

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

631.16(07)

У-571

А. С. Чечеткин

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

*Утверждено Министерством образования Республики Беларусь
в качестве учебника для студентов высших учебных заведений
по неэкономическим специальностям*



Минск
«ИВЦ Минфина»
2008



Минск 2008

УДК 657.22:631/635 (075.8)

ББК 65.052 я 73

Ч-57

Рецензент:

кафедра учета и анализа в АПК УО «Гродненский государственный аграрный университет» (декан факультета бухгалтерского учета кандидат экономических наук, доцент *Л.В. Корватовская*)

Чечеткин, А. С.

Ч-57 Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник для студентов высших учеб. заведений по неэкономическим специальностям / А. С. Чечеткин. — Мн.: ИВЦ Минфина, 2008. — 608 с.

ISBN 978-985-6847-58-8.

В учебнике изложены основы бухгалтерского учета в соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности».

Подробно рассмотрены вопросы бухгалтерского учета в сельском хозяйстве (учет животных на выращивании и откорме, учет труда и расчетов с персоналом, затрат на производство и калькулирование себестоимости, проведения инвентаризации и составления отчетности и др.). Представлен порядок организации учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах.

Предназначен для студентов неэкономических специальностей высших сельскохозяйственных учебных заведений, колледжей, слушателей курсов повышения квалификации, а также для тех, кто хочет самостоятельно изучать основы бухгалтерского учета.

УДК 657.22:631/635 (075.8)

ББК 65.052 я 73

ISBN 978-985-6847-58-8

© Чечеткин А. С., 2008

© Оформление. УП «ИВЦ Минфина», 2008

Предисловие

В условиях рыночной экономики механизм учета и контроля призван обеспечить рост эффективности сельскохозяйственного производства посредством методов и приемов бухгалтерского учета, адекватных состоянию и тенденциям развития экономики.

Главная цель регулирования системы бухгалтерского учета — приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности.

В соответствии с Программой реформирования бухгалтерского учета в Республике Беларусь принят ряд положений и инструкций по бухгалтерскому учету (об основных средствах, о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, о порядке бухгалтерского учета материалов, бухгалтерскому учету активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности).

Изложенные нормативные материалы ориентированы на постепенный переход бухгалтерского учета Республики Беларусь на международные стандарты учета и отчетности.

Перевод национальной системы бухгалтерского учета на международные стандарты предполагает соответствующие изменения в работе по подготовке и повышению квалификации специалистов всей системы управления сельскохозяйственным производством. Чтобы стать высококвалифицированными специалистами неучетных специальностей, студенты должны овладеть знаниями в области бухгалтерского учета, уяснить их сущность и место в системе экономической информации, анализа хозяйственной деятельности и хозяйственного управления, понять порядок учетного оформления хозяйственных операций, их обоснованность и законность, влияние на финансовое положение экономических субъектов.

Учебник призван помочь студентам и слушателям факультета повышения квалификации неэкономических сельскохозяйственных специальностей в приобретении теоретических и практических навыков ведения бухгалтерского учета.

Учебник состоит из трех разделов. В первом разделе рассмотрены вопросы теории бухгалтерского учета, во втором, третьем — организация финансового и управленческого учета, особенности учета затрат, калькуляции себестоимости и выхода продукции растениеводства, животноводства, промышленных и вспомогательных производств, учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах, приняты во внимание все изменения в нормативных документах.

Учебник соответствует программе курса, требованиям образовательного стандарта высшего профессионального образования по неэкономическим специальностям и подготовке резерва руководящих кадров.

РАЗДЕЛ I. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ГЛАВА 1. Понятие о хозяйственном учете

1.1. Общее понятие о хозяйственном учете и его измерители

На всех этапах общественно-экономического развития хозяйственная деятельность имела первостепенное значение.

Производство — исходный пункт процесса воспроизводства. Воспроизводство материальных ресурсов охватывает процессы производства, обращения, распределения и потребления. Данные процессы последовательно и непрерывно повторяются, чередуясь друг с другом.

Назначение этих процессов — получение определенного результата. Следовательно, для приобретения сведений о ходе и руководстве хозяйственными процессами актуально развитие хозяйственного учета. Он необходим для оперативного выявления размеров долгов и требований (юридическая природа учета), надлежащего устройства дел, для получения законной прибыли (экономическая природа учета).

Хозяйственный учет состоит из трех этапов: наблюдения, измерения, регистрации и обобщения результатов в целях принятия управленческих решений для реализации собственных интересов (прибыль).

Сбор информации о ходе хозяйственных процессов начинается с наблюдения за ними для целенаправленного восприятия объектов и определения их качественных характеристик. На следующей стадии, установив факты хозяйственной деятельности, их измеряют в единицах СИ (масса, объем, длина, ширина, время и др.) и определяют количественную характеристику. Затем показатели регистрируют путем записи на различные носители информации, последнюю в течение длительного периода используют в процессе управления организацией.

Таким образом, хозяйственный учет представляет собой систему наблюдения, измерения, регистрации, контроля за наличием и движением всех видов хозяйственных средств и источников их образования, а также за ходом и результатами хозяйственных процессов.

Количественное отражение хозяйственных операций в хозяйственном учете обеспечивается применением трех видов измерителей: натуральных, трудовых, денежных (рис. 1.1).

Натуральные измерители используются для количественной характеристики хозяйственных процессов и средств в натуральном выражении, они отражают массу, длину, количество, объем и т. д. В зависимости от физических особенностей объекта применяют различные измерители.

Натуральные измерители используют для учета только однородных хозяйственных средств и товарно-материальных ценностей, готовой продукции, нематериальных активов и т. д. Суммирование натуральных показателей разнообразных предметов недопустимо. Например, минеральные удобрения и топливо хотя и измеряются в тоннах, однако у них разные качественные характеристики.



Рис. 1.1. Виды учетных измерителей

Натуральные измерители необходимы для контроля за сохранностью имущества, измерения объема заготовленных и использованных кормов, семян и посадочного материала, готовой продукции, а также выполненных работ и оказанных услуг.

Трудовые измерители используются для количественного отражения затрат времени и труда на изготовление продукции и выражаются в определенных единицах времени (минутах, часах, днях и т. д.). Они применяются для подсчета заработной платы повременщикам, контроля за ходом выполнения норм выработки работниками, а также исчисления производительности труда и т. п. В отличие от натуральных показателей трудовые измерители могут служить для сопоставления внешне несравнимых величин, но не могут выступать в роли всеобщего измерителя.

Обобщающим показателем, позволяющим объединить разнородные объекты учета и выразить их в одном измерителе, служит *денежный измеритель*. Единицей его измерения является национальная валюта Республики Беларусь, т. е. рубль. В международных расчетах чаще всего используется рубль Российской Федерации, доллар США, в странах ЕС — евро.

Денежный измеритель позволяет рассчитать издержки организации на изготовление конкретных видов продукции, выполненные работы, оказанные услуги, связанные с использованием материальных и трудовых ресурсов. Обобщение издержек с помощью денежного измерителя дает возможность установить общую сумму затрат организации за отчетный период. Он также отражает финансовое состояние организации (прибыль, убыток, рентабельность и т. д.), характеризует расчетную дисциплину (кредиторская и дебиторская задолженность). Диапазон применения денежного измерителя в период перехода к рыночной экономике расширяется, что обуславливается использованием его как самостоятельно, так и в сочетании с натуральными и трудовыми измерителями.

1.2. Виды учета и их характеристика

Вся информация о хозяйственной деятельности организации собирается с помощью трех видов учета (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Виды хозяйственного учета

Оперативный учет используется для регистрации, наблюдения и контроля отдельных фактов финансово-хозяйственной деятельности организации и процессов с целью оперативного руководства и управления ими при их совершении. Сведения оперативного учета собираются на определенную дату, для получения и передачи информации используются телефоны, телефаксы, электронная почта и т. д. В некоторых случаях информация оформляется в виде справки, служебной записки. С помощью оперативного учета организации контролируют ресурсы, количество и качество продукции, ее реализацию, учет выполнения норм выработки, ход посевных работ, уборки урожая сельскохозяйственных культур, количество заготовленных кормовых единиц.

Таким образом, хозяйственный учет представляет собой систему наблюдения, измерения, регистрации, контроля за наличием и движением всех видов хозяйственных средств и источников их образования, а также за ходом и результатами хозяйственных процессов.

Количественное отражение хозяйственных операций в хозяйственном учете обеспечивается применением трех видов измерителей: натуральных, трудовых, денежных (рис. 1.1).

Натуральные измерители используются для количественной характеристики хозяйственных процессов и средств в натуральном выражении, они отражают массу, длину, количество, объем и т. д. В зависимости от физических особенностей объекта применяют различные измерители.

Натуральные измерители используют для учета только однородных хозяйственных средств и товарно-материальных ценностей, готовой продукции, нематериальных активов и т. д. Суммирование натуральных показателей разнообразных предметов недопустимо. Например, минеральные удобрения и топливо хотя и измеряются в тоннах, однако у них разные качественные характеристики.

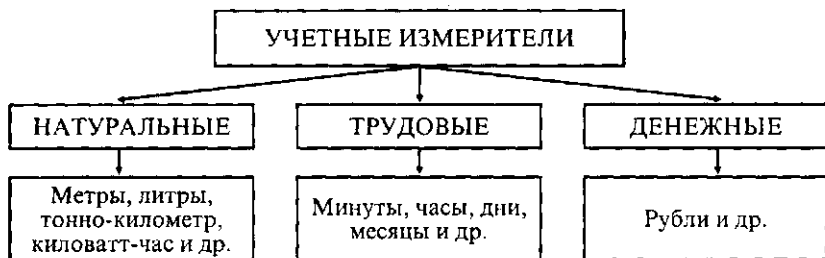


Рис. 1.1. Виды учетных измерителей

Натуральные измерители необходимы для контроля за сохранностью имущества, измерения объема заготовленных и использованных кормов, семян и посадочного материала, готовой продукции, а также выполненных работ и оказанных услуг.

Трудовые измерители используются для количественного отражения затрат времени и труда на изготовление продукции и выражаются в определенных единицах времени (минутах, часах, днях и т. д.). Они применяются для подсчета заработной платы повременщикам, контроля за ходом выполнения норм выработки работниками, а также исчисления производительности труда и т. д. В отличие от натуральных показателей трудовые измерители могут служить для сопоставления внешне несравнимых величин, но не могут выступать в роли всеобщего измерителя.

ются в том, что ни одну запись не следует производить без надлежаще оформленного документа (является документально обоснованным учетом); непрерывен во времени, охватывает все хозяйственные операции, происходящие в деятельности организации; использует специфические приемы обработки информации (бухгалтерские счета, двойная запись, баланс и др.), которые обеспечивают полное и достоверное отражение хозяйственных операций; обязательное использование денежного измерителя; периодическое обобщение данных текущего бухгалтерского учета в виде составления соответствующих форм отчетности от одного учетного периода к другому; бухгалтерский учет должен вестись во всех организациях независимо от подчиненности и форм собственности. Полученная информация в бухгалтерском учете дает возможность реализовать три функции управления: прогнозирование, контроль и оценку.

Основные задачи бухгалтерского учета:

1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах;

2) обеспечение при совершении организацией хозяйственных операций внутренних и внешних пользователей информацией о наличии и движении активов и обязательств, а также об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

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

Во многих зарубежных странах существует деление учета на финансовый, управленческий, налоговый.

Финансовый учет предназначен для обобщения финансовых результатов работы организации и их отражения в финансовой отчетности. Он отражает движение финансовых средств, а также наличие имущества и задолженности, ликвидность, рентабельность, отношение собственности. Данные финансового учета используются внешними пользователями (инвесторами, кредиторами, банками и др.), поэтому порядок составления внешних отчетов регламентируется и подчиняется стандартным принципам.

Управленческий учет предназначен для сбора учетной информации о затратах и доходах, их нормировании, контроле и анализе по видам затрат, месту их возникновения, носителям затрат для управления производственными процессами внутри организации. Данные управленческого учета используются внутри организации руководителями различных уровней.

Финансовый и управленческий учет различаются по следующим признакам:

- потребителям информации;
- обязанности ведения;
- степени регламентации учетных процедур;
- методу (способам и приемам учета);
- степени детализации данных;
- времени направленности и периодичности обобщения сведений;
- степени ответственности по закону;
- точности информации.

Налоговый учет применяется для получения показателей, которые используются для расчета налогооблагаемой базы и исчисления суммы налогов и платежей в бюджет и внебюджетные фонды.

1.3. Пользователи бухгалтерской информации

Информация в системе бухгалтерского учета в рыночной экономике формируется для внешних и внутренних пользователей.

В соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета пользователями бухгалтерской информации являются служащие, поставщики, кредиторы, инвесторы, покупатели, правительство, общественность. Они пользуются бухгалтерской информацией, чтобы удовлетворить свои информационные потребности.

Основных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетностью можно разделить на две группы: внутренние и внешние.

1. *Внутренние пользователи:* руководители организации, структурные подразделения и отделы, собственники, работники организации. Руководители организации пользуются бухгалтерской информацией на всех стадиях принятия управленческих решений: при планировании, контроле, анализе и оценке эффективности их деятельности. Все действия аппарата правления направлены на обеспечение финансовой устойчивости организации. Персонал организации заинтересован в информации о стабильности и доходности деятельности организации, а также о полноте и своевременности выплаты заработной платы, социальных пособий, перспективе дальнейшей их занятости на производстве.

2. *Внешние пользователи:* инвесторы, кредиторы, заказчики, поставщики, покупатели и т.д. В составе внешних пользователей выделяют:

- пользователей, имеющих *прямой финансовый интерес*: инвесторы, кредиторы, акционеры, покупатели, поставщики;

• пользователей, *не имеющих прямого финансового интереса*: налоговые органы, органы статистики, аудиторские и консалтинговые фирмы, профессиональные союзы, общественность.

Состав пользователей бухгалтерской отчетности приведен на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Пользователи отчетности

Руководство организации несет ответственность за подготовку и представление бухгалтерской информации. Оно также заинтересовано в информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности, несмотря на то что имеет доступ к дополнительной управленческой и финансовой информации, которая помогает ему осуществлять свои обязанности по планированию, принятию решений и контролю. Руководство имеет право определить форму и содержание дополнительной информации в целях удовлетворения собственных потребностей.

Бухгалтерская отчетность основывается на используемой руководством информации о финансовом положении, его результатах и изменениях финансового положения организации.

Экономические решения, которые принимают пользователи информацией, требуют оценки способности организации платить своим работникам, кредиторам, обеспечивать выплаты вознаграждений, погашать займы и распределять доходы среди своих собственников.

На финансовое положение организации влияют экономические ресурсы, которые она контролирует, ее финансовая структура, ликвидность, платежеспособность и способность реагировать на изменения среды, в которой она работает. Информация об экономических ресурсах организации и ее способности в прошлом преобразовывать эти ресурсы полезна для прогнозирования ее способности получать прибыль в будущем. Информация о финансовой структуре полезна для определения будущих потребностей в заемных средствах, а также при распределении будущих денежных потоков и доходов между участниками, имеющими долю в организации. Информация о ликвидности и платежеспособности полезна для определения способности организации в своевременном погашении своих обязательств.

Ликвидность означает наличие денег в ближайшем будущем после погашения обязательств организации за этот период. Платежеспособность означает наличие денег в более длительном промежутке времени для своевременного выполнения обязательств в организации по мере наступления их сроков.

Информация о результатах деятельности организации, в частности о ее доходности, необходима для оценки потенциальных изменений в экономических ресурсах, которые она, вероятно, будет контролировать в будущем. В этой связи большое значение имеет информация об изменении результатов по сравнению с прошлым периодом. Информация о результатах деятельности организации полезна для прогнозирования ее способности создавать потоки денег за счет имеющихся ресурсов. Она также важна для формирования суждения об эффективности, с которой организация могла бы использовать дополнительные ресурсы.

Информация относительно движения денег организации полезна для оценки инвестиционной, финансовой и операционной деятельности в течение отчетного периода. Такая информация необходима внешним имеющим прямой финансовый интерес пользователям для оценки способности организации генерировать деньги и их эквиваленты и потребности организации в использовании этих потоков денег.

Внешний пользователь, для которого неясна стратегия организации в целом и стратегия относительно его отдельных компонентов, оказыва-

стес не в состоянии должным образом оценить финансовое положение организации. Международные стандарты МСФО 14, МСФО 35 предлагают организациям (в необязательной части финансовой отчетности) сообщать информацию относительно стратегии. Однако с точки зрения пользователей этого недостаточно.

Внешние пользователи, не имеющие прямого финансового интереса, имеют право получать не только отчетную, но и другие виды информации системного учета для проверки правильности уплаты налогов и сборов в бюджет. Органы контроля обязаны хранить коммерческую тайну организации.

Контрольные вопросы

1. Определите сущность, роль и значение хозяйственного учета.
2. Охарактеризуйте виды измерителей, используемые в учетной практике.
3. Перечислите виды хозяйственного учета.
4. Дайте характеристику оперативного учета.
5. Дайте определение статистического учета.
6. Что представляет собой бухгалтерский учет?
7. Перечислите основные задачи и требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету.
8. Какие задачи стоят перед бухгалтерским учетом?
9. Каковы роль и место учета в системе управления?
10. Раскройте значение стоимостного измерения в бухгалтерском учете.
11. Назовите основные отличия финансового и управленческого бухгалтерского учета.
12. Для каких пользователей формируется информация в системе бухгалтерского учета?

ГЛАВА 2. Предмет и метод бухгалтерского учета

2.1. Понятие о предмете и объектах бухгалтерского учета

Предмет бухгалтерского учета — наличие и движение имущества организации, т. е. хозяйственные средства, капитал и обязательства, а также хозяйственные операции, происходящие в процессе снабжения, производства, реализации продукции (работ, услуг). Объектами бухгалтерского учета являются средства организации (активы), источники формирования ее имущества (пассивы), хозяйственные операции, осуществляемые организацией в процессе ее деятельности. **Активы** — имущество, в том числе имущественные права, исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, учитываемые организацией в результате хозяйственных операций. *По способу и функциональной роли имущество организации подразделяют на две группы*: внеоборотные и оборотные активы. *Внеоборотные активы* включают основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные ценности, вложения во внеоборотные активы, в том числе незавершенное строительство, прочие внеоборотные активы.

Оборотные активы состоят из запасов и затрат, в том числе сырья и материалов, животных на выращивании и откорме, затрат в незавершенном производстве, расходов на реализацию готовой продукции и товаров для реализации, расходов будущих периодов; денежных средств, в том числе в кассе, на расчетном, валютном и специальных счетах в банках, финансовых вложений (предоставленные другим организациям займы, акции, облигации, депозитные сертификаты и другие ценные бумаги); дебиторской задолженности, в том числе: долгов покупателей и заказчиков, поставщиков и подрядчиков, расчетов с учредителями, а также по вкладам в уставный фонд, прочих активов (рис. 2.1).

Пассивы — обязательства, капитал и резервы организации.

По источникам образования и целевому назначению имущество организаций подразделяют на собственное и заемное (долгосрочные и краткосрочные обязательства).

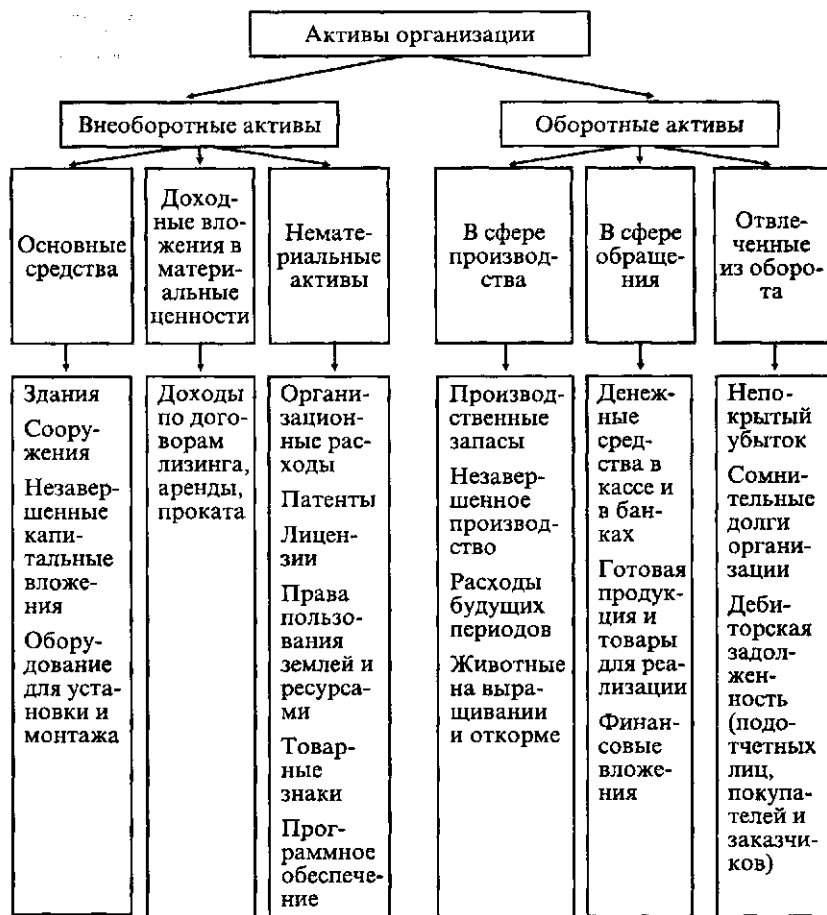


Рис. 2.1. Классификация средств предприятия по способу и функциональной роли в процессе производства

Капитал – активы организации за вычетом всех ее обязательств. **Обязательства** – задолженность организации, которая возникает в результате хозяйственных операций, совершенных до отчетной даты, и погашение которой приведет к уменьшению активов и увеличению капитала.

Собственный капитал и резервы включают уставный фонд, резервный фонд, добавочный фонд, собственные акции (доли), выкупленные у акционеров (учредителей), целевые финансирование, чистая прибыль (убыток) отчетного периода, нераспределенную прибыль (непокрытый убыток), доходы будущих периодов.

К обязательствам относят задолженность организаций по долгосрочным кредитам банков и долгосрочным займам, по краткосрочным кредитам банков, краткосрочным займам, кредиторскую задолженность, т. е. долг организации поставщикам и подрядчикам, покупателям и заказчикам, а также обязательства по расчетам перед бюджетом, фондом социальной защиты населения, учредителями, работниками организации по оплате труда, прочая кредиторская задолженность, задолженность перед учредителями в том числе: по выплате доходов, дивидендов, резервы предстоящих расходов, прочие виды обязательств.



Рис. 2.2. Классификация хозяйственных средств организации по источникам их образования

Кроме имущества организации, источников их образования объектами бухгалтерского учета являются хозяйственные операции и их результаты, происходящие в процессе снабжения, производства, реализации.

Хозяйственная операция – действие или событие, вызывающее изменения в объеме, составе, размещении и использовании активов и (или) пассивов организации.

В бухгалтерском учете все хозяйственные операции фиксируют в соответствующих документах и группируют по отчетным периодам, структурным подразделениям организации и объектам учета. Хозяйственные операции определяют сущность бухгалтерского учета, поэтому при их осуществлении необходимо решать проблемы идентификации, оценки, классификации.

Момент, когда должна быть зарегистрирована операция, называется точной идентификацией. Фактическую себестоимость определяют на момент совершения операции.

Проблема классификации – это правильный выбор счетов, запись операций на счетах, что обеспечивает хранение информации, ее накопление и обобщение в пределах отчетного периода.

Многообразие хозяйственных операций в процессе деятельности организации классифицируется по принципу их однородности, поэтому одна совокупность однородных хозяйственных операций будет отличаться от другой.

В деятельности организации может иметь место совокупность хозяйственных операций, совершаемых в процессах снабжения (заготовления), производства и реализации продукции. Хозяйственные операции, осуществляемые в процессе снабжения (заготовления), производства, реализации, формируют кругооборот капитала:

$$D \text{-----} T \left\{ \begin{array}{l} C_T \\ P_T \dots P \dots T' \text{-----} D' \\ P_c \end{array} \right.$$

где D – начальная сумма капитала; C_T – стоимость приобретенных средств труда; P_T – стоимость предметов труда и авансированного капитала в рабочую силу (P_c) в форме выплаты заработной платы работникам организации;

D и $T \left\{ \begin{array}{l} C_T \\ P_T \\ P_c \end{array} \right.$ – первая стадия кругооборота хозяйственных средств, характеризующая процесс снабжения (заготовления).

В процессе снабжения (заготовления) организация приобретает у поставщиков производственные запасы (материалы, инструменты, средства защиты растений и др.), необходимые для хозяйственной деятельности и обеспечивающие вместе со средствами труда и рабочей си-

лой производственные процессы организации. В процессе снабжения организация несет также расходы, связанные с заготовкой и доставкой (по перевозке, погрузке, выгрузке) производственных запасов.

С учетом расходов по ценам приобретения (заготовления) и по заготовке формируется фактическая себестоимость производственных запасов. На второй стадии (процесс производства) создается новый продукт, его стоимость состоит из стоимости потребленных средств труда, выраженных в стоимости израсходованных производственных запасов, суммы амортизации износившихся частей основных средств, а также труда человека. В процессе производства (П) изготавливается новый продукт (Т¹), стоимость которого превышает текущие издержки на величину вновь созданной стоимости, выраженной в форме прибавочного продукта.

На третьей стадии (процесс реализации) произведенный товар реализуется. Полная себестоимость реализованной продукции включает производственную себестоимость, налоги с выручки (НДС, акцизный и др.), а также расходы, связанные с реализацией продукции (расходы на реализацию). Выручка от реализации продукции поступает в кассу, на расчетный, валютный или специальные счета организации. Изначально вложенный капитал в производство продукции компенсируется с приращением (Д¹) на величину созданного добавочного продукта, выражением которого является разница между выручкой и полной себестоимостью реализованной продукции (прибыль). Таким образом, завершается процесс кругооборота капитала. Все три процесса взаимосвязаны и дополняют друг друга как объекты бухгалтерского учета и создают условия для расширенного воспроизводства и накопления капитала.

