



## ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ

**А.П. МИХАЛКЕВИЧ**

---

### *МЕТОДИКА СОСТАВЛЕНИЯ ЛИКВИДАЦИОННОГО БАЛАНСА*

---

На современном уровне экономической интеграции стран бухгалтерский учет совершенствуется не только в соответствии с потребностями развития национальной экономики, но и с общепризнанными принципами и международными стандартами финансовой отчетности.

В условиях интернационализации экономики, появления мультинациональных корпораций финансовая отчетность приобретает транснациональный характер. Она должна строиться в соответствии с требованиями международных стандартов, но учитывать и национальные особенности развития экономики и организации бухгалтерского учета.

Требования Международного комитета стандартов бухгалтерского учета изложены в Стандарте № 1 “Представление финансовой отчетности”.

В состав бухгалтерской финансовой отчетности согласно стандарту входят:  
бухгалтерский баланс,  
отчет о прибылях, убытках,  
отчет об изменениях в капитале,  
отчет о движении денежных средств,  
пояснительные примечания.

В стандарте изложены также требования к составу и содержанию бухгалтерского баланса.

В первую очередь организация должна определиться, показывать ли долгосрочные и краткосрочные активы отдельно или нет. Если же будет принято решение, что не следует проводить такую классификацию, то активы и обязательства представляются в балансе в порядке их ликвидности.

Независимо от этого компания должна раскрыть в пояснительной записке суммы, погашение или возмещение которых ожидается после более чем двенадцати месяцев.

Баланс в соответствии с требованиями стандарта должен содержать следующие статьи: основные средства; нематериальные активы; финансовые активы; инвестиции, учтенные по методу участия; запасы; дебиторская задолженность; денежные средства и их эквиваленты; задолженность покупателей и заказчи-

---

*Александр Павлович МИХАЛКЕВИЧ, кандидат экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК Белорусского государственного экономического университета.*

ков; налоговые обязательства; резервы; долгосрочные обязательства, включающие выплату процентов; капитал.

Исходя из этих требований, учитывая национальные особенности развития экономики, практику ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, соответствующие государственные и другие органы управления утвердили бухгалтерский баланс разных форм и содержания.

Баланс характеризует финансовое состояние организации на определенную дату. Он включает сальдо по счетам, которые формируют активы и пассивы субъекта хозяйствования. Для лучшего использования бухгалтерского баланса счета группируют по определенным признакам в разделы. Очередность размещения разделов в бухгалтерских балансах разных стран осуществляется по-разному.

Рассмотрим бухгалтерские балансы некоторых стран с точки зрения структуры и последовательности размещения в них разделов.

Бухгалтерский баланс фирм США схематично можно представить следующим образом:

Активы	Пассивы
1. Текущие активы	4. Текущие пассивы
2. Собственность	5. Долгосрочные пассивы
3. Нематериальные активы	6. Акционерная собственность
Итого активы	Итого пассивы

Структура Бухгалтерского баланса Франции, утвержденного специальной Комиссией по унификации ведения бухгалтерского учета в фирмах Франции в апреле 1982 г., такова:

Активы	Первоначальная стоимость	Амортизация и резервы	Остаточная стоимость	Пассивы
1. Недвижимость: нематериальные активы основные средства долгосрочные финансовые активы				4. Собственный капитал: уставный капитал фонд переоценки резервный фонд нераспределенная прибыль
2. Оборотные активы: запасы дебиторская задолженность прочие				5. Кредиторская задолженность: задолженность по займам задолженность поставщикам задолженность по налогам прочая задолженность
3. Счета урегулирования				6. Счета урегулирования

Все элементы актива учитываются по первоначальной стоимости, образующейся для материальных активов из цены приобретения без НДС и расходов по их приобретению также без НДС. В случае собственного изготовления активов их первоначальная стоимость будет равна себестоимости. Графа "Амортизация и резервы" служит для отражения сумм накопленной амортизации, резервов на уменьшение стоимости активов и потери стоимости активов при их обесценении.

Счета урегулирования составляются в конце отчетного периода для корректировки данных баланса соотносительно с реальным положением расходов и доходов по отношению к отчетному периоду. Эти счета соответствуют отечественным счетам по учету расходов будущих периодов.

