих расходов, безвозмездной передачи активов, иностранной помощи, представительские и иные аналогичные расходы).

Вместе с годовым бухгалтерским отчетом представляется **пояснительная записка**, подготавливаемая работниками предприятия. В случае проверки деятельности предприятия аудиторской организацией или индивидуальным аудитором к годовому отчету прилагается аудиторское заключение. В пояснительной записке раскрывается учетная политика предприятия и содержится информация, которую нецелесообразно включать в



бухгалтерский баланс и другие формы финансовой отчетности, но которая необходима ее пользователям для объективной и глубокой оценки результатов хозяйствования, проблем и перспектив экономического и социального развития предприятия, эффективности использования его хозяйственного потенциала. Пояснительная записка является полноценным составным элементом годовой бухгалтерской отчетности. В ней отражаются не только факты изменения предприятием учетной политики, но и последствия этих изменений для содержания и структуры баланса, «Отчета о прибылях и убытках», других форм финансовой отчетности, результатов хозяйствования, отраженных в учете. В пояснительной записке рекомендуется приводить информацию о решениях по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. В ней приводятся данные о доходах, расходах и обязательствах, выявленных после даты составления годового бухгалтерского отчета до его представления налоговым и другим органам, которые существенно влияют на оценку финансового положения предприятия, включая принятие решения о распределении прибыли.

В пояснительной записке приводятся результаты комплексного глубокого факторного анализа динамики основных показателей хозяйственной и другой деятельности предприятия за ряд лет (в действующей и сопоставимой оценке):

товарооборота, выпуска собственной продукции (последний показатель для предприятий общественного питания), издержек производства и обращения, прибыли от реализации продукции и товаров, балансовой (общей) и чистой прибыли, рентабельности и др. Если предприятие составляет планы, бизнес-планы, прогнозы экономического и социального развития, то в пояснительной записке отражается информация об их выполнении. В ней обязательно показывается влияние инфляции на показатели хозяйственной деятельности предприятия, активы, собственный капитал и обязательства. Для оценки финансового положения предприятия в пояснительной записке приводятся системы показателей ликвидности бухгалтерского баланса, деловой активности, структуры капитала, рентабельности и др. При оценке состояния финансов, финансовых возможностей предприятия на краткосрочную перспективу особое внимание уделяется изучению его платежеспособности, в частности, наличия денежных средств на расчетном и других счетах в банках, в кассе и в пути, убытков, просроченной дебиторской и кредиторской задолженности, не погашенным в срок кредитам и займам, своевременности уплаты налогов и других обязательных платежей и т.п.

При изучении и оценке финансового состояния на долгосрочную перспективу детально исследуется структура источников формирования активов предприятия, степень его зависимости от внешних инвесторов и кредиторов и т. п. Необходимо также проанализировать динамику инвестиций за истекшее пятилетие и на долгосрочную перспективу с оценкой их эффективности.

Таким образом, в пояснительной записке отражаются результаты комплексного, глубокого факторного текущего и прогнозного экономического анализа деятельности предприятия, что помогает разработать на перспективу обоснованные тактические и стратегические управленческие решения. Выводы и рекомендации, содержащиеся в пояснительной записке, должны быть четкими, ясными, направленными на успешную будущую текущую (основную), инвестиционную и финансовую деятельность предприятия. Содержание пояснительной записки свидетельствует о квалификации и эрудиции работников бухгалтерской и других служб менеджмента предприятия.

Предприятия торговли и общественного питания составляют ряд **статистических отчетов по производственно-торговой, финансово-хозяйственной и другой деятельности**. Так, торговые предприятия составляют «Отчет о товарообороте и запасах товаров» (форма № 1-орг, месячный), «Отчет о продаже и запасах товаров» (форма № 3-торг, краткий, месячный), «Отчет по розничной торговле» (форма № 3-торг, полугодовой и годовой), «Отчет по труду и движению работников» (форма № 1-труд, месячные и годовой), «Отчет об использовании денежных средств предприятия» (форма № 1-Ф, квартальный), «Отчет о составе средств предприятия» (форма № 2-Ф, квартальный), «Отдельные показатели годового бухгалтерского баланса» (форма № 4-Ф, годовой), «Отчет о финансовых результатах» (форма № 5-Ф, месячный), «Отчет о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятия» (форма № 5-з, квартальный), «Отчет о задолженности предприятия» (форма № 6-Ф, месячный), «Отчет о движении основных средств и других нефинансовых активов» (форма № 11, годовой), «Отчет о выпуске и размещении ценных бумаг эмитентов» (форма № 2-ценные бумаги, квартальный), «Отчет о сдаваемых в аренду неиспользуемых и неэффективно используемых зданиях, помещениях и иных помещениях, находящихся в государственной собственности» (форма № 1-зс, квартальный) и др.