2.2. Общая характеристика метода бухгалтерского учета

Метод бухгалтерского учета — это совокупность приемов (способов), с помощью которых исследуется предмет бухгалтерского учета (финансово-хозяйственная деятельность организации).

Отдельные приемы и способы называют элементами метода бухгалтерского учета (рис. 2.3).

В бухгалтерском учете документации как средству первичного наблюдения и контроля за объектами учета придается большое значение, потому что факт совершения хозяйственной операции должен подтверждаться в обязательном порядке первичным учетным документом.

Документ — письменное свидетельство о факте совершения хозяйственной операции, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета.

Инвентаризация — способ проверки фактического наличия имущества, обязательств путем сопоставления с данными бухгалтерского учета на определенную дату. Инвентаризация проводится в целях контроля сохранности материальных ценностей, денежных средств и проверки полноты и достоверности данных бухгалтерского учета. Порядок и сроки инвентаризации устанавливаются ст. 12 «Инвентаризация активов и обязательств» Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18 октября 1994 г. № 3321-ХІІ (в редакции Закона Республики Беларусь от 25 июня 2001 г. № 42-3).

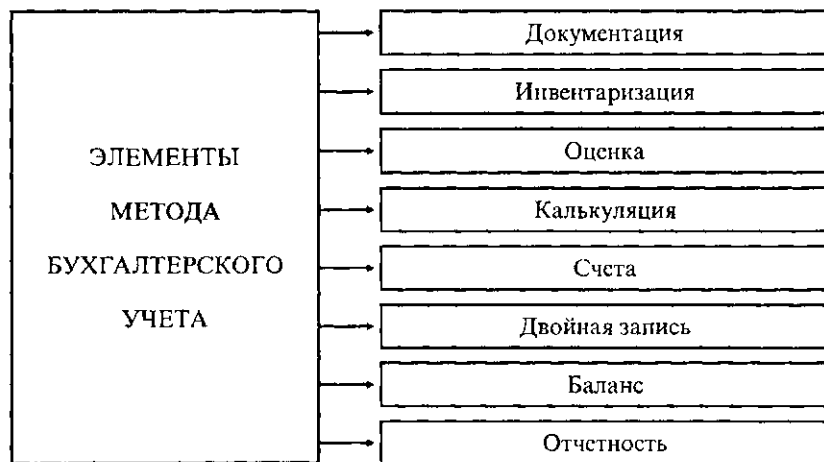


Рис. 2.3. Элементы метода бухгалтерского учета

Оценка — способ стоимостного измерения имущества и обязательств. С ее помощью все хозяйственные операции в бухгалтерском учете в натуральных и трудовых показателях отражаются в денежном выражении. Такой подход позволяет оценить в одинаковых единицах измерения (рублях) себестоимость различных видов готовой продукции. Правила оценки имущества организации регламентируются международными стандартами оценки, законодательством и нормативными актами Республики Беларусь. Оценка имущества и обязательств регламентируется в ст. 11 «Оценка активов и обязательств» Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности».

Калькуляция — способ группировки затрат, относящихся к одному из процессов (снабжения, производства, реализации), и определения себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) или приобретенных товарно-материальных ценностей.

Процесс учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) — важная и трудоемкая часть бухгалтерского учета.

Показатель калькуляции является основой для управления производственно-коммерческой деятельностью организации и для повышения эффективности его работы по выпуску конкурентоспособной продукции.

Счета бухгалтерского учета представляют способ группировки и текущего отражения информации по экономически однородным признакам объектов учета. На каждый объект учета открывается отдельный счет. С их помощью реализуются контрольные функции бухгалтерского учета.

Двойная запись — способ взаимосвязанного отражения хозяйственной операции, вызывающей изменение одновременно на двух счетах, открытых на эти объекты в одной и той же сумме.

Метод двойной записи, когда одна и та же хозяйственная операция отражается на двух разных взаимосвязанных счетах в равных суммах, обеспечивает возможность самоконтроля.

Бухгалтерский баланс является способом экономической группировки и обобщения информации об имуществе организации по составу и размещению и по источникам образования, выраженным в денежной оценке на определенную дату. Бухгалтерский баланс делится на две равновеликие совокупности показателей — актив и пассив. Он включает остатки счетов, которые показывают имущество организации (актив), ее собственные и заемные источники (пассив).

Отчетность — это система показателей учета, отраженных в форме определенных таблиц и характеризующих производственно-хозяйственное и финансовое положение организации за определенный период. Состав бухгалтерской отчетности определен ст. 13 «Состав бухгалтерской отчетности», а порядок ее представления — ст. 14 «Представление бухгалтерской отчетности» Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности».

Контрольные вопросы

1. Дайте определение предмета бухгалтерского учета.
2. Что такое метод бухгалтерского учета?
3. Перечислите элементы, составляющие понятие метода бухгалтерского учета.
4. Как классифицируется имущество организации по составу и размещению?
5. Как классифицируется имущество организации по источникам его образования и использования?
6. Какова сущность дебиторской и кредиторской задолженности?
7. Назовите основные хозяйственные процессы, раскройте их особенность.
8. Каковы важнейшие объекты бухгалтерского учета?

ГЛАВА 3. Бухгалтерский баланс

3.1. Понятие, содержание и структура бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс выполняет экономико-правовую функцию. Тем самым обеспечивается один из принципов бухгалтерского учета — имущественная обособленность субъекта хозяйствования.

Бухгалтерский баланс — один из элементов метода бухгалтерского учета. Он служит основным источником информации для обширного круга пользователей. По нему устанавливается конечный финансовый результат деятельности организации за отчетный период.

Особенность бухгалтерского баланса в том, что в нем сопоставляются имущество и источники его формирования. Таким образом, *бухгалтерский баланс* представляет способ экономической группировки и обобщенного отражения хозяйственных средств организации по их функциональной роли в процессе производства и по источникам его формирования, составленных на определенную (отчетную) дату, в денежном выражении.

Баланс составляется в виде таблицы, состоящей из актива и пассива. В левой части отражаются средства организации по их составу и размещению, она называется активом баланса. *Активы* — имущество, в том числе имущественные права, исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, учитываемые организацией в результате хозяйственных операций. Правая часть называется пассивом баланса, она показывает обязательства, капитал и резервы организации. *Обязательства* — задолженность организации, которая возникает в результате хозяйственных операций, совершенных до отчетной даты, и погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению капитала, поэтому итог актива баланса всегда равняется итогу пассива. Каждая строка актива и пассива баланса характеризует в денежном выражении величину отдельных хозяйственных средств или источников их формирования, она называется статьей баланса. Однородные статьи баланса объединяются в группы и разделы.

Актив баланса включает следующие разделы.

I. «Внеоборотные активы» — по статье «Основные средства» показывает данные по основным средствам — действующим и находящимся на консервации или запасе по первоначальной, остаточной стоимости, а также сумма начисленной по ним амортизации. Капитальные вложения в многолетние насаждения, коренное улучшение земель входят в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ. По статье «Нематериальные активы» отражают первоначальную и остаточную стоимость и сумму начисленной амортизации объектов промышленной и интеллектуальной собственности, а также иных аналогичных имущественных прав, признаваемых объектом права собственности организации (патентов, авторских прав, торговых марок, ноу-хау, прав пользования природными ресурсами и т. п.). По статье «Вложения во внеоборотные активы» показывается стоимость незавершенных долгосрочных инвестиций (незавершенное строительство и т. д.). По статье «Доходные вложения в материальные ценности» отражают приобретенные основные средства в долгосрочную аренду, лизинг по первоначальной и остаточной стоимости, а также сумму начисленной амортизации.

II. «Оборотные активы» содержит сведения о запасах и затратах в том числе: остатках запасов сырья, основных и вспомогательных материалов, топлива, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, запасных частей, тары, кормов, семян и посадочного материала, инвентаря и хозяйственных принадлежностей. В этом разделе также показывают стоимость животных на выращивании и откорме, выполненные этапы по незавершенным работам, стоимость готовой продукции и товаров отгруженных, расходы будущих периодов, налогов по приобретенным активам; финансовые вложения; денежных средств организации в том числе: в кассе, на расчетном счете, валютном и специальных счетах в банках, переводы в пути; дебиторскую задолженность (покупателей и заказчиков, подотчетных лиц и т. д.).

Пассив баланса включает следующие разделы.

III. «Капитал и резервы» — по статье «Уставный фонд» — отражается фонд, образованный за счет вкладов его учредителей, при создании организации для обеспечения его деятельности в размерах, определенных учредительными документами. По статье «Резервный фонд» отражается сумма созданных организацией резервов за счет отчислений от чистой прибыли. По статье «Добавочный фонд» показывают прирост стоимости

имущества, полученного от безвозмездного поступления ценностей, эмиссионного дохода по ценным бумагам, а также от переоценки имущества. По статье «Целевое финансирование» показываются остатки средств, полученных из бюджета, внебюджетных, отраслевых и межотраслевых фондов специального назначения, от других организаций, физических лиц и т. д. По статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» показываются нераспределенную прибыль или непокрытый убыток прошлых лет или отчетного года. По статье «Собственные акции (доли), выкупленные у акционеров (учредителей)» приводится стоимость собственных акций (долей), выкупленных у акционеров (учредителей). По статье «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» показывают чистую прибыль или убыток отчетного периода.

IV. «Долгосрочные обязательства» — приводится информация об обязательствах организации: задолженности по долгосрочным кредитам, займам организации; *«Краткосрочные обязательства»* — отражают информацию о краткосрочных кредитах и займах. В этом разделе также отражаются суммы задолженности организации поставщикам и подрядчикам, бюджету, по социальному страхованию и обеспечению, по оплате труда, по расчетам с акционерами (учредителями) по выплате доходов (дивидендов), по расчетам с разными дебиторами и кредиторами, по прочим обязательствам, сумма резервов предстоящих расходов.

3.2. Изменения в балансе, вызываемые хозяйственными операциями

В процессе хозяйственной деятельности организации совершаются многочисленные хозяйственные операции, которые не нарушают равенства итогов актива и пассива баланса, однако суммы отдельных статей баланса и его итог могут меняться, так как каждая хозяйственная операция затрагивает не менее двух статей баланса. При этом изменения могут происходить в активе или пассиве либо одновременно и в активе, и в пассиве баланса. Таким образом, в зависимости от хозяйственной операции изменение статей баланса можно разделить на четыре типа балансовых изменений.

Первый тип хозяйственных операций затрагивает только статьи актива баланса, когда средства по одной статье увеличиваются, по другой — уменьшаются на ту же сумму, а валюта баланса не изменяется.

Пример: с расчетного счета получены деньги в кассу для выдачи заработной платы работникам организации в сумме 136 500 тыс. р. В резуль-

тате в кассе увеличиваются денежные средства, а на расчетном счете — уменьшаются на одну и ту же сумму. Валюта баланса после этой операции не изменяется, потому что произошло перемещение средств из одной активной статьи в другую.

Второй тип хозяйственных операций затрагивает только статьи пассива баланса, когда источники образования хозяйственных средств по одной статье увеличиваются, по другой — уменьшаются на ту же сумму, а валюта баланса не изменяется.

Пример: из начисленной заработной платы работников организации удержан подоходный налог в сумме 13 500 тыс. р. В результате уменьшается задолженность организации перед работниками по заработной плате и одновременно увеличивается задолженность по статье «Расчеты по налогам и сборам» на ту же сумму. Валюта баланса после этой операции не изменяется, потому что произошло изменение только в статьях пассива баланса, одна увеличилась, а другая уменьшилась на одну и ту же сумму.

Третий тип хозяйственных операций затрагивает статьи актива и пассива баланса, когда они одновременно увеличиваются на одну и ту же сумму при равенстве валюты баланса.

Пример: начислена заработная плата работникам основного производства в сумме 150 000 тыс. р. В результате произошло увеличение в активе баланса по статье «Затраты в незавершенном производстве», а в пассиве баланса возросла задолженность организации по заработной плате перед работниками по статье «Расчеты с персоналом по оплате труда». Валюта баланса после этой операции увеличивается на 150 000 тыс. р., а равенство актива и пассива баланса сохраняется.

Четвертый тип хозяйственных операций затрагивает статьи актива и пассива баланса, когда они одновременно уменьшаются на одну и ту же сумму при равенстве валюты баланса.

Пример: из кассы выдана заработная плата работникам организации в сумме 123 000 тыс. р. В результате в активе баланса денежные средства по статье «Касса» уменьшаются и одновременно на ту же сумму сокращается задолженность организации перед работниками по заработной плате в пассиве баланса по статье «Расчеты с персоналом по оплате труда». Валюта баланса после этой операции уменьшается на сумму 123 000 тыс. р., а равенство актива и пассива баланса сохраняется.

Типовые изменения баланса состоят из следующих четырех модулей:

$$\begin{aligned}\Sigma A_t + a - a &= \Sigma \Pi_t; \\ \Sigma \Pi_t + \Pi - \Pi &= \Sigma A_t;\end{aligned}$$

$$\Sigma A_t + a = \Sigma \Pi_t + п;$$

$$\Sigma A_t - a = \Sigma \Pi_t - п,$$

где A — актив баланса; Π — пассив баланса; t — время; a — статья актива баланса; $п$ — статья пассива баланса.

В условиях рыночной экономики организации используют различные виды бухгалтерских балансов в зависимости от реализации конкретной цели.

В ее основу положена следующая классификация бухгалтерского баланса (рис. 3.1).

По источникам составления бухгалтерские балансы бывают: книжные, генеральные, инвентарные.

Книжные балансы составляются по данным текущего бухгалтерского учета в соответствии с остатками по счетам Главной книги. Если они подтверждаются материалами инвентаризации, то такие балансы рассматриваются как *генеральные*.

Инвентарные балансы составляются по данным инвентарных описей отдельных активов и источников их формирования (примером является вступительный баланс, подтвержденный учредительными документами юридического лица).

По времени составления выделяют шесть разновидностей бухгалтерских балансов: вступительные (организационные), текущие, санируемые, ликвидационные, разделительные, объединительные.

Вступительный (организационный) баланс свидетельствует о создании новой организации, утверждении фирмы, акционерного общества, т.е. это баланс заново создаваемой организации. В нем отражаются денежные вклады учредителей (участников) и организационные расходы. Составлением вступительного баланса открывается ведение бухгалтерского учета в данной организации.

Текущие балансы составляются в течение всего периода функционирования организации. Они подразделяются на начальные или входящие, промежуточные и заключительные или исходящие.

Начальный баланс составляется в начале года. *Заключительный (годовой) баланс* составляется по остаткам средств и их источников образования, на конец соответствующего года является начальным балансом следующего года.

Промежуточные балансы составляются на заданные отрезки времени нарастающим итогом (за месяц, квартал, полугодие, девять месяцев). В отличие от заключительного баланса они содержат меньше показателей и форм, характеризующих финансовую деятельность организации.

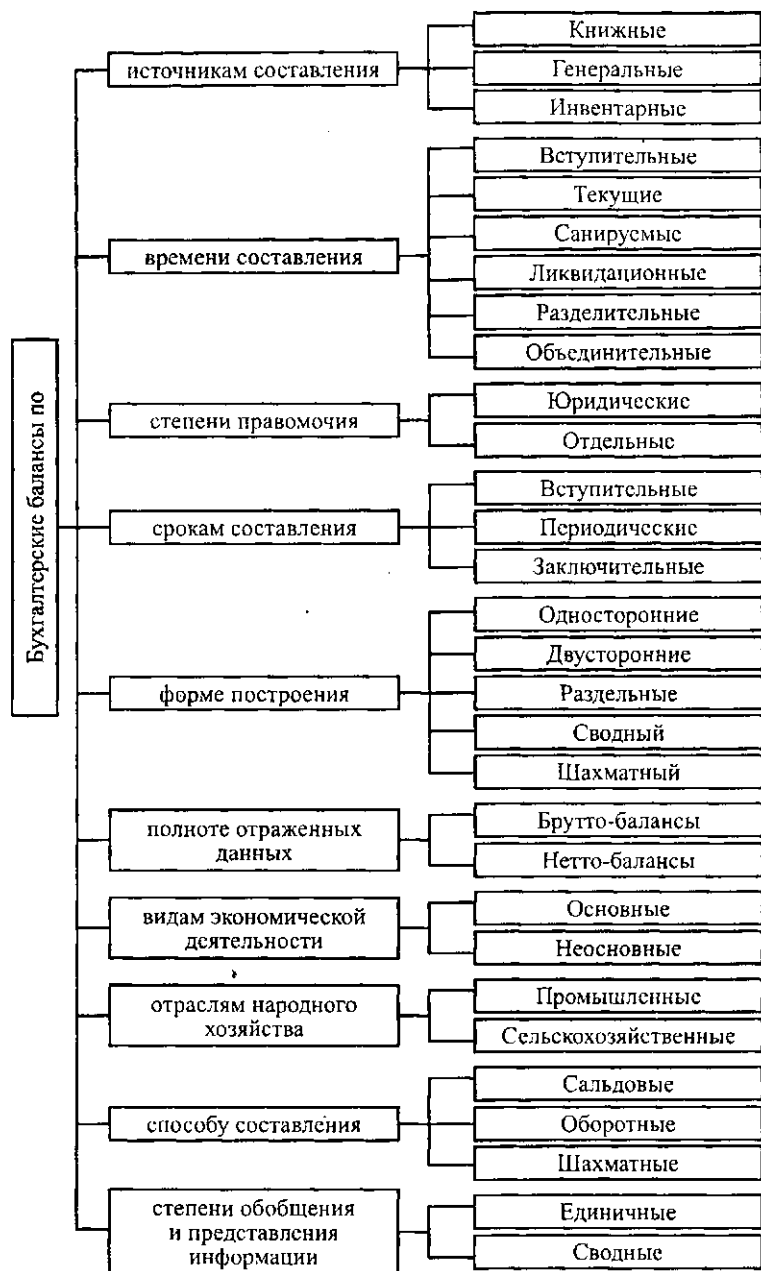


Рис. 3.1. Классификация бухгалтерских балансов

Санируемые балансы, т.е. представленные организациями, находящимися на пороге банкротства (несостоятельности погашения своих обязательств), составляются с привлечением аудитора еще до окончания отчетного периода с целью показать реальное состояние дел в организации, в балансе отдельные статьи могут не приниматься в расчет либо подвергаться уценке (например, готовая продукция, сырье и материалы могут быть уценены до возможной стоимости их реализации). Результатом санируемого баланса является принимаемое решение: либо организация объявляется банкротом, либо ей предоставляется испытательный срок.

Ликвидационные балансы составляются при прекращении деятельности организации без перехода прав и обязательств в порядке правопреемственности к другим лицам (банкротство, добровольная ликвидация, принудительная ликвидация и др.). Составляется ликвидационный баланс комиссией, которой поручается ликвидация организации. Комиссия составляет три ликвидационных баланса. Один в начале работы (вступительный), другой в течение периода ликвидации (промежуточный), третий на конец периода ликвидации (заключительный). Ликвидационные балансы отличаются от других тем, что все средства, капитал и обязательства при его составлении оцениваются не по себестоимости, а по стоимости их возможной реализации имущества или в сумме возможных поступлений от дебиторов. Обязательства организации оцениваются в сумме возможных платежей кредиторам, а не в сумме их действительной задолженности.

Разделительные балансы составляются при реорганизации организации и разделении ее на несколько более мелких организаций, дочерних обществ, структурных подразделений с самостоятельным балансом. Они также используются при передаче одной или нескольких структурных единиц одной организации другой.

Объединительные (фузионные) балансы составляются по результатам объединения имущества и обязательств двух и более организаций – юридических лиц.

По степени правомочия бухгалтерские балансы подразделяют на юридические и отдельные.

Юридические бухгалтерские балансы составляются юридическими лицами.

Отдельные бухгалтерские балансы составляют структурные подразделения организации (бригады, участки, производства и т.д.), не наделенные статусом юридического лица.

По срокам составления различают вступительные, периодические и заключительные балансы.

Вступительные балансы составляются после государственной регистрации организации и одновременного приобретения статуса юридического лица.

Периодические балансы составляются на заданные отрезки времени (месяц, квартал, полугодие, девять месяцев).

Заключительные балансы составляются по окончании отчетного периода.

По форме построения балансы подразделяют на односторонние, двусторонние, раздельные, сводные, шахматные.

Односторонние бухгалтерские балансы построены по вертикальному признаку: актив сверху, пассив под активом или наоборот.

В раздельных балансах по центру отражается название статей, а слева и справа от них указываются числовые значения актива и пассива.

При составлении *сводных балансов* слева приводят название статей, а справа, в двух колонках, перечисляются суммы, относящиеся к активу и пассиву.

Шахматный баланс составляется в виде матрицы, по строкам которой перечисляются статьи актива, а по столбцам — статьи пассива и наоборот.

По полноте отраженных данных различают балансы-брутто и балансы-нетто.

Баланс-брутто — это бухгалтерский баланс, в котором объекты бухгалтерского учета представляются в первоначальной (исторической) оценке отдельных активов. Баланс-брутто включает регулирование статьи 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов».

Баланс-нетто — это бухгалтерский баланс, в котором объекты бухгалтерского учета оцениваются и отражаются по остаточной стоимости. В валюту данного баланса суммы, отражаемые на регулирующих счетах (02,05), не включаются. Их вычитают от первоначальной стоимости основных средств, нематериальных активов. В последнее время в Республике Беларусь баланс-брутто не применяется, а используются балансы-нетто.

По видам экономической деятельности организации могут составлять балансы по основной и неосновной деятельности.

Бухгалтерский баланс по основной деятельности раскрывают финансовое положение организации, содержание которой зарегистрировано в уставе организации.

Бухгалтерские балансы по неосновным видам деятельности представляют информацию по прочим (неуставным) видам деятельности

юридического лица (балансы обслуживающих производств и хозяйств и пр.)

По отраслям народного хозяйства балансы подразделяют на промышленные, сельскохозяйственные и т.д.

По способу составления бухгалтерские балансы подразделяются на сальдовые, оборотные, шахматные.

В сальдовом балансе отражаются остатки средств организации и источников их формирования. Они используются в целях текущего контроля за правильностью и полнотой проведения хозяйственных операций.

В оборотных балансах показывают остатки и движение средств организации и их источников за отчетный период.

Шахматный баланс строится в виде матрицы, в которой по горизонтальной и вертикальной строке и столбцу записываются статьи баланса. Из журнала регистрации хозяйственных операций в матрицу, в соответствии с корреспонденцией счетов, переносятся суммы, которые отражаются на пересечении соответствующих строк и столбцов. В строке собираются дебетовые обороты, а в столбцы — кредитовые. Подсчитав итоги оборотов, определяют конечное сальдо: дебетовое записывают в строке, а кредитовое — в столбце. В правом нижнем углу матрицы отражаются итоговые суммы оборотов и остатки (начальные и конечные). В шахматном балансе видна корреспонденция счетов, на пересечении какой-либо строки и столбца. Его достоинство заключается в сокращении количества счетных записей, поскольку сумма по корреспондирующим счетам записывается за один прием при сохранении принципа двойной записи.

По степени обобщения и представления информации балансы классифицируются на: единичные и сводные (консолидированные).

Единичные балансы представляют информацию и характеризуют финансовое положение одной юридически самостоятельной организации или ее структурных подразделений.

Сводные (консолидированные) балансы представляют собой объединение балансов организаций, юридически самостоятельных, но зависимых в экономическом отношении. Такой баланс объединяет бухгалтерский баланс материнской и ее дочерних компаний и зависимых обществ. При составлении сводных балансов должна использоваться единая учетная политика в отношении аналогичных статей активов, капитала и обязательств в данной группе. Данные материнской и дочерних компаний объединяются путем построчного суммирования соответствующих данных с последующим исключением промежуточ-

ных результатов. В последнее время в Республике Беларусь в качестве одной из основных форм бухгалтерской отчетности организации используется форма *баланса-нетто*, которая установлена постановлением Министерства финансов от 7 марта 2008 г. № 19. Форма баланса-нетто определена таким образом, чтобы максимально отвечать требованиям международных стандартов финансовой отчетности. Отчетная форма действующего бухгалтерского баланса в организациях Республики Беларусь имеет следующую структуру (рис. 3.2).

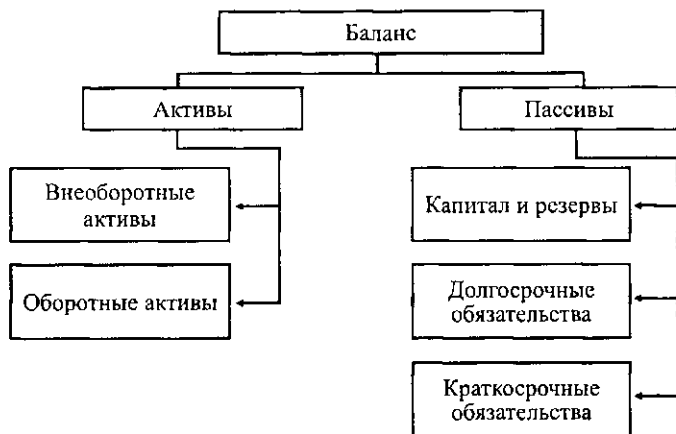


Рис. 3.2. Структура бухгалтерского баланса

Контрольные вопросы

1. Что такое бухгалтерский баланс?
2. Охарактеризуйте содержание и структуру баланса.
3. Что отражается в активе и пассиве баланса?
4. Каково влияние хозяйственных операций на изменение статей и итога баланса?
5. Чем обусловлено равенство итогов актива и пассива?