Формы приведенных балансов свидетельствуют о том, что в разных странах они значительно отличаются друг от друга и, главным образом, по размещению разделов в активе и пассиве.

Бухгалтерский баланс для коммерческих организаций Республики Беларусь включает следующие разделы:

Активы	Пассивы
1. Внеоборотные активы	3. Источники собственных средств
2. Оборотные активы	4. Доходы и расходы
	5. Расчеты
Баланс	Баланс

Бухгалтерам, чтобы получить необходимые данные для заполнения бухгалтерского баланса, необходимо провести большую подготовительную работу.

В первую очередь следует проверить:

- полноту и правильность отражения всех хозяйственных операций за отчетный период,
- тождество данных аналитического учета данным синтетического учета за отчетный период,
- правильное и полное отражение в учете и отчетности результатов инвентаризации имущества и обязательств.

В каждой сельскохозяйственной организации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности проводится следующая подготовительная работа:

- инвентаризация и отражение ее результатов в учете;
- определение и списание потерь от гибели посевов (если она имеется);
- распределение и списание затрат, приходящихся на отчетный период, со счета 97 “Расходы будущих периодов”;
- внесение исправлений в учетные данные по результатам проверок налоговых органами и ревизорами других ведомств.

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности не менее важно последовательно и правильно закрыть операционные счета и списать калькуляционную разницу после составления отчетных калькуляций себестоимости продукции. Операционные счета включаются в заключительный баланс лишь в части затрат в незавершенном производстве.

На следующем этапе проверяется правильность начисления налогов и производятся расчеты налоговых платежей за отчетный период.

После закрытия операционных счетов и проведения других подготовительных работ до составления форм годовой бухгалтерской отчетности составляется предварительный баланс, или баланс-брутто.

На заключительном этапе определяется результат от реализации, операционных и внереализационных доходов и расходов, после чего закрываются счета 90 “Реализация”, 91 “Операционные доходы и расходы” и 92 “Внереализационные доходы и расходы” и определяют общий результат деятельности организации за отчетный период.

После закрытия счетов составляется заключительный баланс, или баланс-нетто, который является основанием для заполнения баланса организации (ф. № 1).

Мало изучен порядок составления ликвидационного баланса, необходимость в котором возникает в случае ликвидации коммерческой организации по решению:

учредителей либо органа коммерческой организации, уполномоченного учредительными документами;

хозяйственного суда в случаях в соответствии с действующим законодательством;

регистрационного органа при имеющихся случаях нарушения законодательства.

Для проведения работ, связанных с ликвидацией коммерческой организации, регистрирующим органом создается ликвидационная комиссия.

После окончания срока для предъявления требований кредиторами ликвидационная комиссия составляет промежуточный ликвидационный баланс, в котором содержатся сведения о составе имущества ликвидируемой коммерческой организации, перечне предъявляемых кредиторами требований и о результатах их рассмотрения.

Согласно Декрету Президента Республики Беларусь от 10.04. 2006 г. № 6 при ликвидации юридического лица требования его кредиторов удовлетворяются в такой очередности:

во-первых, удовлетворяются требования граждан, перед которыми ликвидируемая коммерческая организация несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью, путем капитализации соответствующих повременных платежей;

во-вторых, производятся расчеты по выплате выходных пособий, оплате труда лиц, работающих по трудовым, гражданско-правовым договорам, выплате вознаграждений по авторским договорам;

в-третьих, погашается задолженность по платежам в бюджет и государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды;

в-четвертых, удовлетворяются требования кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества ликвидируемой коммерческой организации;

в-пятых, производятся расчеты с другими кредиторами в соответствии с законодательством.

При недостатке имущества предприятия кредиторы имеют право обратиться с иском в суд об удовлетворении их требований за счет собственника имущества предприятия (ст. 59 Гражданского кодекса Республики Беларусь. Далее — ГК РБ).

Имущество организации, оставшееся после удовлетворения требований кредиторов, передается собственнику (учредителям). Доля собственника является его доходом и облагается соответствующими налогами.