Основной формой статистической отчетности по торговой деятельности предприятий розничной торговли является «Отчет по розничной торговле» (форма № 3-торг), который, как и многие другие статистические отчеты, составляется нарастающим итогом с начала года. В первом разделе годового «Отчета по розничной торговле» приводится информация о продаже товаров населению и товарных запасах в розничной сети и на складах на конец отчетного года (в разрезе 35 продовольственных и 61 непродовольственных групп товаров). Во втором разделе отчета содержатся сведения о продаже товаров длительного пользования и их запасах на конец отчетного



года; в третьем разделе — о продаже населению и запасах строительных материалов на конец года. В четвертом разделе «Отчета по розничной торговле» отражается информация о наличии розничной торговой сети (включая сезонную) на конец отчетного года.

Многие из перечисленных выше статистических отчетов составляют предприятия общественного питания. Универсальной отчетностью по производственно-торговой деятельности предприятий питания является «Отчет по общественному питанию» (форма № 4-торг, полугодовой и годовой). Годовой «Отчет по общественному питанию» состоит из четырех разделов. В первом разделе отчета содержится подробная информация о составе товарооборота предприятия общественного питания; во втором — сведения о расходе продуктов в ассортиментном разрезе (в натуральном и стоимостном выражении). В третьем и четвертом разделах годового «Отчета по общественному питанию» приводятся данные о наличии сети общественного питания на конец года. В этом отчете справочно показывается количество произведенных предприятиями общественного питания кондитерских, колбасных, кулинарных изделий и копченостей.

Статистические отчеты дополняют и углубляют содержание бухгалтерской отчетности по экономическому и социальному развитию субъектов предпринимательства сферы обращения. Источниками информации для составления статистических отчетов являются данные бухгалтерского учета (как наиболее достоверные), а также статистического и оперативно-технического учета.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О бухгалтерском учете и отчетности. Закон Республики Беларусь от 18 октября 1994 г., № 3321-XII: в редакции Закона РБ от 29.12.2006 г. // Эталон Беларусь [Электронный ресурс], Национальный центр правовой информации Республики Беларусь.— Мн., 2007.
2. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании. Учебно-практическое пособие под редакцией профессора Л.И. Кравченко.— Мн.: ФУАинформ, 2004.— 792 с.
3. Международные стандарты финансовой отчетности.— М.: Аскери, 2006.— 1060 с.
4. Практический курс по Международным стандартам финансовой отчетности.— М.: НАУФОР, 2005.— 340 с.
5. Волкова О.Н. Управленческий учет. Учебник.— М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2006.— 476 с.
6. Палий В.В. Современный бухгалтерский учет.— М.: Бухгалтерский учет, 2003.— 792 с.
7. Инструкция по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности: Утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 7 марта 2007 года, № 41// НЭГ.— 13 апреля 2007.— № 28.— С. 13–34.
8. Практический курс по международным стандартам финансовой отчетности.— М.: НАУФОР, 2005.— 340 с.
9. Соловьева О.В. Международная практика учета и отчетности.— М.: ИНФРА-М, 2004.— 332 с.
10. 20 положений по бухгалтерскому учету.— М.: Омега-Л, 2003.— 272 с.
11. Соколов Л.В., Бутынец Ф.Ф., Горецкая Л.Л., Панков Д.А. Бухгалтерский учет в Зарубежных странах: Учебник.— М.: проспект, 2005.— 664 с.
12. Стандарты бухгалтерского учета. Сборник нормативных документов.— Мн.: Информпресс, 2005.— 192 с.
13. Стражева Н.С., Стражев А.В. Бухгалтерский учет.— Мн., 2004.
14. Бухгалтерская отчетность: порядок формирования и предоставления. Сборник нормативных документов, 2-е издание, дополненное.— Мн.: Информпресс, 2005.
15. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: Учебн. пособие.— Мн.: Новое знание, 2002.— 256 с.
16. Кондраков Н.П. Бухгалтерский управленческий учет: Учебн. пособие/ Н.П. Кондраков, М.А. Иванова.— М.: ИНФРА-М, 2005.— 368 с.
17. Нечитайло А.И. Учет финансовых результатов и распределение прибыли.— СПб.: Питер, 2005.— 336 с.
18. Финансовые результаты: бухгалтерский и налоговый учет: Учебн. пособие/ Л.Н. Булавина, Н.В. Кулиш, Е.И. Костюкова и др.— М.: Финансы и статистика, 2006.— 320 с.

## ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ И УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ЗАГРАНКОМАНДИРОВКАМ

А.Л. Бавдей, канд. экон. наук, доцент БГЭУ  
Т.Л. Кравченко, канд. экон. наук, доцент БГЭУ

С развитием рыночных отношений происходит постоянное расширение внешнеэкономических связей белорусских организаций с партнерами из дальнего и ближнего зарубежья. Для ведения переговоров, заключения контрактов, приема приобитаемого имущества и в иных целях их представители часто выезжают в зарубежные командировки.

Служебной командировкой признается поездка работника по распоряжению нанимателя на определенный срок в другую местность, для выполнения служебного задания вне места его постоянной работы. Все вопросы, связанные с направлением работников в служебные командировки за пределы Республики Беларусь, регламентируются следующими нормативными документами:

- Трудовым кодексом Республики Беларусь;