ГЛАВА 4. Система счетов и двойная запись

4.1. Понятие о счетах бухгалтерского учета и их строение

Ежедневно в организациях в процессе производства их средства находятся в непрерывном движении, в постоянном кругообороте. При этом возникает большое число хозяйственных операций, требующих текущего отражения.

Для отражения движения средств и источников их формирования, а также хозяйственных процессов, существуют счета бухгалтерского учета.

Счета бухгалтерского учета — это способ системного отражения состояния и изменения хозяйственных средств, источников их образования и хозяйственных процессов для получения информации о состоянии объекта учета, необходимой для управления и контроля за ним.

Счета открываются на каждый экономически однородный вид имущества, источников его формирования и хозяйственных операций в соответствии с классификацией объектов бухгалтерского учета со своим наименованием и цифровым номером (шифром), которые соответствуют статьям баланса 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 50 «Касса», 80 «Уставный фонд» и др. Счет имеет форму двусторонней таблицы. Левая сторона счета — дебет (должен), правая сторона — кредит (верит).

Слова «дебет» и «кредит» — латинского происхождения. В переводе на русский язык слово «дебет» означает «он должен», т. е. дебитор — должник или заемщик, слово «кредит» — «он верит», т. е. кредитор — заимодаватель, лицо, давшее деньги или ценности другому лицу. В настоящее время слова «дебет» и «кредит» утратили былое значение и превратились в простые технические термины.

В зависимости от характера отражаемых объектов, строения бухгалтерского баланса на актив и пассив счета делятся на активные и пассивные. Активные счета предназначены для текущего учета за состоянием и изменением средств организации по их составу и размещению, показываемых в активе баланса (счета «Касса», «Расчетный счет», «Основные средства»).

Дебет	Кредит
Начальное сальдо	Уменьшение средств (-)
Увеличение средств(+)	Оборот по кредиту (сумма всех хозяйственных операций)
Оборот по дебету (сумма всех хозяйственных операций)	
Конечный остаток (конечное сальдо)	

Схема активного счета

В активных счетах данные для записи берут в активной части баланса и записывают по дебету счетов. Увеличение активов, приход и поступление отражают также на дебете счетов. Уменьшение активов, расход и выбытие отражают на кредите счетов. В конце отчетного периода подсчитывают итоги оборотов по всем счетам, вначале по дебету, а затем по кредиту. При подсчете оборотов по дебету счета начальный остаток не учитывается.

Конечный остаток (сальдо) по активным счетам определяют прибавлением к начальному сальдо по дебету, итога оборота по дебету и вычитают итоги оборотов по кредиту. Конечный остаток может быть либо дебетовым, либо равняться нулю.

Пассивные счета предназначены для текущего учета состояния и изменений источников и целевого назначения средств, показываемых в пассиве баланса.

Дебет	Кредит
Уменьшение источников (-)	Начальное сальдо
Оборот по дебету (сумма всех хозяйственных операций)	Увеличение источников (+)
	Оборот по кредиту (сумма всех хозяйственных операций)
	Конечный остаток (конечное сальдо)

Схема пассивного счета

В пассивных счетах данные для записи берут из пассивной части баланса и записывают по кредиту счетов. Увеличение источников средств, приход и поступление отражают по кредиту счетов, уменьшение источников средств, расход и выбытие производят по дебету счетов. В конце отчетного периода подсчитывают итоги оборотов по счетам, вначале по кредиту, а затем по дебету. При подсчете оборотов по кредиту счета начальный остаток не учитывается. *Конечный остаток (сальдо) по пассивным счетам* определяют прибавлением к начальному сальдо по кредиту, итога оборота по кредиту и вычитают итоги оборотов по дебету. Конечный остаток может быть либо кредитовым, либо равняться нулю.

Помимо активных и пассивных счетов в учете также применяются активно-пассивные счета. Они предназначены для текущего учета состояния и изменений активов организации по их составу, размещению и источников их образования, открываются на основании двух статей баланса: активной и пассивной. Активно-пассивные счета бывают двух видов: с односторонним сальдо (дебетовое или кредитовое) и двусторонним (дебетовое и кредитовое одновременно). К счетам с односторонним сальдо относят счет «Прибыли и убытки». Если у организации за отчетный период получена прибыль, то сальдо будет кредитовым, так как прибыль является источником активов организации и отражается в пассиве баланса. Если получен убыток, то сальдо по счету будет дебетовым.

К активно-пассивным счетам с двусторонним развернутым сальдо относят счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». На нем отражаются расчеты организации со сторонними организациями, своими работниками. В зависимости от состояния расчетов сальдо по счету может быть дебетовым или кредитовым. Сальдо по дебету данного счета означает дебиторскую задолженность, а сальдо по кредиту — кредиторскую. Поскольку в качестве дебиторов и кредиторов могут выступать разные организации, сальдо может быть одновременно дебетовым и кредитовым.

Дебет	Кредит
Начальное сальдо (дебиторская задолженность)	Начальное сальдо (кредиторская задолженность)
Увеличение дебиторской задолженности (+) или уменьшение кредиторской задолженности (-) (оборот по дебету)	Уменьшение дебиторской задолженности (-) или увеличение кредиторской задолженности (+) (оборот по кредиту)
Конечный остаток (сальдо) дебиторской задолженности	Конечный остаток (сальдо) кредиторской задолженности

Схема активно-пассивного счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Для определения конечного остатка (сальдо) по активно-пассивному счету необходимо к остатку на начало отчетного периода прибавить оборот по той стороне счета, где отражен остаток на начало отчетного периода, и вычесть оборот по противоположной стороне счета. Положительная разность означает, что остаток на конец отчетного периода остается на той же стороне счета, где отражен остаток на начало отчетного периода, а отрицательная — остаток в сумме полученной разности переходит на противоположную сторону счета. В конце отчетного периода дебетовые остатки по активно-пассивным счетам отражают в активе баланса,

а кредитовые — в пассиве баланса. Суммы остатков по активу и пассиву баланса в конце отчетного периода должны быть равны.

4.2. Двойная запись операций на счетах

При изменениях в балансе, происходящих под влиянием хозяйственных операций, каждая операция характеризуется равновеликими изменениями в двух статьях баланса, она затрагивает два объекта учета, т. е. должна получить отражение на двух счетах. Двойная запись представляет отражение хозяйственных операций на двух счетах бухгалтерского учета — в дебете одного и кредите другого взаимосвязанного с ним счета в одинаковой сумме.

Рассмотрим примеры отражения операций на счетах бухгалтерского учета по методу двойной записи.

Пример: с расчетного счета в банке поступили денежные средства в кассу организации для выдачи заработной платы и на командировочные расходы работникам в сумме 20 000 тыс. р. Операция вызывает изменение на счетах «Касса» и «Расчетный счет». Данные счета являются активными, так как на них отражаются средства организации. Деньги в кассе увеличились на 20 000 тыс. р., данную сумму необходимо записать в дебет счета «Касса», поскольку увеличение в активных счетах отражается по дебету счета, а на счете «Расчетный счет» — наоборот — уменьшились на 20 000 тыс. р., данную сумму необходимо записать в кредит счета «Расчетный счет», так как уменьшение в активных счетах отражается по кредиту счета.

Следовательно, приведенная выше хозяйственная операция будет отражена следующей бухгалтерской проводкой:

Дебет счета «Касса» 20 000 тыс. р.

Кредит счета «Расчетный счет» 20 000 тыс. р.

Схематически это будет предоставлено так:

Счет «Расчетный счет»		Счет «Касса»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо		Сальдо	
100 000	1) 20 000	1) 20000	1000

Вторая операция. По решению учредителей организации часть нераспределенной прибыли направлена на увеличение добавочного фонда в сумме 50 000 тыс. р.

Данная операция вызывает изменения на пассивных счетах, конечное сальдо которых отражает в пассиве баланса. В результате этой операции уменьшилась нераспределенная прибыль и увеличился добавочный фонд. Так как счет «Добавочный фонд» является пассивным, следова-

тельно, увеличение фонда отражается по кредиту счета, а уменьшение нераспределенной прибыли на пассивном счете «Нераспределенная прибыль» отражается по дебету счета.

Бухгалтерская проводка данной хозяйственной операции будет иметь следующий вид:

Дебет счета «Нераспределенная прибыль»	50 000 тыс. р.
Кредит счета «Добавочный фонд»	50 000 тыс. р.

Схематически это будет представлено так:

Счет «Нераспределенная прибыль»		Счет «Добавочный фонд»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	Сальдо 90 000		Сальдо 300 000
1) 50 000			1) 50 000

Третья операция. Получены от поставщиков материалы на сумму 18 000 тыс. р. Данная операция затрачивает активный счет «Материалы» и пассивный счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В результате данной операции произошло увеличение остатков материалов у организации (актив баланса) и одновременно увеличивается кредиторская задолженность перед поставщиками (пассив баланса). В связи с тем что счет «Материалы» является активным, увеличение полученных активов отражается по дебету, а счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – пассивный, поэтому увеличение кредиторской задолженности отражается по кредиту.

Бухгалтерская проводка данной хозяйственной операции будет иметь следующий вид:

Дебет счета «Материалы»	18 000 тыс. р.
Кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	18 000 тыс. р.

Схематически это будет представлено так:

Счет «Материалы»		Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	Сальдо 500 000		Сальдо 5000
1) 18 000			1) 18 000

Четвертая операция. С расчетного счета перечислена задолженность бюджету по налогам и сборам на сумму 1800 тыс. р. Данная операция затрачивает активный счет «Расчетный счет» и пассивный счет «Расчеты по налогам и сборам». В результате данной операции произошло уменьшение денежных средств на расчетном счете (актив баланса) и

одновременно уменьшение задолженности перед бюджетом по налогам и сборам (пассив баланса).

Бухгалтерская проводка данной хозяйственной операции будет иметь следующий вид:

Дебет счета «Расчеты по налогам и сборам»	1800 тыс. р.
Кредит счета «Расчетный счет»	1800 тыс. р.

Схематически это будет представлено так:

Счет «Расчетный счет»		Счет «Расчеты по налогам и сборам»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо	1) 1800		Сальдо 1800
100 000		1) 1800	

Метод двойной записи имеет большое контрольное значение, поскольку одна и та же хозяйственная операция в равной сумме отражается дважды — по дебету одного и кредиту другого взаимосвязанного счета, поэтому итоги дебетовых оборотов по всем счетам должны быть равны общему итогу кредитовых оборотов по всем счетам. Отсутствие такого равенства и расхождение сумм свидетельствуют о допущенных ошибках в учете и устанавливается лицо, ответственное за совершенную ошибку.

Счета, участвующие в хозяйственной операции, называются корреспондирующими, а взаимосвязь между счетами, возникающая при методе двойной записи, называется корреспонденцией счетов.

Запись операций с указанием дебетуемого и кредитуемого счетов и суммы называется *бухгалтерской проводкой (записью)*. В практике бухгалтерского учета существуют простые и сложные проводки (записи). *Простой называется проводка (запись)*, в которой участвуют два счета, на одном из которых сумма отражается по дебету, а на втором — по кредиту. *Сложной называется бухгалтерская проводка (запись)*, в которой один счет по дебету корреспондирует с несколькими счетами по кредиту или один счет по кредиту корреспондирует с несколькими счетами по дебету.

Пример: из кассы выдана заработная плата работникам в сумме 19 000 тыс. р., а также в подотчет на командировочные расходы 1000 тыс. р. Проводка на счетах будет иметь следующий вид:

Дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда»	19 000 тыс. р.
Дебет счета «Расчеты с подотчетными лицами»	1000 тыс. р.
Кредит счета «Касса»	20 000 тыс. р.

Пример: из заработной платы работников удержаны: подоходный налог в сумме 1800 тыс. р., а также в фонд социальной защиты населения — 200 тыс. р. проводка на счетах будет иметь следующий вид:

Дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда»	2000 тыс. р.
Кредит счета «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	200 тыс. р.
Кредит счета «Расчеты по налогам и сборам»	1800 тыс. р.

Данная запись обеспечивает систематизацию и группировку активов и источников их образования по качественно однородным признакам. Все бухгалтерские записи составляются на основании соответствующих документов, которыми оформляются данные операции.

Запись хозяйственных операций по счетам бухгалтерского учета на основании проверенных документов называется *разноской*.

В учете каждой хозяйственной операции присваивается **порядковый номер**, который указывается при ее разноске по счетам, поэтому регистрацию хозяйственных операций, когда производят разноску по дебету одного счета и кредиту другого в определенном порядке, называют *систематической записью*. Систематические записи производятся в карточках, журналах-ордерах, ведомостях, Главной книге.

Хронологическая запись предусматривает отражение хозяйственных операций независимо от их содержания, придерживаясь только календарной очередности оформления. Ее применение обеспечивает контроль за сохранностью документов, полнотой и правильностью разноски по счетам за отчетный период.

Хронологические записи производят в журнале (книге) регистрации хозяйственных операций, где указывают номер, дату, содержание хозяйственной операции, корреспондирующие счета и суммы. Данные регистры применяются организациями при небольшом объеме хозяйственных операций.

В бухгалтерском учете может использоваться одновременно хронологическая и систематическая запись. В данной комбинации запись в учетном регистре называется *комбинированной (синхронистической)*. Наряду с двойной записью различают и одинарные записи. Она используется для учета на забалансовых счетах.

4.3. Счета синтетического и аналитического учета

В бухгалтерском учете информация, получаемая о состоянии и движении хозяйственных средств и источников их образования из счетов, открываемых на основании статей баланса, отражается в обобщенном виде. Счета, на которых состояние и движение активов и пассивов отражаются в обобщенном виде и только в денежном выражении, называются *синтетическими*. Синтетические счета являются счетами первого порядка, к ним относятся: «Основные средства», «Нематериальные активы», «Материала-

лы», «Касса», «Расчеты с подотчетными лицами», «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. Однако для оперативного управления финансово-экономической деятельностью организации, координации ее развития и контроля за сохранностью собственности данных синтетического учета недостаточно, необходима подробная детализированная информация.

Для получения такой информации об объектах бухгалтерского учета применяют *аналитические счета*. Они открываются в дополнение к синтетическим с целью детализации объектов учета. Так, в дополнение синтетического счета «Расчеты с подотчетными лицами» открываются аналитические счета на каждое подотчетное лицо. Кроме денежных, они могут содержать натуральные и трудовые измерители.

Учет активов организации, обязательств и хозяйственных операций в обобщенных показателях на синтетических счетах называется синтетическим, а отражение их на аналитических счетах в детализированных показателях — аналитическим.

Аналитический учет — детализированное отражение состояния и движения активов и пассивов в денежном и натуральном выражении на аналитических счетах бухгалтерского учета.

Синтетический и аналитический учет в организациях ведется так, чтобы их показатели контролировали друг друга и в конечном итоге совпадали.

Между синтетическими и аналитическими счетами есть взаимосвязь. Начальный и конечный остатки синтетического счета должны быть равны общим суммам соответствующих остатков аналитических счетов, так как аналитические данные детализируют показатели синтетического учета. Обороты по дебету и кредиту синтетического счета должны быть равны соответствующим итогам оборотов по аналитическим счетам.

Данное равенство обусловлено тем, что на счетах аналитического учета записи производятся на основании тех же документов, что и записи на счетах синтетического учета, но с большей детализацией.

Кроме синтетических и аналитических счетов, применяются субсчета. *Субсчет* — промежуточное учетное звено между синтетическими и аналитическими счетами. Субсчета относятся к счетам второго порядка. Учет на субсчетах ведется в денежном измерителе, они содержат более подробную информацию относительно синтетического счета, в развитие которого они открываются. Связь между синтетическим счетом, его субсчетами и аналитическими счетами можно рассмотреть на примере счета 10 «Материалы». Так, к его синтетическому счету открываются следующие субсчета:

1. «Сырье и материалы».
2. «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия».
3. «Топливо».
4. «Тара и тарные материалы».

5. «Запасные части».
6. «Корма».
7. «Семена и посадочный материал».
8. «Строительные материалы».
9. «Сырье, продукция и материалы, переданные в переработку на сторону».
10. «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».
11. «Специальная одежда на складе».
12. «Специальная одежда в эксплуатации и т. д.».

Например, в дополнение к субсчетам 3 «Топливо» и 8 «Строительные материалы» открываются аналитические счета по видам топлива (дизельное топливо, бензин А-80, бензин АИ-95 и т. д.), видам строительных материалов (шифер, кирпич, цемент и т. д.). Каждый субсчет объединяет несколько аналитических счетов, которые детально отражают движение каждого вида материалов. Рассмотрим взаимосвязь между синтетическими и аналитическими счетами на примере строения синтетического счета «Готовая продукция» (рис. 4.1).

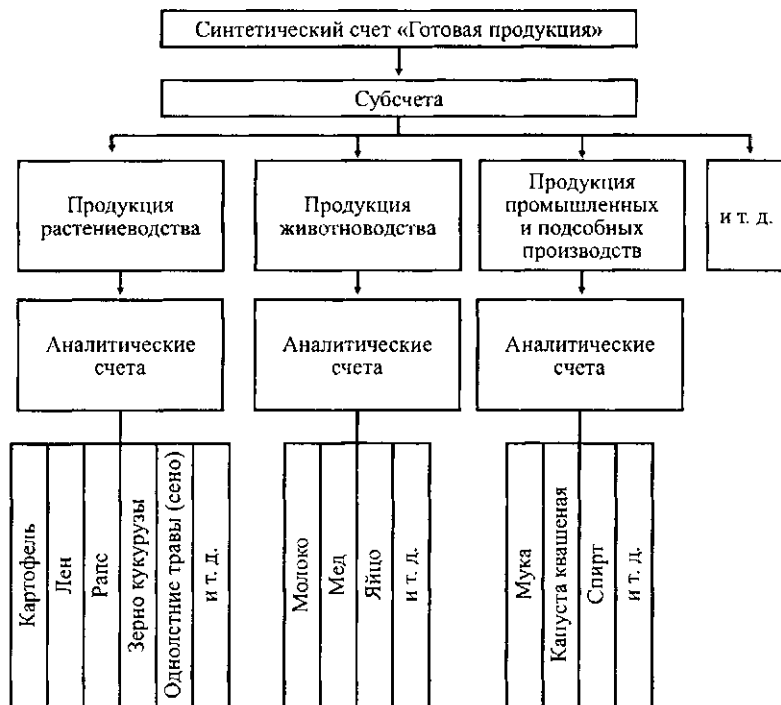


Рис. 4.1. Схема строения счета «Готовая продукция»

Основой взаимосвязи синтетических и относящихся к ним аналитических счетов является параллельность записей в них.

В этой взаимосвязи имеется общая особенность, которая была ранее установлена. Эта особенность также определяет равенство начальных и конечных остатков, оборотов по дебету и кредиту аналитических счетов по отношению к объединяющему их субсчету, а субсчетов – к соответствующему синтетическому счету.

4.4. Оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам, их построение и назначение

Оборотные ведомости служат для проверки тождественности синтетического и аналитического учета, правильности отражения записей на счетах бухгалтерского учета. Их составляют по синтетическим и по аналитическим счетам.

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета представляет итоги оборотов и сальдо по всем синтетическим счетам (табл. 4.1).

При составлении оборотной ведомости используются данные о начальных и конечных остатках синтетических счетов. Правильность записей на синтетических счетах проверяется с помощью трех пар равенств.

Первая пара равенств обусловлена тем, что дебетовый остаток на начало отчетного периода составляет актив баланса, а кредитовый на начало отчетного периода – пассив. Как известно, в балансе итоги актива и пассива равны между собой.

Таблица 4.1. Оборотная ведомость по синтетическим счетам за январь 200 г., тыс. р.

№ сче-та	Наименование счета	Остаток на 1 января 200 г.		Обороты за январь 200 г.		Остаток на 1 февраля 200 г.	
		дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
01	Основные средства	200 000				200 000	
10	Материалы	30 500		20 000	10 000	40 500	
43	Готовая продукция	40 000			4 000	36 000	
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	55 000		4 000	50 000	9 000	
50	Касса	300		10 000	9 520	780	
51	Расчетный счет	25 000		68 000	83 000	10 000	
58	Финансовые вложения	10 000				10 000	

Окончание табл. 4.1

№ сче-та	Наименование счета	Остаток на 1 января 200_г.		Обороты за январь 200_г.		Остаток на 1 февраля 200_г.	
		дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
71	Расчеты с подотчетными лицами	20		20		40	
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	21 000	20 000	10 000	18 000	3 000	10 000
80	Уставный фонд		120 000		10 000		130 000
67	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам		60 000				60 000
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам		21 820	20 000			1 820
68	Расчеты по налогам и сборам		55 000	20 000			35 000
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		85 000	33 000	20 000		72 000
70	Расчеты с персоналом по оплате труда		10 000	9 500			500
84	Нераспределенная прибыль		10 000	10 000			
Итого		381 820	381 820	204 520	204 520	309 320	309 320

Вторая пара равенства обусловлена применением метода двойной записи, при котором каждая хозяйственная операция записывается в одинаковой сумме по дебету и кредиту соответствующих счетов, поэтому сумма дебета всех счетов должна быть равна сумме кредита всех счетов. Третья пара равенств объясняется так же, как и первое равенство итогов актива и пассива баланса, только на конец месяца.

Равенство итогов всех трех пар колонок оборотной ведомости по синтетическим счетам имеет контрольное значение, так как свидетельствует о правильности записей на счетах бухгалтерского учета. Однако кроме оборотной ведомости по синтетическим счетам используются оборотные ведомости по счетам аналитического учета для обнаружения ошибок, которые не нарушают принципа двойной записи.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам могут составляться в денежном выражении. Такие формы имеют оборотные ведомости по

аналитическим счетам, открываемым к синтетическим счетам по учету расчетных операций (расчетов с поставщиками, покупателями, дебиторами, кредиторами и т. д.). Если аналитический учет ведется только в денежном выражении, то оборотная ведомость по аналитическим счетам составляется по форме таковой по синтетическим счетам. Если аналитический учет ведется в денежном и натуральном выражении, то в форме оборотной ведомости по аналитическим счетам дополнительно предусмотрены колонки для натуральных измерителей с указанием единицы измерения.

Оборотная ведомость по аналитическим счетам, предназначенная для учета товарно-материальных ценностей (материалов, готовой продукции, животных на выращивании и откорме и т. д.), приведена в табл. 4.2.

Таблица 4.2. Оборотная ведомость по аналитическим счетам к счету 10 «Материалы» за январь 200_г.

Наименование аналитического счета	Единица измерения	Цена за единицу, тыс. р.	Остаток на 1.01.200 г.		Обороты за январь 200_г.				Остаток на 1.02.200 г.	
			кол-во	сумма	приход		расход		кол-во	сумма
					кол-во	сумма	кол-во	сумма		
Материал «А»	кг	3	2000	6000	1000	3000	—	—	3000	9000
Материал «Б»	кг	5	4100	20 500	1000	5000	2000	10 000	3100	15 500
Материал «С»	кг	8	500	4000	1500	12 000	—	—	2000	16 000
Итого	—	—	—	30 500	—	20 000	—	10 000	—	40 500

Главная особенность оборотных ведомостей по аналитическим счетам состоит в том, что общие итоги оборотов и остатков каждой оборотной ведомости по аналитическим счетам соответственно равны оборотам и остаткам синтетического счета в оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Остатки товарно-материальных ценностей, исчисленные в оборотных ведомостях по аналитическим счетам, сверяются с данными остатков сальдовых ведомостей. В них отсутствуют показатели оборотов, что упрощает их составление (табл. 4.3).

При журнально-ордерной форме учета сведения об оборотах организации получают из шахматной оборотной ведомости. Она составляется на основе данных регистрационного журнала, где заранее установлена корреспонденция счетов.

Таблица 4.3. Сальдовая ведомость по счету 43 «Готовая продукция» за январь 200_г.

Продукция, ц	Цена, тыс. р.	Сальдо на 1.01		Сальдо на 1.02.	
		кол-во	сумма	кол-во	сумма
Ячмень	10	840	8 400	440	4 400
Овес	9	1 200	10 800	1 200	10 800
Пшеница	13	1 600	20 800	1 600	20 800
Итого	—	—	40 000	—	36 000

Равенство сумм на пересечении итоговой строки по дебету и итоговой строки по кредиту показывает, что ведомость составлена правильно. Шахматная ведомость наглядно показывает изменения в состоянии хозяйственных средств и источников их образования (табл. 4.4).

Таблица 4.4. Шахматная оборотная ведомость по счетам синтетического учета за январь 20_ года, тыс. р.

Дебет счетов	Кредит счетов							Итого по де- бету счета
	Сч.10 «Ма- тери- алы»	Сч.20 «Ос- новное произ- вод- ство»	Сч.50 «Кас- са»	Сч.51 «Рас- чет- ный счет»	Сч.70 «Рас- четы с персо- налом по оп- лате труда»	Сч.68 «Рас- четы по на- логам и сбо- рам»	Сч.60 «Рас- четы с по- став- щика- ми и под- рядчи- ками»	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
10 «Матери- алы»							30 000	30 000
20 «Основное производст- во»	25 000				12 000			37 000
60 «Расчеты с поставщика- ми и подряд- чиками»				20 000				20 000
50 «Касса»				10 000				10 000
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»			10 000			1500		11 500
68 «Расчеты по налогам и сборам»				1 500				1 500

Окончание табл. 4.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9
43 «Готовая продукция»		45 000						45 000
Итого по кредиту счета	25 000	45 000	10 000	31 500	12 000	1500	30 000	155 000

Шахматная оборотная ведомость используется в качестве вспомогательной рабочей таблицы, так как в ней обобщаются обороты по корреспондирующим счетам и раскрывается их содержание. Она позволяет контролировать составление бухгалтерских проводок и гарантирует точную запись суммы по дебету и кредиту корреспондирующих счетов.