Следует обратить внимание на Методические указания по исчислению и уплате подоходного налога с физических лиц, в соответствии с которыми налог с сумм доходов физических лиц, образующихся в результате ликвидации или реорганизации юридических лиц, а также в результате изменения доли (пая) физического лица либо выхода его из состава участников, исчисляется по ставке 15 % при выплате указанных доходов. Указанные доходы подлежат налогообложению в части их превышения над обложенными налогом доходами физического лица, использованными им на создание доли (пая) в уставном фонде юридического лица посредством внесения вклада, паевого взноса, приобретения акций. Доход не выплачивается в случае, если доля (вклад, пай) физического лица в уставном фонде (имуществе) реорганизуемого юридического лица идет на формирование уставного фонда возникающего юридического лица, учредителем (участником), собственником которого является это физическое лицо.

Без налогообложения осуществляется возврат имущества в сумме, равной величине внесенного ранее в уставный капитал. Эти операции на счетах отражаются следующим образом:

Дебет 80 “Уставный фонд” — Кредит 75 “Расчеты с учредителями” — на сумму средств, причитающихся к возврату;

Дебет 75 “Расчеты с учредителями” — Кредит 50 “Кассы”, 51 “Расчетный счет” — выплата денежных средств учредителям и др.

Однако при расчетах с учредителями неденежными активами (прочим имуществом) необходимо использовать счета по учету реализации. В этом случае записи на счетах будут следующими:

Дебет 80 “Уставный фонд” — Кредит 75 “Расчеты с учредителями” — на сумму имущества, подлежащего возврату учредителям;

Дебет 90 “Реализация” — Кредит 43 “Готовая продукция”, 41 “Товары” и др. — на учетную стоимость имущества;

Дебет 75 “Расчеты с учредителями” — Кредит 90 “Реализация” — на стоимость имущества по ценам реализации.

Оставшиеся свободными нераспределенные активы после погашения требований кредиторов распределяются между учредителями пропорционально вкладу каждого в уставный капитал. После этого валюта баланса будет равна нулю, юридическое лицо считается прекратившим свое существование, о чем делается запись в Едином государственном реестре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

По решению учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами, может проводиться реорганизация (слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование) юридического лица. Эти вопросы регулируются ст. 53–56 ГК РБ.

При присоединении одного предприятия к другому они могут заключить соглашение о принятии всех долгов и обязательств и переходе права собственности на имущество передающей стороны к принимающей.

При реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица.

В таком случае на основании данных инвентаризации и ликвидационного баланса, а также акта приема-передачи имущества и обязательств составляется окончательный ликвидационный баланс, в котором итоги активов и пассивов будут равны нулю. Для составления такого баланса нужно сделать итоговые записи на счетах, на которых числятся остатки передаваемых активов и обязательств.

Для этих целей можно использовать счет 83 “Добавочный фонд”, открыв субсчет “Средства и обязательства переданные”.

У передающей стороны все остатки по активным счетам записывают по кредиту в корреспонденции с дебетом счета 83, остатки по пассивным счетам отражают записью по дебету этих счетов и кредиту счета 83.

У принимающей стороны записи на счетах будут следующими: по дебету счетов по учету активов в корреспонденции с кредитом счета 83 “Добавочный фонд”, по кредиту счетов по учету обязательств, резервов, фондов и дебету счета 83. Эти записи подтверждаются и должны соответствовать данным акта приема-передачи имущества и обязательств.

**О.В. ГОЛОВАЧ**

---

## *РАЗВИТИЕ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ*

---

Уменьшение себестоимости продукции, в том числе материальных затрат как крупнейшей ее составляющей, в оптико-механических организациях Беларуси, приводит (при прочих равных условиях) к росту конкурентоспособности оптико-механических изделий и увеличению объемов чистой прибыли. Именно качественный и рациональный учет материальных затрат открывает возможности выявления и мобилизации резервов снижения себестоимости продукции.

Однако в современной экономической литературе вопросы учета материальных затрат по нормам и отклонениям от них не находят достаточного отражения. Проблемам учета материальных затрат посвящены работы таких ученых, как А.И. Абрамов, А.Ф. Аксененко [1], А.М. Андросов и Е.В. Викулова [2], А.С. Бакаев и П.С. Безруких [3], И.А. Басманов [4], А.А. Баширов [5], Н.П. Дробышевский и Н.И. Ладутько [6], Е.П. Козлова [7], Н.П. Кондраков [8], И.А. Ламыкин [9], А.Ш. Маргулис [10], А.В. Стражев и Н.С. Стражева