4.5. Классификация счетов бухгалтерского учета

В бухгалтерском учете используется единая классификация счетов. Она основывается на экономической классификации средств, источников, процессов и составляется по признакам содержания, назначения и строения счетов, поэтому счета бухгалтерского учета классифицируются по следующим признакам: назначению и структуре, отношению к балансу и экономическому содержанию.

Классификация счетов по назначению и структуре показывает построение счетов, порядок учета хозяйственных операций на них. По назначению и структуре счета бухгалтерского учета делятся на группы: основные, регулирующие, операционные, финансово-результатные (рис. 4.2).

Основные счета применяются для учета наличия и движения имущества организации и источников его образования. По структуре они подразделяются на активные, пассивные и активно-пассивные, а по назначению — на инвентарные, неинвентарные, денежные, счета фондов (капитала) и расчетные.

Инвентарные счета предназначены для учета материального имущества: 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 43 «Готовая продукция».

К **неинвентарным** относится счет 04 «Нематериальные активы». На нем учитывают приобретенные организацией за плату патенты, лицензии, торговые марки, товарные знаки, права на пользование земельными участками, природными ресурсами, ноу-хау, программные продукты, брокерские места и т. д.

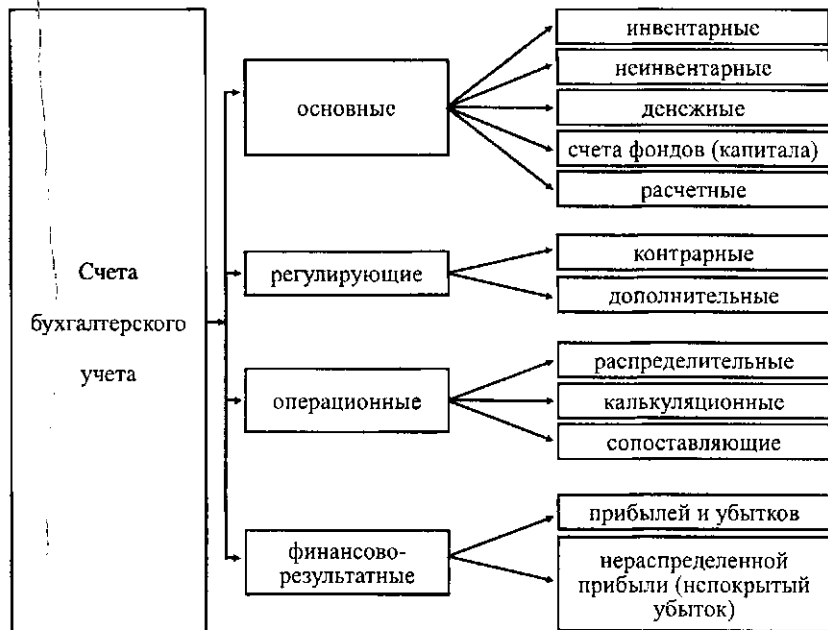


Рис. 4.2 Классификация счетов бухгалтерского учета по назначению и структуре

Денежные счета предназначены для учета денежных средств: 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути», 58 «Финансовые вложения». Эти счета активные, аналитических счетов не имеют, учет на них ведется только в денежном выражении.

Счета *фондов* (капитала) предназначены для учета источников собственных средств: 80 «Уставный фонд», 82 «Резервный фонд», 83 «Добавочный фонд», 84 «Нераспределенная прибыль». Эти счета являются пассивными. Сальдо по ним может быть только кредитовым. Оборот по кредиту показывает увеличение источников средств, а по дебету — уменьшение источников средств.

Расчетные счета предназначены для отражения дебиторской и кредиторской задолженностей организаций: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операци-

ям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т. д. Расчетные счета могут иметь структуру активных и пассивных счетов в зависимости от состояния расчетов. Учет на расчетных счетах ведется в аналитическом разрезе, т. е. по каждой организации, подотчетному лицу или платежу. Если остаток (сальдо) на аналитическом счете дебетовый, то это означает, что у организации есть должники (дебиторы, дебиторская задолженность), а если остаток (сальдо) — кредитовый, то у данной организации существует задолженность перед другими организациями (кредиторы, кредиторская задолженность). Отдельные счета расчетов предназначены для одновременного отражения дебиторской и кредиторской задолженностей. По структуре такие счета являются активно-пассивными. Остаток (сальдо) на активно-пассивных счетах в балансе показывается развернуто, т. е. дебетовый остаток — в активе баланса, а кредитовый — в пассиве.

Регулирующие счета применяются для уточнения (регулирования) отдельных видов средств или источников, учтенных на основных счетах. Их основное назначение — учет сумм дооценки, уценки, регулирующих первоначальную стоимость активов организации в связи с действием инфляционных процессов; изменений балансовой стоимости ценных бумаг; увеличение дебиторской задолженности или же сомнительных долгов. Регулирующие счета подразделяются на *дополнительные* и *контрарные*. Последние подразделяются на *контрактивные* и *контрпассивные*. Контрактивные счета противостоят основным активным счетам и являются по структуре пассивными. К ним относятся: 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги», 63 «Резервы по сомнительным долгам», данные счета противостоят основным активным счетам 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 58 «Финансовые вложения» и др.

Таким образом, регулирующие контрарные счета используются для определения остаточной стоимости основных средств, нематериальных активов: вычитая сумму амортизации из первоначальной стоимости, определяют их остаточную стоимость, которая отражается в итоге баланса.

В бухгалтерском балансе сальдо, учтенное на регулирующих счетах, не отражается. Контрпассивные счета используются для регулирования сальдо пассивных счетов, поэтому по структуре они активные. К ним относятся: 81 «Собственные акции (доли)» — для учета собственных акций, выкупленных у акционеров (участников), 75 «Расчеты с учредителями» — при

выходе учредителя из состава учредителей организации, что приводит к уменьшению уставного фонда — счет 80 «Уставный фонд».

Дополнительные регулирующие счета применяются для регулирования учетной стоимости материально-производственных запасов, по структуре они активные. К ним относятся: счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», который регулирует (уточняет) счет 10 «Материалы» на сумму затрат, связанных с заготовлением (приобретением) материалов. Суммы отклонений ежемесячно относятся на те же счета, на которые были списаны материалы по учетным ценам.

Операционные счета предназначены для учета хозяйственных процессов. Они подразделяются на распределительные, калькуляционные и сопоставляющие.

Распределительные счета предназначены для учета затрат, которые невозможно в момент их начисления отнести на объекты учета затрат и калькуляции. Они делятся на собирательно- и бюджетно-распределительные.

Собирательно-распределительные счета используются для учета расходов, связанных с управлением и организацией процесса производства и затрат, связанных с реализацией продукции, с их последующим ежемесячным распределением на объекты учета в соответствии с принятой методикой. По структуре они являются активными. К данной группе относятся счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», на которых по дебету в течение месяца учитываются расходы, связанные с обслуживанием и управлением бригад, ферм, цехов и организаций, распределяющихся с кредита этих счетов и относящихся на себестоимость отдельных видов продукции, услуг в определенной доле в соответствии с выбранной методикой распределения, отраженной в учетной политике организации. К данной группе относится счет 44 «Расходы на реализацию». На нем отражаются расходы, связанные с реализацией готовой продукции, а также издержки обращения, связанные с торгово-сбытовой деятельностью организации, которые подлежат распределению и включению в полную (коммерческую) себестоимость реализованной продукции, товаров.

Бюджетно-распределительные счета предназначены для разграничения расходов и доходов между смежными отчетными периодами (месяц, квартал, год) с целью их равномерного включения в издержки производства и обращения. Примеры: счета 97 «Расходы будущих периодов», 98 «Доходы будущих периодов», 96 «Резерв предстоящих расходов».

Калькуляционные счета предназначены для учета производственных затрат и определения фактической себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг. По дебету калькуляционных счетов учитывают фактические затраты, а по кредиту — выход про-

дукции в течение месяца, года — по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости. В конце месяца, года нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость доводится до фактической себестоимости. Остаток (сальдо) на этих счетах может быть только дебетовым и показывает затраты на незавершенное производство. Примеры калькуляционных счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 08 «Вложения во внеоборотные активы» и др.

Сопоставляющие (результатные) счета предназначены для учета и выявления финансовых результатов (прибылей или убытков) отдельных хозяйственных операций или всей хозяйственной деятельности организации. Примеры сопоставляющих счетов: 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы». По их дебету отражается фактическая себестоимость реализуемой продукции; остаточная стоимость основных средств, нематериальных активов; расходы, связанные с реализацией, выбытием вышеуказанных активов; суммы начисленных налогов (НДС, акцизов и др.), в кредите учитывается сумма выручки от реализации товаров, продукции, выполненных работ, оказанных услуг (по обычным видам деятельности) и доходы от прочих операций.

Разность между кредитовыми и дебетовыми оборотами счетов 90, 91 будет представлять финансовый результат от реализации — прибыль или убыток. Превышение кредитового оборота над дебетовым свидетельствует о полученной прибыли в процессе реализации или выбытия прочих активов, а превышение дебетового оборота над кредитовым — об убытке. Прибыль или убыток списывается на счет 99 «Прибыли и убытки». Сопоставляющим (результатным) является также счет 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Финансово-результатные счета предназначены для формирования и учета конечного финансового результата деятельности организации в отчетном периоде. Примеры: счет 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Конечный финансовый результат состоит из финансового результата от реализации продукции (работ, услуг) операционной и внереализационной деятельности. По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки, а по кредиту — прибыль организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов показывает конечный финансовый результат деятельности организации. По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По отношению к балансу счета подразделяются на балансовые и забалансовые. Балансовые предназначены для учета средств и источников их

образования, принадлежащих данной организации, имеющие корреспонденцию счетов между собой. Они отражаются в балансе организации, имеют двухзначный шифр.

Забалансовые счета используются для учета средств, находящихся в организации, но не принадлежащих ей, остатки по ним не показываются в балансе. Забалансовые счета имеют трехзначный шифр: 001 «Арендованные основные средства», 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку» и др. На забалансовых счетах применяется простая схема записи: приходные операции отражают в дебет счета, расходные — в кредит.

По экономическому содержанию объекта учета счета подразделяются на три группы:

- активов (внеоборотных активов, в том числе вложения во внеоборотные активы, счета основных средств, нематериальных активов, оборотных активов, в том числе счета производственных запасов, готовой продукции, товарных запасов, денежных средств, счета средств в расчетах, отвлеченных средств);
- хозяйственных процессов и их результатов (счета процесса заготовки; производства; реализации, результатов хозяйственных процессов);
- источников формирования хозяйственных средств (собственных и привлеченных (заемных) источников).

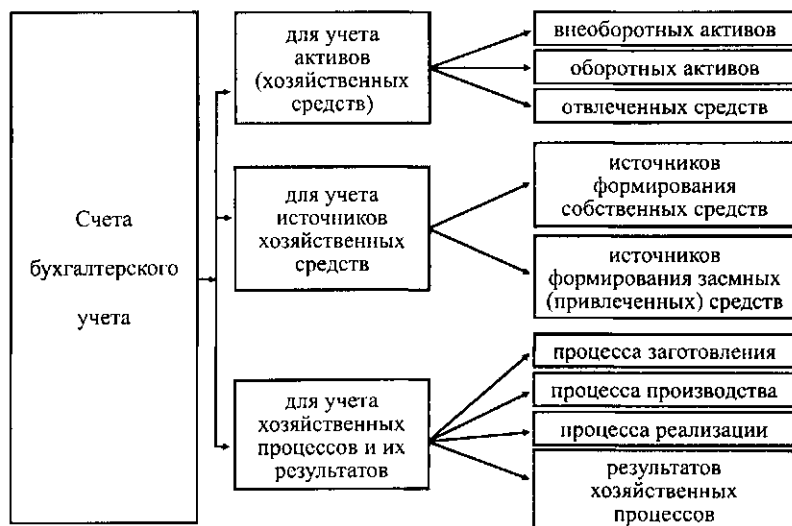


Рис. 4.3. Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию

На *счетах учета хозяйственных средств* содержится информация о состоянии имущества организации на определенную дату. Начальное сальдо по ним берется с актива баланса.

Для отражения информации о наличии *внеоборотных активов* предназначены счета учета основных средств: 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 08 «Вложения во внеоборотные активы»; счет 04 «Нематериальные активы»; по *оборотным активам* — счета 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», по *готовой продукции* — счет 43 «Готовая продукция», товарных запасов — счета 41 «Товары», 45 «Товары отгруженные»; 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»; по *денежным средствам* — счета 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути», 58 «Финансовые вложения»; по *средствам в расчетах* — счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; по *оталеченным средствам* — счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Счета источников образования хозяйственных средств подразделяются на счета, учитывающие фонды (капитал) и резервы, а также другие собственные и приравненные к ним источники и счета по учету обязательств (привлеченных) средств.

К *счетам для учета фондов (капитала) и резервов обязательств и других собственных и приравненных к ним источников средств* относятся: 80 «Уставный фонд», 82 «Резервный фонд», 83 «Добавочный фонд», 84 «Нераспределенная прибыль», 98 «Доходы будущих периодов», 86 «Целевые финансирование», 99 «Прибыли и убытки (в части прибыли)» и др. К *счетам учета заемных средств* относятся: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

Счета хозяйственных процессов и их финансовых результатов предназначены для информации о процессах: заготовления, производства, реализации, а также выявления финансовых результатов.

На *счетах учета процесса заготовления* учитывают затраты на приобретение производственных запасов, товаров и др. Заготовление материальных ценностей учитывается на счетах 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Учет затрат, связанных с приобретением и строительством основных средств, отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Счета учета процесса производства отражают затраты, связанные с производством продукции, выполненными работами и оказанными услугами. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) отражается на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 97 «Расходы будущих периодов» и др. Затраты на данных счетах отражаются по статьям и элементам.

Счета учета процесса реализации предназначены для отражения операций, связанных с реализацией готовой продукции: 42 «Торговая наценка», 44 «Расходы на реализацию», 45 «Товары отгруженные», 90 «Реализация». На счетах реализации виден результат хозяйственной деятельности. Для установления финансового результата по прочим хозяйственным операциям предназначены счета 91 «Операционные доходы и расходы», 92 «Внерезультационные доходы и расходы».

Счета результатов хозяйственных процессов показывают финансовые результаты (прибыли, убытки) от реализации продукции (работ, услуг) и результаты процесса (заготовления, производства): 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль, непокрытый убыток», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и др.

4.6. План счетов бухгалтерского учета

План счетов бухгалтерского учета — систематизированный перечень счетов, разработанный организацией на основе типового плана счетов бухгалтерского учета, установленного законодательством Республики Беларусь, с учетом отраслевых и других особенностей хозяйственной деятельности.

В настоящее время в Республике Беларусь действует Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, утвержденные коллегией Министерства финансов 30 мая 2003 г. №89, а также отраслевой План счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях, утвержденный постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия 6 апреля 2004 г. №28.

Типовой план счетов бухгалтерского учета — систематизированный перечень синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учета.

В плане счетов указываются наименования синтетических счетов и их шифры. Все они имеют двухзначный шифр (от 01 до 99), а забалансовые — трехзначный. Некоторые синтетические счета имеют субсчета. Нумерация субсчетов однозначная, однако для кодирования субсчетов можно использовать двухзначный шифр, и она осуществляется в пределах каждого синтетического счета. Аналитические счета в план не вклю-

чаются. Порядок ведения аналитического учета устанавливается организацией исходя из нормативных актов (табл. 4.5).

Таблица 4.5. План счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях

Наименование счета	№ счета	№ и наименование субсчета
1	2	3
РАЗДЕЛ I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
Основные средства	01	1. Основные средства предпринимательской деятельности (кроме скота, насаждений, инвентаря, земельных участков и объектов природопользования) 2. Основные средства, неиспользуемые в предпринимательской деятельности 3. Скот рабочий и продуктивный 4. Многолетние насаждения 5. Земельные участки 6. Объекты природопользования 7. Объекты неинвентарного характера 8. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 9. Основные средства, полученные по лизингу и в аренду 10. Прочие объекты основных средств 11. Выбытие основных средств
Амортизация основных средств	02	1. Амортизация собственных основных средств 2. Амортизация арендуемых и полученных по лизингу основных средств 3. Амортизация имущества, предоставляемого во временное владение и пользование с целью получения дохода
Доходные вложения в материальные ценности	03	1. Имущество, сдаваемое в аренду 2. Имущество, сдаваемое в лизинг 3. Предметы проката 4. Выбытие материальных ценностей
Нематериальные активы	04	1. Права на объекты промышленной собственности 2. Имущественные права на объекты авторского права 3. Права на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных 4. Права пользования природными ресурсами, землей 5. Прочие имущественные права 6. Право на использование объектов интеллектуальной собственности 7. Прочие нематериальные активы 8. Выбытие нематериальных активов

Продолжение табл. 4.5

1	2	3
Амортизация нематериальных активов	05	
	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	<ol style="list-style-type: none"> 1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств 6. Приобретение и создание нематериальных активов 7. Перевод молодняка животных в основное стадо 8. Приобретение взрослых животных 9. Закладка и выращивание многолетних насаждений 10. Прочие вложения
РАЗДЕЛ II. ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ		
Материалы	10	<ol style="list-style-type: none"> 1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Корма 7. Семена и посадочный материал 8. Строительные материалы 9. Сырье, продукция и материалы, переданные в переработку на сторону 10. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 11. Специальная одежда на складе 12. Специальная одежда в эксплуатации 13. Удобрения 14. Средства защиты растений, животных и медикаменты 15. Прочие материалы
Животные на выращивании и откорме	11	<ol style="list-style-type: none"> 1. Молодняк животных 2. Животные на откорме 3. Птица

Продолжение табл. 4.5

1	2	3
		4. Звери 5. Кролики 6. Семьи пчел 7. Животные, принятые у граждан для реализации 8. Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам 9. Животные, переданные в переработку на сторону 10. Прочие животные
	12	
	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам	18	1. Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам 4. Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам
РАЗДЕЛ III. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО		
Основное производство	20	1. Растениеводство 2. Животноводство 3. Промышленные производства 4. Прочие основные производства
Полуфабрикаты собственного производства	21	
	17	
Вспомогательные производства	23	1. Ремонтные мастерские 2. Ремонт зданий и сооружений 3. Автомобильный транспорт 4. Энергетические производства (хозяйства) 5. Водоснабжение

Продолжение табл. 4.5

1	2	3
		6. Теплоснабжение 7. Газоснабжение 8. Грузовой транспорт 9. Возведение временных (нетитульных) сооружений 10. Прочие вспомогательные производства
Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования	24	1. Содержание и эксплуатация машинно-тракторного парка 2. Содержание и эксплуатация самоходных машин 3. Содержание и эксплуатация производственного оборудования (в промышленных организациях АПК) 4. Содержание и эксплуатация строительных машин и оборудования (в подрядных строительных организациях)
Общепроизводственные расходы	25	1. Общепроизводственные (общепромышленные) расходы растениеводства 2. Общепроизводственные (общепромышленные) расходы животноводства 3. Общепроизводственные (цеховые) расходы промышленных производств 4. Общепроизводственные (цеховые) расходы других производств
Общехозяйственные расходы	26	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	1. Жилищно-коммунальное хозяйство 2. Производства бытового обслуживания населения 3. Производства общественного питания 4. Детские дошкольные учреждения 5. Учреждения культурно-бытового назначения 6. Прочие производства и хозяйства
	30-39	
РАЗДЕЛ IV. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ		
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	

Продолжение табл. 4.5

1	2	3
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	1. Торговая наценка (скидка, наценка) 2. Налог на добавленную стоимость в цене товаров 3. Налог с продаж
Готовая продукция	43	1. Продукция растениеводства 2. Продукция животноводства 3. Продукция промышленных и подсобных производств 4. Продукция вспомогательных, обслуживающих и других производств 5. Продукция, принятая у граждан для реализации
Расходы на реализацию	44	1. Коммерческие расходы 2. Издержки обращения
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
	47-49	
РАЗДЕЛ V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА		
Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы 4. Валютная касса
Расчетный счет	51	
Валютные счета	52	1. Транзитный валютный счет в банке внутри страны 2. Валютный счет за рубежом 3. Текущий валютный счет в банке внутри страны 4. Специальный транзитный валютный счет
	53-54	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета в официальной денежной единице Республики Беларусь 4. Депозитные счета в иностранной валюте 5. Специальный счет средств целевого финансирования 6. Другие счета в банке 7. Банковские карты

Продолжение табл. 4.5

1	2	3
	56	
Переводы в пути	57	1. Инкассированные денежные средства 2. Денежные средства для покупки валюты 3. Валютные средства для продажи 4. Переводы в пути по банковским картам
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги	59	
РАЗДЕЛ VI. РАСЧЕТЫ		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	1. Расчеты по государственным закупкам 2. Расчеты плановыми платежами 3. Расчеты с прочими покупателями и заказчиками 4. Векселя полученные 5. Авансы полученные
Резервы по сомнительным долгам	63	
	64–65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	1. Расчеты по краткосрочным кредитам банка 2. Расчеты по краткосрочным займам 3. Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	1. Расчеты по долгосрочным кредитам банка 2. Расчеты по долгосрочным займам 3. Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств
Расчеты по налогам и сборам	68	1. Налоги и отчисления, включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг 2. Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг

Продолжение табл. 4.5

1	2	3
		3. Налоги, уплачиваемые из прибыли (дохода) 4. Налоги на доходы физических лиц 5. Прочие налоги, сборы и отчисления
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба 3. Прочие расчеты с персоналом
	74	
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный фонд 2. Расчеты по выплате доходов 3. Прочие расчеты с учредителями
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам 2. Расчеты по имущественному и личному страхованию 3. Расчеты по претензиям 4. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 5. Расчеты по депонированным суммам 6. Расчеты с квартиросъемщиками 7. Расчеты с родителями за содержание их детей в детских учреждениях 8. Расчеты с гражданами за продукцию, скот и птицу, принятые для реализации 9. Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам 10. Расчеты за товары, проданные в кредит 11. Расчеты по прочим операциям
	77-78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом

Продолжение табл. 4.5

1	2	3
РАЗДЕЛ VII. ИСТОЧНИКИ СОБСТВЕННЫХ СРЕДСТВ		
Уставный фонд	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный фонд	82	
Добавочный фонд	83	1. Фонд переоценки внеоборотных активов 2. Фонд переоценки оборотных активов 3. Эмиссионный фонд 4. Фонд накопления использованный 5. Фонд целевого финансирования использованный 6. Безвозмездно полученное имущество
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
	87-89	
РАЗДЕЛ VIII. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ		
Реализация	90	1. Выручка от реализации 2. Себестоимость реализации 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 5. Прочие налоги и сборы из выручки 6. Экспортные пошлины 7. Прибыль / убыток от реализации
Операционные доходы и расходы	91	1. Операционные доходы 2. Операционные расходы 3. Налог на добавленную стоимость 4. Прочие налоги и сборы из операционных доходов 5. Сальдо операционных доходов и расходов
Внереализационные доходы и расходы	92	1. Внереализационные доходы 2. Внереализационные расходы 3. Налог на добавленную стоимость 4. Прочие налоги и сборы из внереализационных расходов 5. Сальдо внереализационных доходов и расходов
	93	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
	95	

Продолжение табл. 4.5

1	2	3
Резервы предстоящих расходов	96	1. Резерв на оплату отпусков 2. Резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет 3. Резервы на ремонт и гарантийное обслуживание 4. Прочие резервы
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающих ценностей
Прибыли и убытки	99	1. Прибыли и убытки по видам деятельности 2. Прибыли и убытки от операционной деятельности 3. Прибыли и убытки от внереализационной деятельности 4. Платежи по налогам и сборам из прибыли 5. Финансовые санкции по налогам и сборам
ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	

Окончание табл. 4.5

1	2	3
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	
Амортизационный фонд воспроизводства основных средств	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	
Нематериальные активы, полученные в пользование	012	
Амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов	013	
Потеря стоимости основных средств	014	

В плане все счета сгруппированы в восьми разделах, каждый объединяет определенное количество счетов по их экономическому содержанию и назначению. Сначала приводятся разделы счетов хозяйственных средств и процессов (I–V разделы), затем разделы счетов источников этих средств (VII) и финансовых результатов (VIII). Расчеты с различными юридическими и физическими лицами отражены в разделе VI.

Инструкция по использованию устанавливает единые подходы к применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. В них отражена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов, а также раскрывается экономическое содержание и назначение каждого счета, приводится перечень типовых корреспонденций с другими синтетическими счетами.

Данный план счетов обязаны применять все организации независимо от организационно-правовых форм и форм собственности (за исключением банков и бюджетных организаций). Он обеспечивает единство методологии бухгалтерского учета в различных отраслях народного хозяйства.

План счетов бухгалтерского учета предусматривает возможность введения финансового и управленческого учета. На основе единого Плана счетов каждая организация может разработать свой рабочий план сче-

тов, однако шифры синтетических счетов, установленные в едином плане, не могут быть изменены. Для учета специфических операций организация может по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь вводить дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов. Вводить субсчета и аналитические счета организации могут самостоятельно исходя из потребностей управления финансово-хозяйственной деятельностью.

Контрольные вопросы

1. Раскройте строение и содержание бухгалтерских счетов (активных, пассивных).
2. Дайте обоснование двойной записи на счетах. В чем ее контрольное значение?
3. Дайте определение бухгалтерской проводки.
4. Какие проводки называются простыми, а какие — сложными?
5. Раскройте назначение и взаимосвязь аналитических и синтетических счетов.
6. Для чего предназначены оборотные ведомости? Каковы их построение и назначение?
7. Что собой представляет классификация счетов бухгалтерского учета и каковы ее принципы?
8. Охарактеризуйте план счетов бухгалтерского учета.

ГЛАВА 5. Стоимостное измерение и основы бухгалтерского учета хозяйственных процессов

5.1. Оценка имущества, обязательств

Процесс оценки представляет процедуру присвоения объектам бухгалтерского учета определенных денежных величин, полученных таким образом, чтобы их можно было использовать как агрегированно (для итоговой оценки активов), так и отдельно в зависимости от конкретной ситуации. Объекты можно разделить на имущество (дебиторская задолженность, здания, финансовые вложения и т. д.) и действие и события (реализация товаров и услуг, выплата дивидендов). Для отражения активов и обязательств в бухгалтерском учете организация производит их оценку в денежном выражении. В результате оценки имущество, обязательства и финансовые результаты деятельности организации выражаются в денежном измерителе.

На него влияет большое количество факторов, которые необходимо учитывать, потому что от правильности оценки зависят достоверность и объективность учетных данных, а соответственно и финансовое положение организации.

Правильность оценки имущества организации зависит от ее основополагающих принципов реальности и единства.

Принцип реальности оценки — это отражение в денежном измерителе реальных затрат, включаемых в произведенную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги. Его соблюдение обеспечивается тем, что оценка имущества и обязательств в балансе должна проводиться по фактической себестоимости на дату его составления пообъектно, а это означает, что каждая статья имущества и обязательств получает самостоятельную оценку, при этом уменьшение стоимости одного объекта не компенсируется путем увеличения стоимости другого. Не допускается оценка имущества выше фактических затрат на покупку или производство.

Инфляционные процессы, а также изменение рыночных цен на отдельные виды приобретенных производственных запасов, основных средств организации приводят к необходимости периодической их пе-

реоценки. Оценка имущества, откорректированная с учетом инфляции, доводится до их реальной стоимости, которая сложилась в этот период на рынке.

Принцип единства оценки — это единообразное денежное измерение однородных материальных средств во всех организациях. Так как активы могут быть оценены с разных позиций, то в интересах инвесторов или других пользователей финансовой отчетности необходимы определенные подходы к выбору методов оценки активов, которые соответствуют международным стандартам.

Общие правила оценки имущества и обязательств в Республике Беларусь определены в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» (ст. 11 «Оценка активов и обязательств»).

Активы, приобретенные за плату, оцениваются путем суммирования фактических расходов на их покупку; активы, полученные безвозмездно, — по рыночной стоимости на дату их оприходования; активы, изготовленные в организации, — по стоимости их изготовления. В состав фактически произведенных расходов на покупку активов включаются стоимость самого объекта активов, таможенные пошлины, иные платежи, а также затраты на заготовку и доставку активов, в том числе осуществляемые другими организациями.

Рыночная стоимость формируется на основе цены на данный или аналогичный вид активов, действующей на дату оприходования активов, полученных безвозмездно. Данные о действующей на дату оприходования активов цене должны подтверждаться документально или экспертным путем.

В стоимость изготовления активов включаются фактические затраты, связанные с использованием в процессе изготовления активов основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и иных затрат на их изготовление. Обязательства оцениваются в денежном выражении на основании цены, указанной в договорах.

Активы и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, оцениваются в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу, устанавливаемому Национальным банком Республики Беларусь, на дату совершения хозяйственной операции.

В качестве базы оценки в учете используют различные виды стоимости.

Первоначальная стоимость — денежное выражение, по которому учтены приобретенные в прошлом активы или зафиксированы в момент их возникновения соответствующие долговые обязательства.

Первоначальная стоимость переводится в *восстановительную* в результате переоценки активов, проводимой по решению правительства или самой организацией.

Чистая реализационная стоимость — это денежная сумма, которую можно получить в данный момент от реализации имущества с учетом затрат, связанных с их реализацией.

Оценка является одним из элементов метода бухгалтерского учета, играет важную роль и занимает определяющее место среди способов, формирующих содержание методологии бухгалтерского учета.

5.2. Калькуляция, ее виды и содержание

Калькуляция — способ группировки (обобщения) затрат, выраженных в денежной форме, приходящихся на единицу произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, приобретенных материальных ценностей.

Экономическое значение калькуляции себестоимости состоит в том, что себестоимость показывает величину издержек, связанных с заготовлением, производством и реализацией продукции. Суммы затрат, учитываемые на калькуляционных счетах, служат основанием для определения себестоимости. В процессе ее исчисления важное значение имеет правильность выбора объектов калькуляции, определения калькуляционной единицы. Например, объектами исчисления себестоимости продукции в растениеводстве являются отдельные виды основной и сопряженной продукции. Побочная продукция не калькулируется, а оценивается по ценам ее возможной реализации. Калькуляционная единица представляет собой измеритель в натуральном выражении выполненного однородного объема работ или полученной готовой продукции. *По характеру использования калькуляционные* единицы бывают: натуральные, трудовые, стоимостные; *по содержанию выполненных работ* — видовые (для отдельных видов работ), комплексные (для расчета себестоимости совокупности работ); *с точки зрения целей калькуляции* — хозяйственные (на уровне центров ответственности), хозяйственные (для оценки издержек всей организации); *по отношению к смежным технологическим производствам и качеству производимой продукции* — условно натуральные единицы, укрупненно-натуральные единицы. Затраты, формирующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются по экономическим элементам, т. е. по видам и статьям затрат.

Затраты группируются по следующим экономическим элементам:

- материальные затраты;

- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных производственных фондов;
- прочие затраты.

Для организации аналитического учета затрат, контроля за производственной деятельностью организации, его подразделений, а также планирования затрат по объектам учета и калькуляции соответствующими министерствами и ведомствами разрабатывается единая номенклатура статей затрат. Разрабатываются также способы и методы исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) — нормативный способ калькулирования, суммирования издержек производства, исключения стоимости побочной продукции из общей суммы издержек производства, прямого расчета, комбинированный способ калькулирования, позаказный, попередельный, попроцессный, пропорциональный, метод ценовых коэффициентов исчисления себестоимости.

Метод учета затрат — система документирования затрат, их обобщение с целью получения исходных данных для исчисления себестоимости.

В зависимости от назначения калькуляция подразделяется по: времени составления; периодам, охватывающим калькуляцию; объему включаемых затрат в себестоимость.

По времени составления калькуляции подразделяются на плановые, нормативные, провизорные, отчетные.

Плановая калькуляция составляется перед началом отчетного периода и представляет расчет плановой себестоимости производства конкретных видов продукции (работ, услуг). Она исчисляется на основании плановых затрат и планового выпуска продукции (работ, услуг). Продукция, получаемая в сельском хозяйстве, учитывается в плановой оценке.

Нормативная калькуляция составляется на начало отчетного периода и представляет собой величину затрат, которую организация на момент расчета себестоимости может израсходовать на единицу выпускаемой продукции с учетом действующих норм и нормативов. Используется при организации нормативного метода учета и управления издержками производства.

Калькуляция, составляемая после совершения хозяйственных процессов, называется *фактической*.

Для анализа и прогнозирования хозяйственной деятельности с целью принятия необходимых управленческих решений в отдельных сезонных производствах составляют калькуляцию до завершения всего производственного цикла. Она называется *провизорной калькуляцией* себестоимости продукции.

Исходя из периода времени, цикла производства, технологического периода, процесса, за какой взяты данные для исчисления себестоимости, калькуляции бывают: месячные, квартальные, годовые, цикла производства, конкретного технологического периода или процесса.

По объему включаемых затрат в себестоимость калькуляции подразделяются по затратам: прямым; переменным; совокупным; полной коммерческой себестоимости; общехозяйственная калькуляция себестоимости: бригадная, цеховая, технологическая.

По отношению к технологическому процессу затраты подразделяются на основные и накладные.

5.3. Учет процесса заготовления

Процесс заготовления представляет систему экономических событий, включающих приобретение организацией у поставщиков сырья и материалов, товаров, инструментов, оборудования, основных средств и других материальных ценностей, обеспечивающих непрерывность процесса производства. В результате процесса заготовления в собственность организации поступают основные и оборотные средства. В бухгалтерском учете расходы, связанные с приобретением основных средств, выделяются в самостоятельный учетный объект.

В процессе заготовления организации заключают договоры с поставщиками на поставку товарно-материальных ценностей (ТМЦ), поэтому все операции, связанные с процессом заготовления, отражаются в учете в соответствии с условиями, определенными в договорах (объемы поставок, цены, суммы НДС, условия перехода ТМЦ в собственность покупателя, порядок и формы расчетов, санкции за несоблюдение условий договора и т. д.), на основании первичных документов, выписываемых поставщиками и транспортными организациями (счета-фактуры, платежные требования, товарно-транспортные накладные и т. д.).

Затраты, связанные с закупкой и доставкой сырья, материалов и других ТМЦ, называются транспортно-заготовительными расходами (услуги транспортных организаций, расходы по погрузке, разгрузке, таможенные пошлины и сборы, страхование грузов и т. д.).

Фактическая себестоимость заготовления ТМЦ складывается из покупной стоимости (цена поставщиков) и затрат, связанных с их доставкой. Исходя из этого перед бухгалтерским учетом процесса заготовления стоят задачи: контролировать выполнение договорных обязательств, правильно и своевременно определять объем заготовления, фактическую себестоимость приобретенных ТМЦ. В плане счетов бухгалтерского учета наличие и движение ТМЦ отражается на счетах 10 «Материалы»,

11 «Животные на выращивании и откорме», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция». Для учета процесса заготовления предназначены счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

В текущем аналитическом учете организации процесс заготовления ТМЦ может учитываться по фактической себестоимости, а также по плано-учетным ценам. В том случае, если аналитический учет ТМЦ ведется по фактической себестоимости, на счете 10 «Материалы» в оценке по фактической себестоимости отражают начальный остаток, приход и расход ТМЦ. При этом варианте учета транспортно-заготовительные расходы учитывают на отдельных аналитических счетах с целью контроля правильности их списания по направлениям использования ТМЦ.

Если текущий учет ТМЦ ведется по плано-учетным ценам, их фактическая себестоимость предварительно накапливается на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», а образующаяся разница между стоимостью ТМЦ по твердым учетным ценам и исчисленными фактическими издержками по заготовлению отражается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Рассмотрим первый вариант порядка учета заготовления на счетах бухгалтерского учета ТМЦ по фактической себестоимости приобретения.

Первая операция. Поступили в организацию материалы: их договорная стоимость — 200 тыс. р., в том числе материал «А»: 30 шт. по цене 3 тыс. р./шт. на сумму 90 тыс. р.; материал «Б»: 22 шт. по цене 5 тыс. р./шт. на сумму 110 тыс. р.; налог на добавленную стоимость по приобретенным материалам — 40 тыс. р. Поступившие материальные ценности оприходованы на склад, оплата не произведена. Сумму договорной стоимости материалов следует отразить по дебету счета 10 «Материалы», а также налог на добавленную стоимость по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и одновременно на общую сумму кредитовать счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В результате данной операции в организации увеличились запасы материалов, а также одновременно возросла задолженность перед поставщиком в размере их договорной стоимости материалов и суммы НДС. Схема отражения данной операции на счетах бухгалтерского учета выглядит следующим образом: дебет счетов 10 «Материалы» — 200 тыс. р., 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» — 40 тыс. р., кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 240 тыс. р.

Вторая операция. Расходы на транспортировку материалов по железной дороге от поставщика до организации покупателя составили 12 тыс. р.

Налог на добавленную стоимость по услугам железной дороги согласно предъявленному счету-фактуре — 2 тыс. р. Данная операция показывает, что организация оказала покупателю услуги по перевозке материалов (транспортно-заготовительные расходы).

Дебет счетов 10 «Материалы» — 10 тыс. р., 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» — 2 тыс. р., кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 12 тыс. р.

Третья операция. Перечислены с расчетного счета денежные средства в счет погашения кредиторской задолженности поставщику за ТМЦ в сумме 240 тыс. р., в том числе НДС — 40 тыс. р., а также железной дороге за доставку ТМЦ — 12 тыс. р., в том числе НДС — 2 тыс. р.

Данная операция отражается следующей бухгалтерской записью: дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 252 тыс. р., кредит счета 51 «Расчетный счет» — 252 тыс. р.

Таким образом, фактическая себестоимость приобретения и изготовления ТМЦ включает их покупную стоимость (без НДС) и сумму транспортно-заготовительных расходов.

Определение фактической себестоимости приобретения ТМЦ необходимо для калькулирования себестоимости произведенной продукции. При исчислении фактической себестоимости поступивших ТМЦ необходимо установить сумму транспортно-заготовительных расходов (ТЗР), приходящихся на каждое наименование ценностей, для чего определяем их процент на единицу покупной стоимости материальных ценностей:

$$\frac{10 \text{ тыс. р.} \cdot 100\%}{200 \text{ тыс. р.}} = 5\% .$$

Находим сумму ТЗР, приходящуюся на материал «А»:

$$\frac{90 \text{ тыс. р.} \cdot 5\%}{100\%} = 4,5 \text{ тыс. р.} ,$$

сумма ТЗР, приходящаяся на материал «Б»:

$$\frac{110 \text{ тыс. р.} \cdot 5\%}{100\%} = 5,5 \text{ тыс. р.}$$

Транспортно-заготовительные расходы могут распределяться не только пропорционально покупной стоимости материалов, но и по другим признакам, отраженным в учетной политике организации.

Таблица 5.1. Определение фактической себестоимости заготовления товарно-материальных ценностей, тыс. р.

Показатель	Материал «А»		Материал «Б»	
	на все количество (30 шт.)	на 1 шт.	на все количество (22 шт.)	на 1 шт.
Договорная стоимость	90	3	110	5
Транспортно-заготовительные расходы	4,5	0,15	5,5	0,25
Фактическая себестоимость	94,5	3,15	115,5	5,25

Рассмотрим второй вариант процедуры учета заготовления ТМЦ на счетах бухгалтерского учета с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» предназначен для учета затрат на заготовление и приобретение ТМЦ, перешедших в собственность организации-покупателя, а также их распределения на стоимость ТМЦ по учетным ценам и отклонения фактической себестоимости от учетной стоимости.

Затраты на заготовление и приобретение ТМЦ по покупным (договорным) ценам (без НДС) относятся в дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» с кредита счетов:

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на договорную стоимость (без НДС), указанную в акцептованных счетах-фактурах, товарно-транспортных накладных поставщиков по поступившим и оприходованным на склад ТМЦ; услуг, оказанных по их доставке транспортными организациями; суммы оплаченных комиссионных вознаграждений; стоимости услуг товарных бирж и т. д.;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» — на сумму денежных расходов на оплату командировок; на стоимость ТМЦ, купленных за наличный расчет;

23 «Вспомогательные производства» — на стоимость транспортных работ по доставке ТМЦ на склад организации, выполненных собственным транспортом.

В конце отчетного периода фактически поступившие ТМЦ по учетным (покупным, договорным или планово-расчетным) ценам отражаются с кредита счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в дебет счета 10 «Материалы».

Сумма разницы между покупной и учетной ценой поступивших и оприходованных в отчетном периоде ТМЦ, а также сумма ТЗР отражается бухгалтерской записью: дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Сальдо на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» на конец месяца показывает наличие ТМЦ в пути.

Затраты на приобретение основных средств и оборудования, не требующего монтажа, по мере их возникновения учитываются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита счетов: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на договорную стоимость (без НДС), указанную в счетах-фактурах поставщиков; сумму оплаченных комиссионных вознаграждений и т. д.; 23 «Вспомогательные производства» — на стоимость транспортных услуг по доставке основных средств, выполненных собственным транспортом. По мере приемки приобретенных основных средств в эксплуатацию составляется бухгалтерская запись: дебет счета 01 «Основные средства», кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

5.4. Учет процесса производства

Процесс производства представляет совокупность технологических операций, связанных с изготовлением продукции, выполнением работ и оказанием услуг. Для функционирования процесса производства продукции необходимо взаимодействие рабочей силы, средств и предметов труда.

К основным задачам учета затрат на производство и выход продукции относят:

- определение объема производства выпускаемой продукции в целом и по ее отдельным видам, выраженного в денежном и натуральном измерении;
- наблюдение и контроль за фактическим уровнем затрат по сравнению с их нормативно-прогноznыми размерами в целях выявления отклонений и формирования экономической стратегии на будущее;
- исчисление себестоимости выпущенной из производства продукции и отдельных ее видов;
- выявление и оценка экономических результатов производственной деятельности организации и ее структурных подразделений.

Для решения перечисленных задач в плане счетов бухгалтерского учета предусмотрены специальные счета учета затрат: 20 «Основное произ-

водство», 23 «Вспомогательные производства», 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (в части их производственной деятельности), 97 «Расходы будущих периодов», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Объекты учета затрат — места их возникновения, т. е. производственные участки, бригады, цехи, отделы, организация в целом. К объектам калькулирования будут относиться отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, а также выполненные работы и оказанные услуги. Себестоимость их определяется на основе данных аналитических счетов, открываемых к счетам синтетического учета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Учет затрат по объектам аналитического учета ведут по установленной номенклатуре элементов и статей затрат.

Фактические затраты на производство продукции постепенно собираются на дебете счета 20 «Основное производство», в течение отчетного периода учитывают только прямые затраты, которые можно сразу отнести на изготовление конкретной продукции.

Записи хозяйственных операций на суммы затрат, относящихся к основному производству, выглядят следующим образом: дебет счета 20 «Основное производство», кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму начисленной заработной платы рабочим, занятым в основном производстве; 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — на сумму отчислений в фонд социальной защиты населения; 10 «Материалы» — на стоимость израсходованных ТМЦ; 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость отпущенной электроэнергии и т. д.

Косвенные расходы (расходы на обслуживание и управление) предварительно собираются на собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Учет общепроизводственных и общехозяйственных расходов отражается бухгалтерскими записями: дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы», кредит счета 70 «Расчеты по оплате труда» — на сумму начисленной заработной платы управленческого и обслуживающего персонала на уровне цехов, бригад, участков и т. д.; 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — на сумму отчислений в фонд социальной защиты населения; 02 «Амортизация основ-

ных средств» — на сумму амортизационных отчислений основных средств общепроизводственного назначения; 23 «Вспомогательные производства» — на сумму выполненных работ и оказанных услуг собственными вспомогательными производствами и т. д.; дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы», кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму начисленной заработной платы административно-управленческому персоналу; 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — на сумму отчислений в фонд социальной защиты населения; 02 «Амортизация основных средств» — на сумму амортизационных отчислений основных средств общехозяйственного назначения; 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами» — на сумму расходов, связанных с охраной объектов и установкой сигнализации, техникой безопасности; 23 «Вспомогательные производства» — на сумму выполненных работ и оказанных услуг вспомогательными производствами и т. д.

В конце отчетного периода общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются по объектам учета затрат и калькуляции пропорционально прямым затратам, или заработной плате производственных работников, или другой выбранной базе в соответствии с учетной политикой организации. При списании данных расходов составляются бухгалтерские записи: дебет счета 20 «Основное производство», кредит счетов 25 «Общепроизводственные расходы» — в части общепроизводственных расходов, отнесенных на основное производство; 26 «Общехозяйственные расходы» — в части общехозяйственных расходов, отнесенных на основное производство; 23 «Вспомогательные производства» — на сумму выполненных работ и оказанных услуг вспомогательными производствами.

Таким образом, по дебету счета 20 «Основное производство» в конце отчетного периода будут собраны все фактические затраты по производству продукции, а по кредиту отражен ее выпуск в оценке по нормативно-прогнозной (плановой) или же фактической себестоимости продукции (в зависимости от выбора варианта оприходования продукции, отраженного в учетной политике организации).

Оценка готовой продукции по фактической производственной себестоимости для текущего учета используется редко, так как ее можно рассчитать только по окончании отчетного периода (месяца). Данный способ оценки применяется в организациях индивидуального производства (на сданную заказчику продукцию по законченному заказу) или реализующих отдельные этапы выполненных работ.

Если фактическая себестоимость ниже нормативно-прогнозной (плановой), то в организации получена экономия, если выше — перерасход. Разница между фактической и нормативно-прогнозной (плановой) себестоимостью списывается при составлении отчетной калькуляции в установленном порядке. Стандартами бухгалтерского учета Республики Беларусь предусмотрены два варианта учета выпуска готовой продукции: с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» или без него. При его использовании в бухгалтерском учете составляют следующие записи:

дебет счета 43 «Готовая продукция»;

кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — оприходование продукции в течение отчетного периода по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости;

дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;

кредит счета 20 «Основное производство» — на сумму фактической себестоимости готовой продукции;

дебет счета 43 «Готовая продукция»;

кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — на сумму калькуляционной разницы методом «красное сторно», если нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость выше фактической себестоимости, или методом дополнительной записи, если нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость ниже фактической себестоимости.

Бухгалтерский учет поступления готовой продукции на склад без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в учете имеет следующий вид: дебет счета 43 «Готовая продукция», кредит счета 20 «Основное производство» — в течение отчетного периода по нормативно-прогнозной (плановой) стоимости. Разница между фактической и нормативно-прогнозной (плановой) себестоимостью списывается при составлении отчетной калькуляции на счета, по каналам использования продукции в течение отчетного периода пропорционально количеству продукции. На списание калькуляционной разницы составляется бухгалтерская проводка:

дебет счета 90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации»;

кредит счета 20 «Основное производство» — по реализованной продукции;

дебет счета 43 «Готовая продукция»;

кредит счета 20 «Основное производство» — на количество продукции, оставшейся на складе.

Дебетовое сальдо по счету 20 «Основное производство» показывает стоимость незавершенного производства.

5.5. Учет процесса реализации и определение результатов хозяйственной деятельности организации

Реализацией продукции на рынке покупателям и заказчикам завершается кругооборот средств организации, в результате она имеет возможность рассчитаться с поставщиками и подрядчиками, с бюджетом по налогам и сборам, с работниками по оплате труда и с прочими кредиторами.

Перед бухгалтерским учетом процесса реализации стоят задачи:

- контроля за ходом выполнения договоров-поставок покупателям по объему и ассортименту реализованной продукции;
- контроля за правильностью применения цен, своевременным и точным определением объема выручки от реализации продукции;
- обоснованного и полного исчисления налогов с выручки, выявления финансовых результатов от реализации продукции (работ, услуг), прибыль или убыток.

Стоимость продукции, произведенной в организации в процессе производства, называется *производственной себестоимостью*.

Себестоимость реализованной продукции состоит из производственной себестоимости и расходов, связанных с реализацией. Данные расходы составляют полную (коммерческую) себестоимость реализованной продукции.

Для учета расходов, связанных с реализацией продукции, предназначен активный собирательно-распределительный счет 44 «Расходы на реализацию». В течение отчетного периода (месяца) по дебету данного счета отражаются фактические расходы на транспортные и комиссионные услуги, затраты на содержание помещений для хранения продукции, рекламные и представительские расходы, тару и упаковку, а по мере реализации продукции их списывают на себестоимость отдельных видов этой продукции путем распределения в соответствии с учетной политикой организации.

Для учета процесса реализации в системе бухгалтерского учета используются счета: 90 «Реализация», 45 «Товары отгруженные».

Счет 45 «Товары отгруженные» предназначен для отражения информации о наличии и движении отгруженной продукции, выручка от реализации которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете. По дебету данного счета товары отгруженные учитываются по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости и расходов по отгрузке продукции. Принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные» суммы списываются в дебет счета 90 «Реализация» одновременно с признанием выручки от реализации продукции (товаров).

Счет 90 «Реализация» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с уставными видами деятельности организации, а также определения финансовых результатов (прибыль, убыток) по ним. По дебету счета 90 «Реализация» отражается полная (коммерческая) себестоимость реализованной продукции (работ, услуг). По кредиту счета 90 «Реализация» показывается продажная (договорная) стоимость реализованной продукции. Сопоставлением суммы оборота по кредиту данного счета с суммой оборота по его дебету исчисляется финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации. Когда сумма по кредиту больше суммы оборота по дебету, организация имеет прибыль от реализации продукции; в обратном случае — убыток. Следовательно, счет 90 «Реализация» является активно-пассивным сопоставляющим счетом.

В текущем учете к счету 90 «Реализация» могут быть открыты следующие субсчета:

- 90-1 «Выручка от реализаций»;
- 90-2 «Себестоимость реализации»;
- 90-3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90-4 «Акцизы»;
- 90-5 «Прочие налоги и сборы из выручки»;
- 90-6 «Экспортные пошлины»;
- 90-9 «Прибыль/убыток от реализации».

Рассмотрим порядок учета операций реализации, когда выручка организации признается по мере оплаты стоимости отгруженной продукции покупателям. При данном варианте в учете составляются следующие бухгалтерские записи:

- дебет счета 45 «Товары отгруженные»;
- кредит счета 43 «Готовая продукция» — на фактическую производственную себестоимость отгруженной продукции;
- дебет счета 44 «Расходы на реализацию»;
- кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на сумму транспортных услуг и услуг по разгрузке реализованной продукции;
- дебет счета 51 «Расчетный счет»;
- кредит счета 90 «Реализация», субсчет 1 «Выручка от реализации» — на сумму поступившей на расчетный счет выручки за реализованную продукцию;
- дебет счета 90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации»;
- кредит счета 45 «Товары отгруженные» — списывается фактическая (производственная) себестоимость отгруженной продукции; кредит счета 44 «Расходы на реализацию» — списываются коммерческие расходы, связанные со сбытом готовой продукции;
- дебет счета 90 «Реализация», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»;

кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму начисленного НДС;

дебет счета 90 «Реализация», субсчет 5 «Прочие налоги и сборы из выручки»;
кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму начисленных прочих налогов из выручки.

Если объем отгруженной продукции за месяц совпадает с объемом ее реализации за этот период, то фактическая себестоимость отгруженной продукции будет совпадать с фактической себестоимостью реализованной продукции. В таком случае, ежемесячно сопоставляя дебетовый оборот по субсчету 90-2 «Себестоимость реализации», сумму налога на добавленную стоимость, учтенного по субсчету 90-3 и сумму акцизов по субсчету 90-4, а также других косвенных налогов, учтенных по субсчету 90-5, с выручкой, учтенной по кредиту субсчета 90-1 «Выручка от реализации», исчисляют финансовый результат от реализации (прибыль, убыток) за отчетный месяц.

Заключительными оборотами за отчетный месяц отраженный финансовый результат списывается с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от реализации» на счет 99 «Прибыли и убытки»; при наличии убытка: дебет счета 99 «Прибыль и убытки», кредит счета 90 «Реализация», субсчет 9 «Убыток от реализации».

При наличии прибыли: дебет счета 90 «Реализация», субсчет 9 «Прибыль от реализации», кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Как видно, субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от реализации» выполняет функцию промежуточного транзитного счета. В конце года на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от реализации» списываются внутренними записями суммы по всем субсчетам, открытым к счету 90 «Реализация».

Если организация использует как вариант учетной политики исчисление выручки от реализации продукции по дате отгрузки, то организация текущего учета значительно упрощается. Отпадает необходимость в трудоемких расчетах исчисления фактической себестоимости отгруженной и реализованной продукции.

Момент реализации — наличие транспортных документов по отгрузке продукции и выписка счета-фактуры покупателю: дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», кредит счета 90 «Реализация», субсчета 1 «Выручка от реализации».

Одновременно списывается себестоимость отгруженной готовой продукции: дебет счета 90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации», кредит счета 43 «Готовая продукция».

Если продукция реализована по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости, то параллельно делается аналогичная запись на разницу себестоимости — методом дополнительной записи нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость ниже фактической или методом «красное сторно» фактическая себестоимость ниже нормативно-прогнозной (плановой).

На сумму налога на добавленную стоимость, если продукция им облагается: дебет счета 90 «Реализация», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На сумму поступившей от покупателей выручки: дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На сумму оплаты расходов транспортной организации, связанных с отгрузкой продукции покупателям: дебет счетов 44 «Расходы на реализацию», 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Списание в конце месяца коммерческих расходов на реализованную продукцию: дебет счета 90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации», кредит счета 44 «Расходы на реализацию».

Списываются расходы по уставным видам деятельности: дебет счета 90 «Реализация», субсчет 9 «Убыток от реализации», кредит счета 90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации».

Отражены доходы от уставных видов деятельности: дебет счета 90 «Реализация», субсчет 1 «Выручка от реализации», кредит счета 90 «Реализация», субсчет 9 «Прибыль от реализации».

На сумму полученной прибыли: дебет счета 90 «Реализация», субсчет 9 «Прибыль от реализации», кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

На сумму полученного убытка: дебет счета 99 «Прибыли и убытки», кредит счета 90 «Реализация», субсчет 9 «Убыток от реализации».

На счете 99 «Прибыли и убытки» собирается финансовый результат не только от уставных видов деятельности, но и от прочих видов деятельности. В конце отчетного периода сумма чистой прибыли отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 99 «Прибыли и убытки», кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Полученный убыток: дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Для отражения финансовых результатов хозяйственной деятельности организации используется счет 99 «Прибыли и убытки», по кредиту которого отражается прибыль от реализации, операционные и внереали-

зационные доходы, а по дебету – убыток от реализации, операционные и внереализационные расходы.

Контрольные вопросы

1. Как производится оценка материальных ценностей?
2. Для чего необходима оценка объектов бухгалтерского учета?
3. Перечислите принципы оценки объектов бухгалтерского учета.
4. Каковы значение калькуляции, ее виды и содержание?
5. Охарактеризуйте порядок отражения на счетах бухгалтерского учета заготовления материальных ценностей.
6. Какие затраты входят в состав транспортно-заготовительных расходов и как они учитываются?
7. Охарактеризуйте порядок отражения в учете затрат на производство готовой продукции. Как производится определение ее фактической себестоимости?
8. Изложите методику определения финансового результата от реализации продукции.
9. Из каких затрат складываются расходы на реализацию продукции и как они учитываются?
10. Назовите объекты и виды калькуляций.

ГЛАВА 6. Документирование, учетные регистры, инвентаризация и формы бухгалтерского учета

6.1. Бухгалтерские документы, их назначение и классификация

Факт совершения хозяйственных операций, проводимых организацией, подтверждается первичными учетными документами. *Первичный учетный документ* – документ, подтверждающий факт совершения хозяйственной операции, составленный в момент ее совершения или непосредственно после ее совершения и предназначенный для отражения результата хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета. Они имеют юридическую силу и составляются ответственным исполнителем совместно с другими участниками операции.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по типовым формам, утвержденным Министерством финансов Республики Беларусь (для Национального банка Республики Беларусь, банков – Национальным банком Республики Беларусь), по формам, утвержденным республиканскими органами государственного управления, подчиненными Совету Министров Республики Беларусь, осуществляющими методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью организацией соответствующих отраслей экономики. При отсутствии утвержденных типовых форм или недостатке содержащейся в них информации организация принимает к учету самостоятельно разработанные и утвержденные первичные учетные документы.

Первичный учетный документ в обязательном порядке должен заполняться в момент совершения операции, а если это не представляется возможным, – непосредственно после ее совершения. Он должен заполняться в соответствии с предъявленными требованиями и подтверждаться уполномоченными на это лицами. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов, согласовывается с главным бухгалтером и утверждается руководителем организации.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции, связанные с поступлением или выплатой денежных средств, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером.

Первичные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации. Оформляются они обычно в нескольких экземплярах, свободные строки в них прочеркиваются.

К первичным учетным документам предъявляются определенные требования. Документ должен содержать обязательные реквизиты:

- наименование, номер, дату и место его составления;
- содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее измерение и оценку в натуральных, количественных и денежных показателях;
- должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и личные подписи.

В зависимости от характера хозяйственных операций и системы обработки данных в первичные учетные документы могут включаться дополнительные реквизиты.

Документы должны заполняться четко, разборчиво, в них не допускаются неоговоренные исправления и стирание записей. Неправильные записи в первичных учетных документах исправляются путем их зачеркивания и написания правильных. Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается.

Лица, составившие и подписавшие первичные учетные документы, обеспечивают своевременное и качественное оформление этих документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных.

Бухгалтерские документы классифицируются по однородным признакам: по назначению, порядку составления, способу охвата операций, по месту составления, содержанию хозяйственных операций, по порядку заполнения (рис. 6.1).

По назначению документы подразделяются на распорядительные, оправдательные, бухгалтерского оформления и комбинированные. *Распорядительными* называются документы, которые содержат распоряжение, указание на совершение хозяйственной операции. Они разрешают произвести операцию, но не могут служить основанием для отражения операций в учете. Например, платежное поручение, доверенность, чек на получение наличных денег с расчетного счета, распоряжение о проведении инвентаризации. *Оправдательными (исполнительными)* называются документы, подтверждающие факт совершения хозяйственной операции и служат основанием для отражения хозяйственной операции в учете.

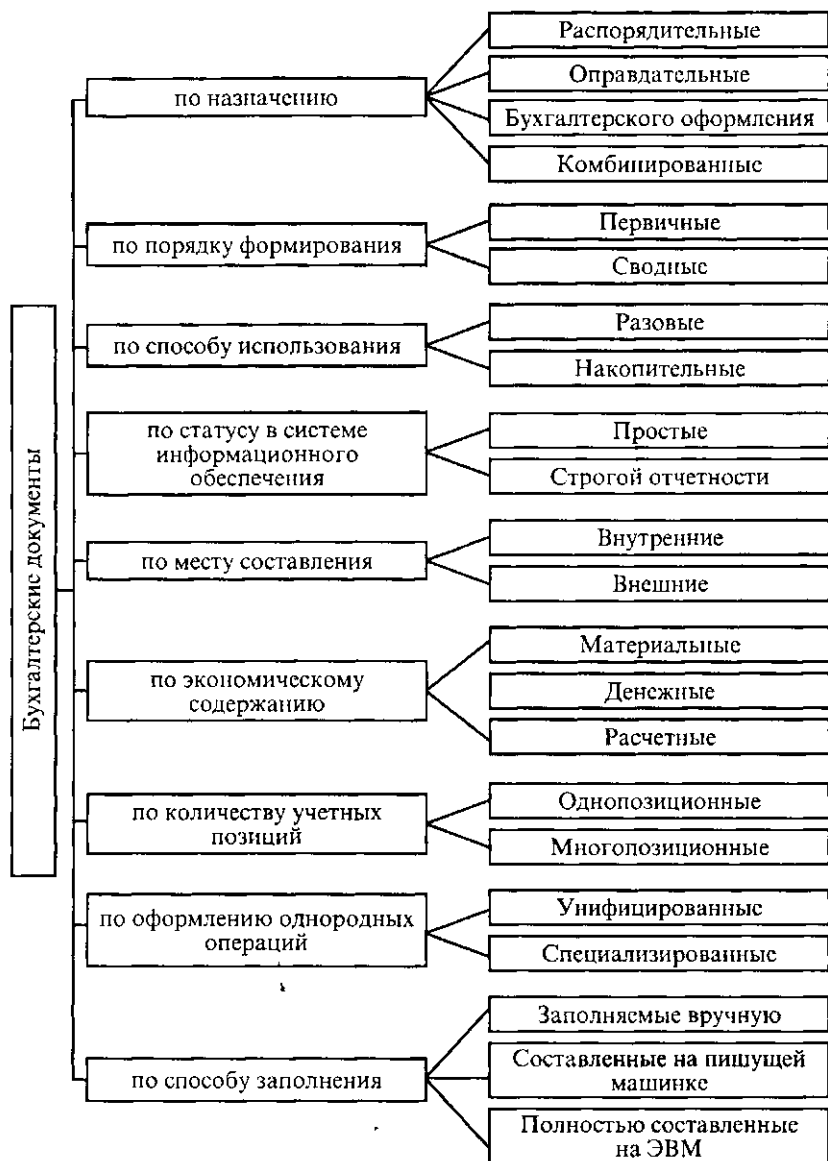


Рис 6.1. Классификация бухгалтерских документов

К их числу относятся: инвентаризационная опись, акт на оприходование пастбищных кормов, учетных зоотехническим методом, журнал учета на-

для молока, акт на оприходование приплода животных, акт приема-передачи грубых и сочных кормов. *Документы бухгалтерского оформления* составляются в бухгалтерии организации в основном для подготовки распорядительных и оправдательных документов и отражения их в бухгалтерском учете. Например, ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, коммерческих расходов, начисления и распределения амортизационных расходов. *Комбинированными* называются документы, которые сочетают функции распорядительных и оправдательных, оправдательных и бухгалтерского оформления. Такими документами являются расходный кассовый ордер, который в первой части содержит распоряжение о выдаче денег, а во второй оформляется выдача денег, что подтверждается подписями получателя и кассира, авансовый отчет, который содержит перечень произведенных расходов со ссылкой на подтверждающие их документы, а также указание, на какие счета необходимо их отнести.

По порядку формирования документы бывают первичными и сводными. *Первичные* составляются на каждую отдельную операцию в момент ее совершения, а если это невозможно, то непосредственно после ее совершения. *Формы первичных документов* разрабатываются и утверждаются государственными органами. Типовые формы первичных учетных документов содержатся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. *Сводные* документы оформляются на основании первичных учетных документов. К таким документам относят: отчет о движении скота и птицы на ферме, отчет о процессах инкубации, отчет о переработке птицы и выходе продукции.

По способу составления и использования первичные документы подразделяются на разовые и накопительные. *Разовые* применяются для отражения одной или нескольких одновременно совершаемых операций. Например, приходные и расходные кассовые ордера, счета-фактуры, платежные поручения. *Накопительные* документы используют для оформления однородных хозяйственных операций по мере их совершения за определенное время (недели, декады месяца). В конце каждого периода в них подводятся итоги по соответствующим показателям. Например, путевой лист трактора, учетный лист тракториста-машиниста, наряд на сдельную работу.

По статусу в системе информационного обеспечения различают простые документы и документы (бланки) строгой отчетности. *Простые* документы – первичные учетные документы, на которые распространяется общепринятый порядок составления, заполнения и документооборота.

Документы (бланки) строгой отчетности формируют особый перечень форм документов, утвержденных в установленном порядке в соответствии с постановлением Министерства финансов Республики Бела-

реть, Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь и Министерства связи Республики Беларусь от 15 августа 2003г. № 117 /79 /19.

К бланкам строгой отчетности относятся бланки ценных бумаг и документов с определенной степенью защиты, бланки иных документов, имеющих идентификационный номер, нанесенный при изготовлении, элементы защиты от подделки, соответствующие требованиям, определяемым Министерством финансов Республики Беларусь и согласованным с Министерством внутренних дел Республики Беларусь и Министерством юстиции Республики Беларусь. К таким документам относят, в частности, бланки товарных, товарно-транспортных накладных, квитанции на прием и выдачу денег, приходные кассовые ордера, зарегистрированные в налоговой инспекции и др. Учет бланков строгой отчетности ведется в приходно-расходной книге по учету бланков строгой отчетности, которая должна быть пронумерована, прошнурована, скреплена печатью и подписана руководителем и главным бухгалтером юридического лица (индивидуального предпринимателя). Списание уничтоженных бланков строгой отчетности производится на основании акта. **По оформлению однородных операций** различают унифицированные и специализированные документы. **Унифицированные документы** — это типовые документы, утвержденные в установленном порядке постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, ведомственные — постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия и другими и представленные ими в виде альбомов унифицированных форм первичных документов. Унифицированные документы предназначены для оформления однородных операций в организациях с различной формой собственности и различными отраслевыми особенностями. Среди унифицированных документов различают приходные кассовые ордера, расходные кассовые ордера, кассовые книги, платежные поручения и т.п. Данные формы документов обязательны к применению всеми организациями, независимо от форм собственности, осуществляющими свою деятельность на территории Республики Беларусь. Унификация документов осуществляется одновременно с их стандартизацией, т.е. разработкой одинаковых размеров их бланков. Это способствует сокращению расхода бумаги на их изготовление, упрощает обработку и хранение.

К **специализированным** документам относят документы накопительного характера: накопительная ведомость учета работы грузового автотранспорта, ведомость распределения общепроизводственных (общехозяйственных) расходов.

По месту составления документы подразделяются на внутренние и внешние. **Внутренние** составляются в организации для отражения внутренних операций. К ним относятся: расчетно-платежная ведомость, требование-на-

кладная, приходные и расходные кассовые ордера. *Внешние* документы составляют за пределами данной организации и поступают в оформленном виде. Это выписки банка, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные.

По экономическому содержанию документы подразделяются на материальные, денежные и расчетные. *Материальные* документы предназначены для отражения операций по наличию и движению средств и предметов (акт на выбраковку продуктивных животных из основного стада, на списание основных средств, карточка складского учета). *Денегные* документы используют для учета движения денежных средств. С их помощью учитывают кассовые и банковские операции (чеки, выписки банка, облигации, сберегательные сертификаты). *Расчетные* документы предназначены для отражения расчетных взаимоотношений с юридическими и физическими лицами (платежное поручение, авансовый отчет).

По количеству учетных позиций документы подразделяют на однопозиционные и многопозиционные. Документы, в которых регистрируются операции одной позиции (приход или расход одного вида продукции), называются *однопозиционными*.

Документы, в которых отражаются операции нескольких видов объектов, называются *многопозиционными* (многострочными).

По способу заполнения документы подразделяют на составляемые вручную и при помощи электронных средств вычислительной техники.

Первичные документы поступают в бухгалтерию, где проверяются. Проверка документов состоит из формальной, арифметической и по существу. При *формальной проверке* выясняют, выписан ли документ на бланках установленной формы, все ли реквизиты указаны и заполнены, есть ли подписи должностных лиц, участвующих в совершении операции и оформлении документа, нет ли в нем подчисток, помарок и неогворенных исправлений.

Арифметическая проверка документов состоит в проверке правильности арифметических расчетов, результатов таксировки, а также правильности отражения количественных показателей.

Проверка документов по существу заключается в установлении законности и экономической целесообразности зафиксированной в документе хозяйственной операции и соответствия их действующему законодательству.

После проверки документы подвергаются приемке и бухгалтерской обработке. Правильность отражения хозяйственных операций в документах, их проверку и прием подтверждает подписью бухгалтер в копии реестра на сдачу документов или в копии отчета.

Проверенные и принятые документы подвергаются бухгалтерской обработке (группировке, таксировке и контировке). *Группировка* — это подборка документов в однородные по содержанию группы (кассовые

документы, документы по учету производственных запасов, животных на выращивании и откорме. *Таксировка* — перевод натуральных показателей в денежные и подсчет сумм. *Контрировка* заключается в записи на документе корреспондирующих счетов по данной хозяйственной операции. После записи и отражения в бухгалтерских регистрах производится их гашение. Денежные документы гасят штампом «получено» или «оплачено», другие документы — путем их перечеркивания.

После бухгалтерской обработки документы передают на хранение в архив. Они переплетаются в папки, на обложке указывают наименование организации, название и порядковый номер, год, месяц и количество листов. При передаче документов в архив и при их уничтожении составляются акты, которые хранятся в архиве. Порядок, сроки хранения документов в архиве устанавливаются в соответствии с Законом Республики Беларусь от 6 октября 1994 г. «О национальном архивном фонде и архивах в Республике Беларусь». Руководитель организации несет ответственность за организацию хранения первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и отчетности.

Первичные документы могут быть изъяты в соответствии с законодательством Республики Беларусь только органами, которым предоставлены такие полномочия (дознания и предварительного следствия, прокуратурой, судами, органами налоговыми и финансовых расследований) на основании их постановлений.

Главный бухгалтер имеет право в присутствии представителя органа, проводящего изъятие первичных учетных документов, снять с них копии, а также с документа, являющегося основанием для изъятия. Изъятие документов оформляется актом с указанием даты изъятия.

В условиях рыночной экономики большое значение имеет своевременное поступление в бухгалтерию первичных документов, их обработка способствует получению необходимой информации для принятия эффективных управленческих решений и бухгалтерского контроля за использованием ресурсов организации.

Работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер. В его функции входит разработка правил документооборота и технологии обработки учетной информации, представленных в виде графика документооборота. *Документооборотом* называется движение документов от момента их составления или получения от других организаций до передачи в архив. В каждой организации он разрабатывается главным бухгалтером и утверждается ее руководителем. В нем указывают наименования всех первичных документов, количество их экземпляров, сроки и ответственного за представление документа в бухгалтерию, лицо, которое принимает, проверяет и обрабатывает документ, а также контро-

лирует, как он используется в бухгалтерии. Каждому исполнителю вручается выписка из графика документооборота (табл. 6.1).

Таблица 6.1. Примерная форма графика документооборота

№ форм	Наименование первичных документов (регистров)	Количество экземпляров	Назначение формы первичных документов (регистров)	Время составления	Составляющих	Сроки представления	Ответственный за представление	Принимающий и проверяющий документ	Выполняемые работы в бухгалтерии

С помощью графика документооборота главный бухгалтер осуществляет контроль за составлением и сроками прохождения первичных сводных документов между структурными подразделениями и поступления их в бухгалтерию.

Обеспечение сохранности документов отчетности, а также документооборота возложено на руководство организации.

6.2. Учетные регистры и их классификация

Регистр бухгалтерского учета – документ, предназначенный для систематизации и накопления учетной информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах, в денежном и (или) количественном выражении.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. Содержание учетных регистров внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной. Регистры эти могут составляться на бумажных или машинных носителях информации по типовым формам регистров бухгалтерского учета. При ведении на машинных носителях информации они должны выводиться на бумажные носители информации.

Регистр бухгалтерского учета на бумажном или машинном носителе информации должен содержать название, период (начало и окончание) регистрации хозяйственных операций, фамилии, инициалы и подписи лиц, ответственных за его ведение.

Записи в учетных регистрах используются для контроля за производственно-финансовой деятельностью организации, а также для экономического анализа и определения финансовых результатов.

Учетные регистры представляют таблицы специальной формы, предназначенные для регистрации хозяйственных операций. Они классифицируются по внешней форме, по назначению, по объему содержания.

По внешней форме они делятся на бухгалтерские книги, карточки и сводные листы. *Бухгалтерские книги* представляют скрепленные переплетом графленные учетные таблицы (листы бумаги), кассовые книги, книги складского учета, журнал учета движения путевых листов. Листы учетных книг нумеруются, пронумеровываются, скрепляются печатью и подписью «зашнуровано, пронумеровано страниц» с подписями ответственных лиц. Книги применяются для синтетического и аналитического учета. *Карточки* представляют собой отдельные листы, разграфленные для учета, изготовленные из плотной бумаги или неплотного картона. Их открывают на год и хранят в специальных картотеках. Открытые карточки регистрируют в специальном реестре для обеспечения контроля за их сохранностью. Каждая картотека закрепляется за работником бухгалтерии. В основном карточки используются для аналитического учета товарно-материальных ценностей, а также расчетов и учета затрат на производство. *Сводные листы* представляют собой разновидность карточек, а отличаются от них тем, что они изготавливаются из менее плотной бумаги, имеют больший формат и хранятся в папках-регистраторах. К ним относятся сводные листы для ведения журналов-ордеров, ведомостей, машинограмм.

По назначению учетные регистры делятся на хронологические, систематические и комбинированные. *Хронологические* регистры используются для регистрации всех хозяйственных операций по мере их осуществления и поступления документов в бухгалтерию. Например, кассовая книга, опись карточек по учету основных средств, реестр документов по реализации сельскохозяйственной продукции. *Систематические* регистры применяются для отражения записей экономически однородных по содержанию хозяйственных операций и объектов учета по синтетическим и аналитическим счетам. Например, главная книга, журнал-ордер №10-АПК, ведомости аналитического и синтетического учета.

Комбинированные регистры сочетают хронологические и систематические записи. Например, журнал-ордер №9-АПК по счетам «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», «Расчеты с персоналом по прочим операциям», «Расчеты с учредителями», «Внутрихозяйственные расчеты».

По объему содержания учетные регистры делятся на синтетические и аналитические. *Синтетические* регистры применяются для ведения хозяйственных операций по синтетическим счетам. При построении регистров синтетического учета используется шахматная форма графления

учетных таблиц. Сущность ее состоит в том, что дебетуемые счета располагаются в горизонтальных, а кредитуемые — в вертикальных колонках. Каждая сумма записывается на пересечении строки и колонки. Данный принцип построения учетных регистров не нарушает принципа двойственного отражения операций, и он используется при построении журналов-ордеров. *Аналитические* регистры используются для отражения операций по аналитическим счетам, детализируя содержание синтетических счетов. Для ведения аналитического учета могут применяться регистры, в которых учет строится отдельно от синтетического, параллельно синтетическому (инвентарная карточка учета объектов основных средств), совмещено с синтетическим (журнал-ордер № 6-АПК по счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»). Итоговые записи синтетических и аналитических регистров в конце месяца сверяются составлением оборотных ведомостей или иным способом.

Формы учетных регистров разрабатываются и утверждаются в разрезе отраслей, министерств, ведомств. Типовые межведомственные формы имеют специальный код — журналы-ордера: 1–4 и т. д. На их базе с учетом особенностей конкретной отрасли разрабатываются отраслевые учетные регистры, имеющие дополнительные обозначения отрасли. Например, учетные регистры, используемые в сельскохозяйственных организациях: журнал-ордер №1-АПК, журнал-ордер №2-АПК и т. д. Унификация учетной документации способствует внедрению рациональной организации бухгалтерского учета в различных организациях независимо от формы собственности и ведомственной принадлежности. При составлении и обработке документов могут быть допущены различные ошибки (неверно указаны корреспондирующие счета, ошибки в разноске и арифметических подсчетах).

Для исправления ошибочных записей в бухгалтерском учете применяются способы: корректурный, дополнительных проводок, «красное сторно».

Корректурный способ заключается в зачеркивании ошибочной записи и написании над зачеркнутым правильного текста или суммы. Он применяется в тех случаях, если ошибка не затрагивает корреспондирующих счетов. Зачеркивание производится одной чертой так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое. Исправление ошибки должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты внесения исправления.

Способ дополнительной проводки используется, если корреспонденция счетов указана правильно, а сумма — в меньшем размере, чем следовало. Для ее исправления составляют дополнительную запись на разность меж-

ду правильной и преуменьшенной суммами с той же корреспонденцией счетов. Он используется в сельскохозяйственных организациях при составлении корректировочных записей, если нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость оприходованной продукции ниже фактической суммы затрат (т. е. при перерасходе).

Способ «красное сторно» применяется, если в учетных записях указана неправильная корреспонденция счетов или большая, чем следовало, сумма. Исправительная бухгалтерская запись или сумма записывается в учетные регистры красными чернилами. Цифры, написанные красными чернилами либо взятые в рамку, при подсчете итогов вычитают, в результате чего ошибочная и сторнировочная записи взаимно уничтожаются, и остается правильная запись.

Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета, выданном или составленном на бумажном носителе информации, должно быть обоснованно и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты внесения исправления. Указанное исправление влечет за собой идентичное изменение информации в регистрах бухгалтерского учета, собственных на машинном носителе информации.

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений.

6.3. Инвентаризация и ее значение

Для обеспечения действительности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию активов и обязательств, в ходе которой проверяются и документально оформляются наличие, состояние и оценка активов и обязательств.

Инвентаризация — способ определения фактического наличия имущества (активов) и обязательств (пассивов) путем сверки с данными бухгалтерского учета на определенную дату.

Термин «инвентаризация» происходит от латинского слова «инвентарь» (от лат. *inventariui* — роспись, опись) и означает опись имущества (вещественных ценностей и расчетов).

Основными принципами инвентаризационной работы являются: полнота, точность и своевременность отражения фактического наличия и состояния ценностей;

правильность и своевременность выявления результатов проверки ценностей и их отражение в учете.

В зависимости от признаков и причин, по которым проводится инвентаризация, различают следующие ее виды.

По отношению к плану проведения в соответствии с учетной политикой организации различают плановую и внеплановую инвентаризацию.

Порядок проведения *плановых* инвентаризаций (количество инвентаризаций в отчетном году, сроки их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т. д.) определяется руководителем организации, а также если их проведение является обязательным согласно законодательству (например, перед составлением годовой бухгалтерской отчетности организации и т. д.)

Внеплановые инвентаризации (их проведение не предусмотрено в учетной политике и плане контрольно-ревизионных работ, а также не носит обязательный характер) проводятся внешними аудиторами при проведении аудита (обязательного или инициативного) в данной организации, внутренними ревизорами ревизионной комиссии, аудиторами аудиторской службы, инвентаризационной комиссией организации при выявлении фактов нарушений законности, по сигналам персонала, при обнаружении сомнительных хозяйственных операций и др. Они проводятся внезапно, сроки их проведения не должны быть известны материально-ответственным лицам.

По объекту совокупности объектов учета выделяют сплошную и выборочную инвентаризацию.

Сплошной считается инвентаризация, в ходе которой подвергаются осмотру, пересчету и т. д. в натуре все объекты данного вида. Сплошной инвентаризации подвергаются денежная наличность в кассе, наличие ценных бумаг, денежных документов, отдельных материально-производственных ценностей.

Выборочной является инвентаризация, в ходе которой подвергаются осмотру, пересчету, взвешиванию части объектов данного вида. Выборочные инвентаризации используют при осмотре объектов фактически выполненных работ для выявления их реальности, установления сохранности отдельных товарно-материальных ценностей. Выборочные инвентаризации снижают трудоемкость контрольных работ и позволяют сократить время проведения этих работ. Однако они не гарантируют безусловной объективности результатов проверки в натуре, а в случае причинения материального ущерба выборочные инвентаризации не позволяют определить полностью размер ущерба. В этих условиях необходимо проводить сплошную инвентаризацию.

В зависимости от полноты охвата активов и обязательств организации различают полную и частичную инвентаризацию.

Полная инвентаризация – это проверка в натуре всех активов как принадлежащих организации, так и принятых на ответственное хранение, в

переработку, а также всех прав и обязательств. Она проводится перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, при реорганизации экономического объекта. Ее называют годовой (обязательной) инвентаризацией.

Частичной инвентаризацией является каждая отдельная проверка в натуре объектов определенных видов, например инвентаризация материалов на складе, инвентаризация денежных средств в кассе и др.

По периодичности проведения инвентаризации бывают текущие и перманентные (постоянные, непрерывные).

Перманентная (непрерывная) инвентаризация проводится в соответствии с внутренним планом работы в течение календарного года по отдельным видам имущества на разные даты.

По перечню решаемых вопросов различают комплексные и тематические инвентаризации.

По содержанию выделяют инвентаризацию ресурсов и инвентаризацию процессов. Инвентаризация ресурсов означает проверку в натуре активов организации.

Инвентаризация процессов представляет собой проверку в натуре отдельных моментов процессов кругооборота средств организации. Например, в процессе производства в натуре могут быть проверены выполненные работы, отдельные затраты материалов и т.д. В процессе реализации могут быть осмотрены в натуре расчетно-финансовые, а в процессе снабжения – расчетно-заготовительные операции.

В процессе проведения инвентаризации решаются следующие задачи:

- выявление фактического наличия товарно-материальных ценностей и денежных средств путем составления инвентаризационных описей, актов сверки расчетов;
- проверка обоснованности подбора материально-ответственных лиц и правильности заключения с ними договора о материальной ответственности;
- контроль за сохранностью товарно-материальных ценностей и денежных средств путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета, т.е. контроль за работой материально-ответственных лиц, что помогает не только вскрывать, но и предупреждать возможные недостатки и растраты;
- выявление товарно-материальных ценностей, частично утративших свое первоначальное качество, а также не соответствующих своим потребительским качествам согласно ГОСТам и ТУ;
- проверка соблюдения лимитов и выявление сверхнормативных и неиспользуемых материальных ценностей;

- изучение запасов товарно-материальных ценностей по ассортименту;
- проверка соблюдения правил хранения товарно-материальных ценностей и денежных средств;
- установление состояния складского хозяйства и весового измерительного оборудования.

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче активов государственной унитарной организации в аренду, их купле-продаже;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене руководителя организации и(или) материально-ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения и(или) порчи активов;
- в случае возникновения непреодолимых сил, т.е. чрезвычайных и непредотвратимых при данных условиях обстоятельств;
- в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Для проведения инвентаризации в сельскохозяйственных организациях создается специальный рабочий орган. Формируется он ежегодно и утверждается руководителем организации. В его состав входят:

- руководитель организации или его заместитель (председатель рабочего органа по проведению инвентаризации);
- главные специалисты по отраслям и производствам;
- руководители структурных подразделений;
- главный бухгалтер и специалисты, занимающиеся учетным процессом;
- представители внутреннего аудита, независимые аудиторские организации.

Все члены рабочего органа по проведению инвентаризации распределяются по группам, за которыми распределяются объекты инвентаризации. Перед инвентаризацией руководитель совместно с главным бухгалтером обязаны:

- за месяц до начала оповестить под расписку всех членов рабочих комиссий о том, что они в соответствии с приказом входят в состав комиссии и им поручается в указанный срок провести инвентаризацию соответствующих объектов;
- проинструктировать о порядке ее проведения, оформления результатов и обеспечить соответствующей документацией.

Материально-ответственные лица к началу инвентаризации сдают в бухгалтерию отчеты о движении продуктов и материалов, скота и птицы

на ферме, денежных средств, ценных бумаг с приложением всех первичных документов. Председатель инвентаризационного органа визирует все приходные и расходные документы, приложенные к этим отчетам с указанием «до инвентаризации на ____ (дату)». После этого работники бухгалтерской службы определяют остатки ценностей к началу инвентаризации по учетным данным, а материально-ответственные лица дают подписку о том, что все документы на поступившие и выбывшие материальные ценности сданы в бухгалтерию и неоприходованных или списанных в расход ценностей нет.

Инвентаризацию проводят в порядке расположения материальных ценностей по местам хранения и по каждому материально-ответственному лицу, на хранении у которого это имущество находится. Определяют фактическое наличие материальных ценностей путем их взвешивания, измерения, персчета, обмера. Затем результаты проверки записывают в инвентаризационные описи, где указывают полное наименование ценностей, порядковые номера по преysкуранту, сорт, количество, цену и общую сумму.

В соответствии с Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 ноября 2007 г. № 180, в организациях используются следующие специализированные формы документов: инвентаризационная опись основных средств (ф. № 1-инв), инвентаризационная опись нематериальных активов (ф. № 2-инв), акт инвентаризации незавершенного капитального строительства (ф. № 3-инв), акт инвентаризации незавершенных работ НИОКР (ф. № 4-инв), инвентаризационный ярлык (ф. № 5-инв), инвентаризационная опись оборотных активов (ф. № 6-инв), акт инвентаризации незаконченных ремонтов (ф. № 7-инв), акт инвентаризации материалов и товаров, находящихся в пути (ф. № 8-инв), акт инвентаризации товаров отгруженных (ф. № 9-инв), инвентаризационная опись активов, принятых (сданных) на ответственное хранение (ф. № 10-инв), акт инвентаризации расходов будущих периодов (ф. № 11-инв), акт инвентаризации наличных денежных средств (ф. № 12-инв), инвентаризационная опись ценных бумаг, бланков строгой отчетности (ф. № 13-инв) и т.д.

Описи заполняют вручную, с помощью пишущих машинок или их получают с ЭВМ. Используются шариковые ручки или чернила, писать следует четко и ясно, не допускаются незаполненные строки. Каждая страница описи нумеруется. В конце страницы цифрами и прописью выводится общий итог всех ценностей в натуральных показателях, записанных на страницах, независимо от того, в каких единицах измерения

(штуках, килограммах, декалитрах и т. д.) эти ценности отражены. Подчистки, помарки и ошибки при заполнении описей не допускаются. Исправления в инвентаризационные описи можно вносить только корректурным способом. Инвентаризационные описи подписываются всеми членами инвентаризационной комиссии, а также материально-ответственным лицом, к ним прилагаются акты обмеров и соответствующие расчеты. В описи материально-ответственное лицо дает расписку, подтверждающую проверку комиссией активов в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение. При инвентаризации в случае смены материально-ответственных лиц в описях лицо, принявшее ценности, расписывается в их получении, а сдавшее — в их сдаче.

По данным инвентаризационных описей по выявленным расхождениям (излишкам или недостачам) составляются сличительные ведомости. К ним прилагаются объяснения материально-ответственных лиц. На основании этих объяснений комиссией принимается решение о порядке регулирования разниц между данными инвентаризации и бухгалтерского учета.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

- излишки активов в соответствии с решением руководителя организации приходятся по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, а соответствующая денежная сумма относится на увеличение доходов (источников финансирования);
- недостача активов и его порча в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, в соответствии с решением руководителя организации списывается на увеличение расходов;
- недостача активов, произошедшая сверх норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, в соответствии с решением руководителя организации, покрывается за счет виновных лиц. Если таковые не установлены или суд отказал во взыскании с них, убытки от недостачи активов и его порчи в соответствии с решением руководителя организации относятся на увеличение расходов.

Нормы естественной убыли, утвержденные в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, применяются 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, списываются на увеличение расходов, а суммы кредиторской задолженности относятся на увеличение доходов.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете в течение 10 дней после ее проведения.

6.4. Формы бухгалтерского учета

В бухгалтерском учете для регистрации хозяйственных операций используется большое количество разнообразных учетных регистров (книги, карточки, сводные листы и т. д.), записи в них могут производиться в различной последовательности и сочетании, а для учета и обработки могут применяться различные технические средства вычислительной техники.

Формой бухгалтерского учета называется совокупность учетных регистров, методика и техника обработки учетных данных, последовательности и способа отражения учетных записей.

Основными отличительными чертами, определяющими форму бухгалтерского учета, являются строение и количество регистров, их назначение и содержание, взаимосвязь хронологических и систематических регистров синтетического и аналитического учета, последовательность и способы записи в них, а также использование средств автоматизации в учете.

Организация самостоятельно выбирает форму бухгалтерского учета и технологию обработки учетной информации, закрепляя это в учетной политике.

В настоящее время в Республике Беларусь организации могут применять одну из следующих форм учета: мемориально-ордерную, журнально-ордерную, автоматизированную, упрощенную.

При использовании мемориально-ордерной формы учета на каждый первичный документ или на группу однородных документов, т. е. на каждую хозяйственную операцию составляется мемориальный ордер, в котором указываются корреспонденция счетов, его номер, краткое содержание операций, дебет и кредит счетов, сумма операции (табл. 6.2).

После составления они регистрируются в хронологическом порядке в журнале, где им присваивается постоянный порядковый номер. Документы, на основании которых составляется мемориальный ордер, прикрепляются к нему и гасятся наложением штампа. Мемориальные ордера после их регистрации в регистрационном журнале используются для записи операций на синтетических счетах в Главной книге. Она имеет развернутую двух-

стороннюю форму. Для каждого синтетического счета в ней отводится отдельный разворот двух страниц. Данные Главной книги используются для составления оборотной ведомости по счетам синтетического учета. Аналитический учет ведется на карточках, записи в которые осуществляются на основании документов, прилагаемых к мемориальным ордерам.

Таблица 6.2. Мемориальный ордер по кассе за июнь 200_г.

Основание (ссылка на документ или содержание)	По дебету счета (номер)	По кредиту счета (номер)	Сумма, тыс. р.
1. Выплачены алименты	76	50	200
2. Выдана заработная плата работникам	70	50	180 000
3. Выданы авансы подотчетным лицам	71	50	20 000
Итого	—	—	200 200

Главный бухгалтер

Подпись

Дата

Данная форма учета рассчитана в основном на использование ручного труда и практически не приспособлена к автоматизации (рис. 6.2).

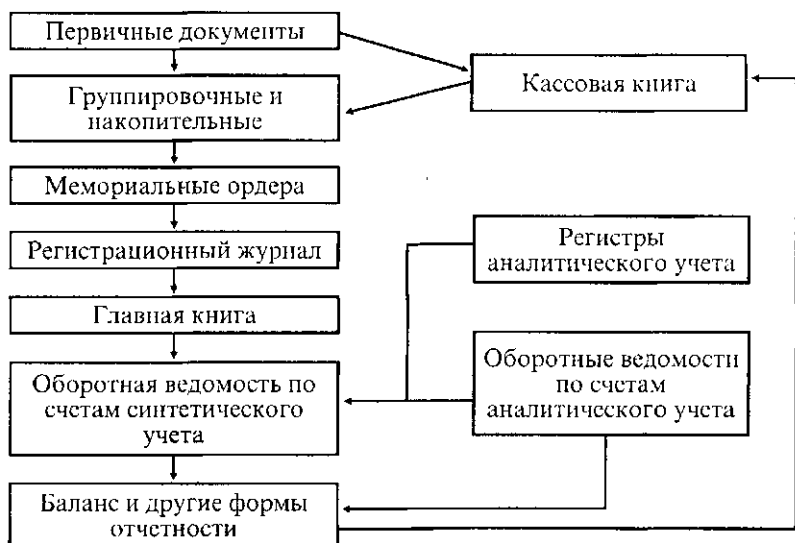


Рис. 6.2. Порядок заполнения форм бухгалтерского учета по мемориально-ордерной форме

Журнально-ордерная форма учета в сельскохозяйственных организациях предполагает использование 17 журналов-ордеров, а также вспомогательных ведомостей, разработанных таблиц. Информация о совершенной хозяйственной операции из первичных учетных документов группируется в накопительной ведомости и после подсчета итоговых данных переносится в соответствующие журналы-ордера (журнал-ордер №12-АПК, ведомости №70-АПК), однако данные первичных документов могут сразу же переноситься в журналы-ордера (табл. 6.3).

Таблица 6.3. Журнал-ордер №1-АПК по кредиту счета 50 «Касса» в дебет счетов

№ строки	Дата (или за какие числа)	№ и наименование счета					Итого по кредиту
		51 «Расчетный счет»	52 «Валютный счет»	55 «Специальные счета в банках»	57 «Переводы в пути»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	

В основу построения журналов-ордеров положен кредитовый признак, поэтому в них делают только кредитовые записи того синтетического счета, операции по которому учитываются в данном журнале. Месячные итоги каждого журнала-ордера показывают общую сумму кредитового оборота счета и суммы дебетовых оборотов каждого корреспондирующего с ним счета. Кредитовый оборот из журналов-ордеров переносят в Главную книгу, а обороты по дебету записываются в книгу из различных журналов-ордеров по корреспондирующим счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также их сальдо (дебетовое и кредитовое) должны быть равны. Главная книга открывается на год. На основании ее данных составляется баланс и другие формы отчетности. Порядок ведения бухгалтерского учета по журнально-ордерной форме приведен на рис. 6.3.

Автоматизированная форма учета основывается на применении и использовании ПЭВМ и создании автоматизированных рабочих мест (АРМ) непосредственно в бухгалтерии. Особенностью ее является централизованный сбор и распределение данных между различными подсистемами учета: «Учет основных средств», «Учет производственных запасов», «Учет готовой продукции и ее реализации», «Учет финансово-расчетных операций», «Учет труда и заработной платы», сводный учет и составление отчетности и получения выходной информации — машинограммы, которая по содержанию соответствует регистрам синтетического и аналитического учета. Автоматизация бухгалтерского учета



Рис. 6.3. Схема бухгалтерского учета по журнально-ордерной форме

на основе АРМ — бухгалтера путем методологического, информационного и организационного единства ускоряет процесс обработки информации и дает возможность оперативно воздействовать на основе полученной информации на принятие управленческих решений. Порядок ведения бухгалтерского учета по автоматизированной форме представлен на рис. 6.4.

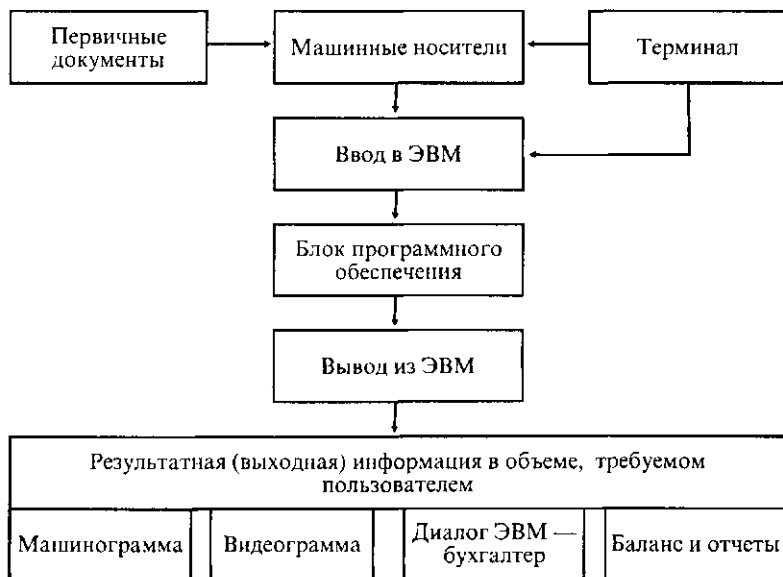


Рис. 6.4. Схема автоматизированной формы бухгалтерского учета

Новый этап в автоматизации бухгалтерского учета связан с появлением новой версии программы «1С: Бухгалтерия 7.7». С ее помощью стал возможным многомерный и многоуровневый аналитический учет, обеспечивающий более тесное взаимодействие функциональных и инструментальных подходов.

Упрощенная форма бухгалтерского учета применяется в организациях малого бизнеса. При использовании данной формы учета из 62 синтетических счетов действующего Плана счетов применяются 20–25 счетов, а все хозяйственные операции регистрируют в Книге учета хозяйственных операций по форме К-1. Книга учета хозяйственных операций является регистром синтетического и аналитического учета, в ней отражается наличие средств и их источников у организации на определенную дату. Показывается также сумма остатков на начало года (месяца) по каждому счету, в хронологическом порядке на основании первичных документов в течение месяца записывается краткое содержание операции, проставляются корреспондирующие счета и сумма по каждой операции. В конце месяца подсчитываются итоговые суммы по дебету и кредиту всех счетов и выводится сальдо по каждому счету на 1-е число следующего месяца. Кроме Книги учета хозяйственных операций могут быть кассовая книга, ведомость по начислению заработной платы, а также девять ведомостей учета (производственных запасов и готовой продукции; учета основных средств и амортизации по ним; учета реализации продукции; учета затрат на производство; по расчетам с поставщиками и подрядчиками; с бюджетом; учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами; учета денежных средств и фондов; ведомости по заработной плате). Ведомости открываются на месяц, в них отражается начальное сальдо, дебетовые и кредитовые обороты и выводится конечное сальдо в разрезе синтетических и аналитических счетов. Итоги оборотов за месяц из ведомости формы № В1 — № В8 переносят в оборотную шахматную ведомость формы № В-3. Порядок ведения бухгалтерского учета по упрощенной форме представлен на рис. 6.5.

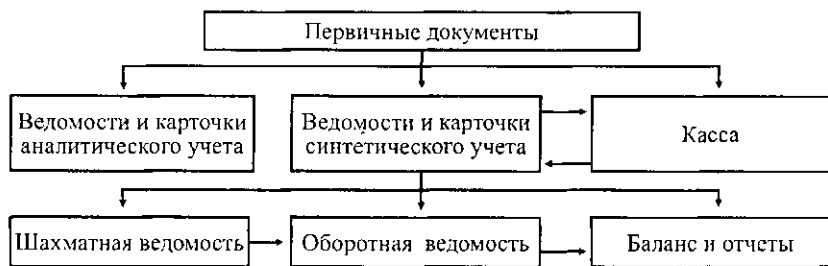


Рис. 6.5. Схема упрощенной формы бухгалтерского учета

Выбор организационной формы зависит от видов деятельности организации, объема документации, количества ПЭВМ и уровня квалификации работников бухгалтерской службы.

Контрольные вопросы

1. Охарактеризуйте значение документов.
2. Перечислите обязательные реквизиты документов.
3. В каких случаях проводят обязательную инвентаризацию?
4. Раскройте сущность, назначение и классификацию документов.
5. Каков порядок проведения и отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете?
6. Какие формы бухгалтерского учета вы знаете?
7. Назовите преимущества и недостатки автоматизированной формы бухгалтерского учета.
8. По какому признаку ведутся журналы-ордера?

ГЛАВА 7. Бухгалтерская отчетность

7.1. Сущность, назначение, состав, порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности

С развитием рыночных отношений в экономике Республики Беларусь преобразуются методы и формы хозяйствования.

В связи с этим возникает необходимость знать новым участникам рынка, с кем из хозяйствующих субъектов соответствующего экономического пространства можно иметь дело. Такую информацию обеспечивает бухгалтерская отчетность. Значимость, которая отводится отчетности как наиболее эффективному и постоянному элементу информационной системы организации, трудно переоценить. Отчетность характеризует хозяйственно-финансовую деятельность и имущественное состояние организации, она используется для внутреннего управления хозяйствующим субъектом, а также предоставляется внешним пользователям информация. Таким образом, *бухгалтерская отчетность* — система показателей, содержащая информацию о результатах хозяйственной деятельности и финансовом положении организации.

Бухгалтерская отчетность должна составляться в соответствии с законодательством Республики Беларусь и давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности.

Она составляется на основании данных всех видов учета (бухгалтерского, статистического и оперативно-технического). Организация должна составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не предусмотрено законодательством Республики Беларусь. При этом месячная и квартальная бухгалтерская отчетность являются промежуточными.

Данные отчетности используются внешними пользователями (инвесторами, заимодавцами, поставщиками, подрядчиками, кредиторами, налоговыми органами и др.) для удовлетворения информационных по-

требностей определения эффективности деятельности организации, а внутри организации она предназначена для оценки и дальнейшего планирования показателей финансовой устойчивости и др.

При составлении бухгалтерской отчетности должны быть обеспечены:

- полнота отражения за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации имущества и обязательств;
- тождество данных аналитического и синтетического учета за отчетный период, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета;
- экономичность, полнота и соответствие международной системе отчетности, международным и национальным стандартам.

Несоблюдение названных условий рассматривается как неправильное составление бухгалтерской отчетности.

В соответствии со ст. 13 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» бухгалтерская отчетность организаций (за исключением финансируемых из бюджета, а также некоммерческих организаций, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих, за исключением выбывшего имущества, оборотов по реализации товаров, выполнению работ, оказанию услуг) состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложений, предусмотренных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету и отчетности;
- отчета об изменении капитала;
- отчета о движении денежных средств;
- пояснительной записки.

Состав бухгалтерской отчетности организаций, финансируемых из бюджета, определяется Министерством финансов Республики Беларусь. Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции по их заполнению утверждаются Министерством финансов Республики Беларусь.

Состав промежуточной и консолидированной бухгалтерской отчетности определяется Министерством финансов Республики Беларусь (для Национального банка Республики Беларусь, банков – Национальным банком Республики Беларусь), республиканскими органами государственного управления, подчиненными Совету Министров Республики Беларусь, осуществляющими методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью организаций соответствующих

отраслей экономики, если иное не установлено законодательством Республики Беларусь.

Консолидированная бухгалтерская отчетность – отчетность организации как единой экономической единицы, отражающая финансовое положение, финансовые результаты хозяйственной деятельности и движение денежных средств юридического лица и его обособленных подразделений, юридического лица и его дочерних, зависимых хозяйственных обществ, юридического лица и его дочерних унитарных предприятий, хозяйственной группы и входящих в ее состав юридических лиц.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации. Она составляется за отчетный год. Отчетным годом для всех организаций является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно, для вновь созданных организаций – с даты их государственной регистрации, создания, образования по 31 декабря включительно.

Организации (за исключением финансируемых из бюджета) представляют годовую бухгалтерскую отчетность:

- учредителям (участникам) организации или собственникам ее имущества в соответствии с ее учредительными документами;
- органам государственного управления, если отчитывающиеся организации в соответствии с законодательством Республики Беларусь подведомственны им, или являются организациями государственной формы собственности, или имеют в уставном фонде долю государственной собственности.

Государственные унитарные организации представляют бухгалтерскую отчетность органам государственного управления, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Организации (за исключением финансируемых из бюджета) представляют бухгалтерскую отчетность в сроки:

- промежуточную – в течение 30 дней по окончании отчетного периода, за который составляется такая отчетность;
- годовую – в течение 90 дней по окончании года.

Консолидированная бухгалтерская отчетность составляется в порядке и сроки, установленные Министерством финансов Республики Беларусь (для Национального банка Республики Беларусь, банков – Национальным банком Республики Беларусь), республиканскими органами государственного управления, подчиненными Совету Министров Республики Беларусь, осуществляющими методологическое руководство

бухгалтерским учетом и отчетностью организаций соответствующих отраслей экономики.

Днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается дата ее почтового отправления или дата ее фактической передачи по принадлежности.

Выявленные ошибки в бухгалтерской отчетности независимо от периода, к которому они относятся (после их утверждения), необходимо исправить в первом периоде (квартале, с начала года), следующим за отчетным. Исправления осуществляются путем соответствующих оговорок за подписью руководителя и главного бухгалтера с указанием даты.

Годовая бухгалтерская отчетность организации может быть опубликована, а в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, подлежит обязательной публикации в определенных объемах.

Если достоверность годовой бухгалтерской отчетности организации в соответствии с законодательными актами Республики Беларусь подлежит обязательному аудиту, бухгалтерская отчетность публикуется вместе с итоговой частью аудиторского заключения.

Если в опубликованную бухгалтерскую отчетность в результате дополнительной аудиторской проверки или проверок соответствующими контрольными органами вносятся изменения, то эти изменения должны быть опубликованы.

7.2. Классификация отчетности

Отчетность служит исходной базой планирования, прогнозирования и контроля использования активов. Она должна обеспечивать сопоставимость отчетных показателей с данными за прошлые отчетные периоды.

В целях упорядочения и облегчения составления представляемого организациями отчетность классифицируют по различным признакам (рис. 7.1).

По видам отчетность делится на оперативную, статистическую, бухгалтерскую и налоговую.

Оперативная отчетность предназначена для оперативного контроля и управления процессами снабжения, производства, реализации продукции (работ, услуг) в момент совершения хозяйственной операции. Она составляется на основе данных оперативного учета и содержит сведения, полученные от подразделений организации за короткие промежутки времени – сутки, пятидневку, неделю, декаду, половину месяца. В ней содержатся сведения о выполнении плана заготовки сена, зерна, картофеля, полученных надоях молока, прироста живой массы, соблюдения договоров, финансовом положении организации.

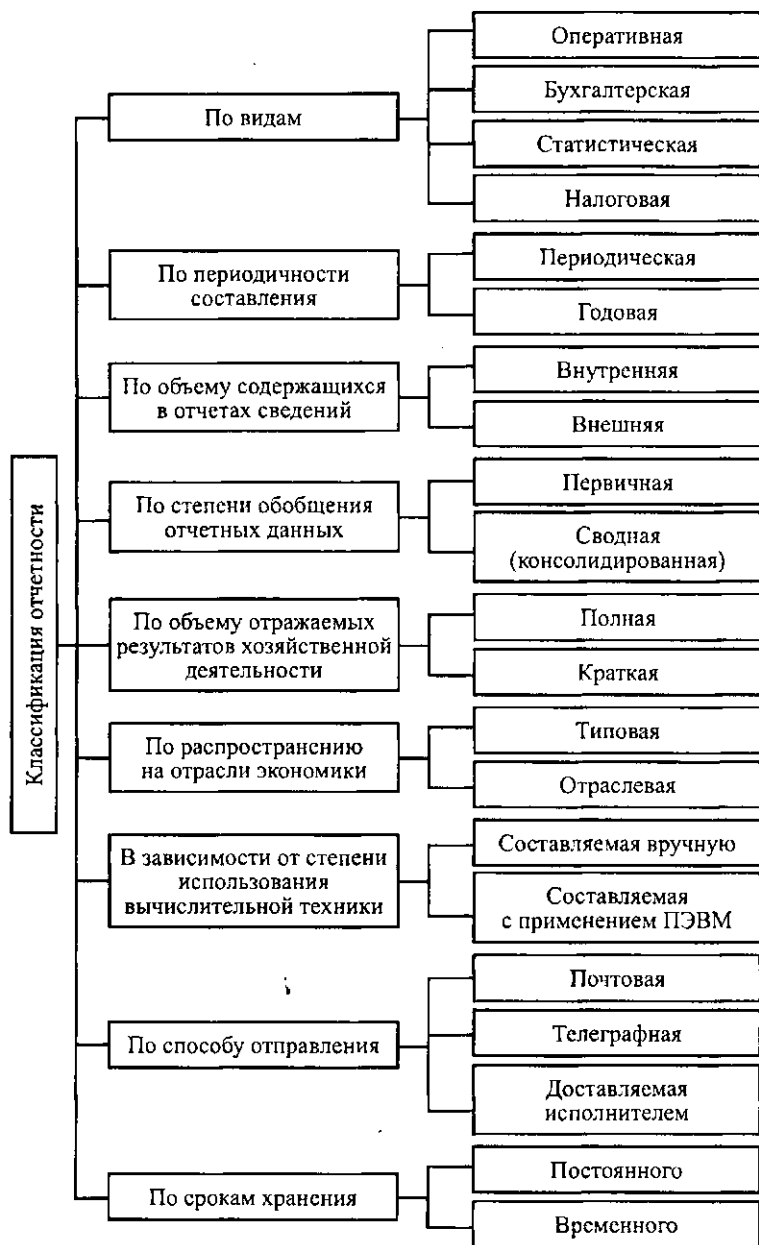


Рис. 7.1. Классификация бухгалтерской отчетности

Статистическая отчетность составляется по данным статистического, бухгалтерского и оперативного учета и отражает сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности организации как в натуральном, так и в стоимостном выражении. Она используется для изучения общественных явлений, установления закономерностей и тенденций в развитии производства. Наиболее существенная особенность статистической отчетности состоит в том, что она охватывает только важнейшие для данного периода показатели производственной деятельности предприятия, важнейшие хозяйственные процессы – снабжения, производства, реализации, составляется в сжатые сроки и используется для оперативного воздействия на производственный процесс. В республиканском масштабе минимум показателей и формы статистической отчетности для сельскохозяйственных организаций определяет Министерство статистики и анализа Республики Беларусь, которое утверждает также перечень отчетности, разрабатывает и издает инструкции по заполнению форм статистической отчетности.

Бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему данных об имуществе, обязательствах, капитале и финансовых результатах по стоимостным показателям. Она составляется на основании данных бухгалтерского учета, с соблюдением балансового обобщения учетной информации. Организации составляют бухгалтерские отчеты по единым формам и инструкциям, утвержденным Министерством финансов Республики Беларусь.

Налоговая отчетность отражает показатели, рассчитанные в организации по исчислению налогов, сборов и других отчислений в бюджет и внебюджетные фонды, а также имеющейся задолженности по ним.

По периодичности составления, который охватывает отчетность, различают периодическую и годовую отчетность. В том случае, когда отчетность составляется на внутригодовую дату, ее называют периодической.

Периодическая отчетность включает отчеты за день, пятидневку, декаду, месяц, квартал и полугодие.

По данному признаку различают бухгалтерскую отчетность квартальную, полугодовую и за девять месяцев. Статистическая и оперативная отчетность по вышеназванному признаку может быть за декаду, месяц, квартал и т.д. Она содержит ограниченное количество форм и показателей, а сроки ее представления более сжатые. Годовая отчетность – это отчеты за год. Она характеризует финансово-хозяйственную деятельность организации за год.

По объему содержащихся в отчетах сведений отчетность подразделяют на внутреннюю и внешнюю.

Внутренняя отчетность разрабатывается соответствующими министерствами и ведомствами для собственных целей и утверждается по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь. Составление внутренней отчетности вызывается потребностью системы управления организации, поэтому она предназначена для руководителей, управленческого персонала, менеджеров, специалистов структурных подразделений для осуществления контроля и принятия соответствующих управленческих решений. Она не подлежит публикации и не представляется внешним пользователям.

Внешняя отчетность характеризует финансово-хозяйственную деятельность организации в целом и служит средством информирования внешних пользователей исходя из их интересов: инвесторов – о доходности и риске инвестиций, а также о способности выплачивать акционерам дивиденды, банков – о способности возврата кредитов; поставщиков и подрядчиков – о платежеспособности организации и т.д. Внешняя бухгалтерская отчетность в соответствии с международной практикой обязательно подлежит опубликованию, поэтому ее еще называют «публичной».

По степени обобщения отчетных данных отчетность организации подразделяется на первичную и сводную (консолидированную).

Первичные отчеты составляются в конкретной организации по данным текущего учета и характеризуют ее хозяйственно-финансовую деятельность.

Сводную (консолидированную) отчетность составляют вышестоящие или материнские организации на основании первичных отчетов подведомственных организаций.

Сводная (консолидированная) отчетность составляется по тем же формам, что и отчетность субъектов хозяйствования. Основное количество показателей определяется суммированием соответствующих показателей отчетных форм юридического лица и его подведомственных подразделений. Некоторые показатели определяются расчетным путем.

По объему отражаемых результатов хозяйственной деятельности отчетность может быть полной и краткой (сокращенной).

По распространению на отрасли экономики отчетность делят на типовую и отраслевую.

В первом случае используются типовые формы отчетности, а во втором – специализированные, отражающие деятельность какой-то одной отрасли.

В зависимости от степени использования вычислительной техники отчетность можно подразделить на составляемую вручную и с применением ПЭВМ.

По способу предоставления отчетность делят на почтовую, телеграфную и доставляемую исполнителем.

По срокам хранения отчетность подразделяется на постоянного срока хранения и временного срока хранения.

Общие требования к промежуточной бухгалтерской отчетности, содержание ее составляющих, правила оценки статей определяются Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» и Инструкцией по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 7 марта 2007г. № 41.

Организации должны формировать промежуточную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 дней по окончании отчетного периода.

Периодическую отчетность подразделяют на месячную и квартальную.

Контрольные вопросы

1. В чем сущность и значение отчетности?
2. Охарактеризуйте состав годовой отчетности и сроки ее назначения.
3. Какие основные требования предъявляются к составлению бухгалтерской отчетности?
4. Кто подписывает бухгалтерскую отчетность?
5. В какие сроки необходимо представить промежуточную, консолидированную и годовую бухгалтерскую отчетность?
6. Какой срок считается датой представления бухгалтерской отчетности?
7. В каком периоде исправляются выявленные ошибки в бухгалтерской отчетности?
8. По каким признакам классифицируется отчетность?

ГЛАВА 8. Основы организации бухгалтерского учета

8.1. Значение и основные предпосылки рациональной организации бухгалтерского учета

Организация бухгалтерского учета представляет собой систему условий и элементов построения учетного процесса в целях получения достоверной и своевременной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации и рациональном использовании основных средств, производственных запасов, готовой продукции.

В процессе организации бухгалтерского учета предприятия независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности руководствуются законодательством Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности, нормативными актами органов государственного управления, регулирующих бухгалтерский учет и отчетность:

- самостоятельно формируют учетную политику исходя из их структуры и особенностей деятельности;
- определяют форму и методы бухгалтерского учета с соблюдением общих методологических принципов, установленных положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, а также определяют технологию обработки учетной информации, объем и содержание отчетности;
- разрабатывают систему внутреннего учета и контроля.

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» (ст. 6 «Организация бухгалтерского учета. Учетная политика организации») руководитель организации обязан организовать бухгалтерский учет и создать необходимые условия для правильного его ведения. Он должен обеспечить неукоснительное выполнение всеми подразделениями и работниками, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера в части соблюдения правил ведения бухгалтерского учета, оформления и представления для учета документов и сведений. Руководитель организации вправе в зависимости от объема учетной работы:

- создать бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

- ввести в штат должность бухгалтера;
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета организации, оказывающей услуги по его ведению и отчетности, специалисту-бухгалтеру, являющемуся индивидуальным предпринимателем;
- вести учет лично в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Руководитель должен обеспечить проведение обязательных аудиторских проверок, если это установлено действующим законодательством.

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

Руководит бухгалтерским учетом в организации главный бухгалтер, при отсутствии в штате этой должности — бухгалтер, главный бухгалтер организации, оказывающей услуги по ведению бухгалтерского учета и отчетности, или специалист-бухгалтер, являющийся индивидуальным предпринимателем.

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

Главный бухгалтер, осуществляющий руководство бухгалтерским учетом в организации, подчиняется непосредственно руководителю организации.

В компетенцию главного бухгалтера организации входит:

- постановка и ведение бухгалтерского учета;
- формирование учетной политики;
- составление и своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской и налоговой отчетности.

Указания и распоряжения главного бухгалтера в пределах его компетенции обязательны для всех структурных подразделений и работников организации. Он обеспечивает контроль за движением активов и выполнением обязательств.

В случае возникновения разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по вопросам совершения отдельных хозяйственных операций документы по ним должны быть приняты к исполнению главным бухгалтером по письменному распоряжению руководителя этой организации, который несет всю полноту ответственности за последствия совершения таких операций.

При функционировании в организации бухгалтерии как самостоятельного структурного подразделения, возглавляемого главным бухгалтером, на нее возлагаются функции по ведению и организации бухгалтерского учета.

Бухгалтерская служба организации – это специализированное подразделение или отдел, который ведет бухгалтерский учет и составляет бухгалтерские отчеты организации. Задачи и компетенция отделов и их работников оформляются должностными инструкциями.

В зависимости от размеров и специализации организации, а также от объема выполняемых учетных работ, могут быть выбраны варианты организации бухгалтерской службы в организации.

Бухгалтерский учет по форме организации подразделяется на *централизованный, частично централизованный и децентрализованный*. Он считается полностью централизованным, если ведется только в центральной бухгалтерии, а бухгалтерские службы в структурных подразделениях не создаются.

При частичной централизации бухгалтерского учета в некоторых структурных подразделениях могут создаваться свои бухгалтерии, функции которых определены ведением учета в подразделении, а также составлением отчетности и представлением ее в центральную бухгалтерию.

При децентрализации учет ведется в бухгалтериях структурных подразделений. Мировая практика показывает, что максимальная эффективность ведения учета обеспечивается разумным сочетанием централизованного и децентрализованного подходов.

Степень полной или частичной централизации или децентрализации определяется конкретными нуждами управления организации, а также возможностями обеспечить рациональное ведение учета, контроль за качеством учетных и отчетных данных и быстрый доступ менеджеров к необходимой информации.

Выбор оптимальной модели построения бухгалтерского учета является определяющим для управления и организации производственными процессами организации. Бухгалтерский учет обеспечивает все звенья организации нужными сведениями для планирования, анализа и контроля.

В Республике Беларусь в целях достижения единообразия ведения учета и составления бухгалтерской отчетности, повышения достоверности и своевременности учетной и отчетной информации проводится государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности.

Государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности осуществляется Президентом Республики Беларусь, Национальным собранием Республики Беларусь, Советом Министров Республики Бела-

реть и иными государственными органами в пределах их компетенции в целях достижения единообразия ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, повышения достоверности и своевременности учетной и отчетной информации. Министерство финансов Республики Беларусь в соответствии с законодательством Республики Беларусь осуществляет общее методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью и принимает обязательные для исполнения организациями нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и отчетности, а также утверждает нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и отчетности, разработанные и внесенные в установленном порядке государственными организациями, подчиненными Совету Министров Республики Беларусь.

Республиканские органы государственного управления, подчиненные Совету Министров Республики Беларусь и осуществляющие регулирование и управление в определенной отрасли экономики, осуществляют методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью организаций соответствующих отраслей экономики и принимают нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и отчетности, не противоречащие нормативным правовым актам по бухгалтерскому учету и отчетности Министерства финансов Республики Беларусь.

8.2. Учетная политика организации

Учетная политика представляет собой совокупность способов и методов ведения бухгалтерского учета, использованных организацией в качестве соответствующих условиям хозяйствования (первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущая группировка, итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности).

К способам ведения бухгалтерского учета относятся: группировка и оценка фактов хозяйственной деятельности, погашение стоимости активов, организация документооборота, инвентаризация, применение счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и др. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утвержденное Министерством финансов Республики Беларусь от 17 апреля 2002г. № 62, распространяется, с изменениями и дополнениями от 12 ноября 2003г. №152:

- в части формирования учетной политики — на организации независимо от организационно-правовых форм;
- в части раскрытия учетной политики — на организации, публикующие бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно зако-

подательству Республики Беларусь, учредительным документам либо по собственной инициативе.

Положение является элементом системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Республике Беларусь и должно применяться с учетом других нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету.

Учетная политика, утвержденная организацией, обязательна для применения всеми структурными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их месторасположения.

Филиалы и представительства иностранных организаций, находящиеся на территории Республики Беларусь, могут формировать учетную политику исходя из правил, установленных в стране их нахождения, если они не противоречат международным стандартам бухгалтерского учета и отчетности, а также законодательству Республики Беларусь.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации на основе названного положения и Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», ст. 6 «Организация бухгалтерского учета. Учетная политика организации» и утверждается руководителем организации.

Процесс формирования учетной политики организации состоит из следующих последовательных этапов:

- 1) определение объектов бухгалтерского учета, в отношении которых должна быть разработана учетная политика;
- 2) выявление, анализ, оценка и ранжирование факторов, под влиянием которых выбираются способы ведения бухгалтерского учета;
- 3) выбор и обоснование исходных положений построения учетной политики;
- 4) идентификация потенциально пригодных для применения организацией способов ведения бухгалтерского учета по каждому приему метода учета и для каждого объекта учета;
- 5) отбор способов ведения бухгалтерского учета, пригодных для применения организацией в их взаимосвязи;
- 6) оформление и утверждение избранной учетной политики.

В этой последовательности перечисленные этапы являются строго необходимыми: каждый предыдущий обеспечивает осуществление последующего.

Бухгалтерский учет в организации ведется согласно учетной политике организации, сформированной в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Учетная политика организации включает:

- описание принятых методов и способов ведения бухгалтерского учета;
- план счетов бухгалтерского учета организации;
- применяемые организацией самостоятельно разработанные и утвержденные первичные учетные документы при отсутствии утвержденных в соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» типовых форм или недостатке содержащейся в них информации;
- применяемые организацией регистры бухгалтерского учета;
- регламентацию движения первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета (график документооборота).

При формировании учетной политики организации необходимо исходить из:

- обособленности учета активов и обязательств организации от активов и обязательств других юридических и физических лиц;
- непрерывности деятельности организации;
- последовательности применения учетной политики;
- временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Учетная политика организации должна соответствовать требованиям полноты, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности. Принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому.

Факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

При формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета выбирается один способ из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики организацией разрабатывается соответствующий способ исходя из положений по бухгалтерскому учету и отчетности. Принятая организацией учетная политика оформляется требуемой документацией (решением, приказом, распоряжением и др.).

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего документа. При этом

они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их места нахождения.

Вновь создаваемая организация оформляет избранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня государственной регистрации. Принятая такой организацией учетная политика считается применяемой со дня создания (государственной регистрации).

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

К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в составе бухгалтерской отчетности, относятся: погашение стоимости основных средств, нематериальных и иных активов, оценка производственных запасов, товаров незавершенного производства и готовой продукции, признание прибыли от реализации продукции (товаров, работ, услуг) и др.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации за отчетный год.

Представляемая в течение отчетного года бухгалтерская отчетность может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления предыдущей годовой бухгалтерской отчетности, раскрывшей учетную политику.

Изменения в учетной политике организации могут иметь место в случаях:

- реорганизации (слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование) организации;
- изменений законодательства Республики Беларусь;
- изменений условий деятельности и оформленных соответствующим решением руководителя организации.

Изменения в учетной политике организации в целях обеспечения данных бухгалтерского учета должны вводиться с начала отчетного года, быть обоснованными.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные существенно повлиять на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, оцениваются в денежном выражении. Оценка в денежном выражении последствий изменений учетной политики производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

Изменения учетной политики, повлиявшие на финансовые результаты деятельности организации, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности. Объявляются они в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

Контрольные вопросы

1. Кто осуществляет учетную работу в организации?
2. Раскройте сущность и содержание методического обеспечения ведения бухгалтерского учета в организации.
3. Что влияет на выбор учетной политики?
4. В каких случаях в течение года может изменяться учетная политика организации?

РАЗДЕЛ II. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

ГЛАВА 9. Бухгалтерский учет в системе управления экономикой сельскохозяйственных организаций

9.1. Подразделение учета на финансовый и управленческий

Процесс адаптации и приближение учета к международным стандартам, переход на общепринятые принципы и правила бухгалтерского учета — в этих условиях неизбежным становится появление финансового и управленческого учета.

Финансовый учет аккумулирует информацию о деятельности организации в целом: доходах и расходах, состоянии денежных средств, дебиторской и кредиторской задолженности, платежах в бюджет, фонд социальной защиты населения, финансовых вложениях, оборотных активах, фондах и резервах, финансовых результатах деятельности и т. д. Данная информация используется для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Она не представляет коммерческой тайны, так как открыта для публикации и предназначена для внутренних и внешних пользователей.

Финансовый учет охватывает информацию, которая используется и внутри организации, и внешними пользователями.

К внешним пользователям, имеющим прямой финансовый интерес к организации, относятся инвесторы, кредиторы, поставщики, акционеры, покупатели, а пользователями информации с косвенным финансовым интересом являются учредители организации, фискальные государственные органы (налоговая служба), органы статистики, финансовые

учреждения. Нормы и правила ведения финансового учета регулируются национальными стандартами, разработанными на основе международных стандартов.

Бухгалтерский управленческий учет охватывает все виды внутренней информации о деятельности организации, которая используется для управления внутри организации управленческим персоналом различного уровня.

Управленческий учет — это связующее звено между учетным процессом и управлением организации. Он расширяет и детализирует данные финансового учета. Его объектами являются издержки производства по видам производимой продукции, статьям затрат, месту возникновения затрат; доходы организации и ее отдельных структурных подразделений — центров ответственности; внутреннее ценообразование, предполагающее использование трансфертных цен; система внутренней отчетности.

Развитие управленческого учета произошло на базе производственного, калькуляционного учета. Управленческий учет значительно шире производственного и для него характерны различные методы учета: полной себестоимости, сокращенной себестоимости («директ-костинг»), фактической себестоимости («стандарт-кост»).

Основные потребители бухгалтерской информации, необходимой для принятия решений, — это руководители организации, менеджеры, держатели акций, кредиторы, работники организации, налоговые органы, фонд социальной защиты населения, биржи, банки, поставщики, покупатели, инвесторы и т. п.

Информация управленческого учета предназначена для внутреннего потребления, она является коммерческой тайной и не подлежит разглашению. Основная цель управленческого учета — обеспечение информацией руководителей и менеджеров организации для планирования, контроля, управления и принятия ими решений в нестандартных экономических ситуациях. Для руководителей организации учетная информация — неотъемлемая часть эффективного управления современной организацией. Финансовый и управленческий учет могут строиться в виде единой системы учета затрат, при которой такой учет на производство обеспечивает одинаковыми данными финансовую и управленческую бухгалтерии. Взаимосвязь финансового и управленческого учета обеспечивают одни и те же счета, на которых аккумулируется информация по учету затрат на производство сельскохозяйственной продукции, работ, услуг.

9.2. Особенности бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях

Сельское хозяйство состоит из неоднородных элементов, между которыми существуют определенные связи. Основными составляющими процесса воспроизводства в сельскохозяйственных организациях являются земля, средства и предметы труда, трудовые ресурсы, продукция. Эффективность использования земли зависит не только от структуры сельскохозяйственных угодий, посевных площадей, сочетания культур, но и от биологических и климатических факторов, поэтому перед бухгалтерским учетом стоит задача обеспечить точный учет земельных угодий по их видам и качественной оценке (балл пашни, сельхозугодий), а также вложений в землю. Приобретение земельных участков отражается как вложения во внеоборотные активы, а приобретенные земельные участки приходят в состав основных средств. Специфика также в том, что предметами труда являются сельскохозяйственные животные (молодняк животных на выращивании и откорме), а также сельскохозяйственные растения. Таким образом, в процессе производства продукции работники воздействуют на живые организмы в целях выращивания их до определенных кондиций. При этом бухгалтерский учет должен обеспечить учет поголовья животных по их видам и происходящие в нем изменения (живую массу, прирост, ее приплод, падеж и т. п.), а в растениеводстве — культур и групп однолетних культур, отдельные виды работ.

В сельском хозяйстве производственный процесс длиннее, чем в других отраслях, и выходит за пределы календарного года. В этой связи на конец года имеются затраты незавершенного производства (посев озимых зерновых, подъем зяби, внесение органических и минеральных удобрений, снегозадержание (в IV квартале), многолетние травы посева прошлых лет (переходящие под урожай будущих лет), многолетние травы беспокровные посева весны и осени отчетного года и т. д.), поэтому в бухгалтерском учете необходимо разграничить затраты по производственным циклам.

Сельскохозяйственное производство характеризуется сезонностью в потребности сельскохозяйственной техники (зерноуборочные комбайны, сеялки, картофелесажалки и др.) и рабочей силы. Так, в весенне-летний период их потребность в отрасли растениеводства возрастает, а в зимний период снижается. Объем учетных работ в бухгалтерии организации также зависит от сезонности выполнения работ (посев, уборка, реализация продукции).

В сельском хозяйстве готовая продукция в течение года поступает неравномерно, ее получение приурочено к срокам созревания растений и выращивания животных, поэтому фактическую себестоимость произведенной продукции и финансовый результат от ее реализации определяют в конце года. В течение года полученную готовую продукцию сельскохозяйственных организаций учитывают по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости, а в конце года после составления отчетных калькуляций себестоимость корректируют до фактической.

Сельскохозяйственные культуры по степени готовности продукции к реализации делят на товарные и кормовые. Значительная часть произведенной готовой продукции используется на внутривладельческое потребление в качестве семян, посадочного материала, кормов, удобрений. Исходя из этого перед бухгалтерским учетом стоит задача своевременного и правильного отражения в учете движения продукции на всех стадиях внутривладельческого оборота.

В сельском хозяйстве в отрасли растениеводства от отдельных культур и в отрасли животноводства от отдельных видов скота, а также в промышленных (подсобных) производствах получают несколько видов продукции. Она бывает основная (для ее получения осуществляется производственный процесс), побочная (имеющая экономическое значение, но для производства которой в организации нет специального производственного процесса), сопряженная (разновидность основной). В связи с этим в бухгалтерском учете возникает необходимость разграничения затрат между основной, побочной или сопряженной продукцией.

По этой причине для исчисления фактической себестоимости полученной продукции в сельском хозяйстве применяются различные методы учета затрат на производство и калькуляции: простой (прямой), пропорциональный, коэффициентов, средних реализационных цен, метод исключения затрат на побочную продукцию, нормативную.

Особенности и черты, присущие учету в сельском хозяйстве, не отделяют его от всей системы бухгалтерского учета, характерной для отраслей народного хозяйства. Так как он строится по единому унифицированному плану счетов, применяется и используется одинаковая система нормативного регулирования бухгалтерским учетом.

Контрольные вопросы

1. Каковы роль и значение управленческого и финансового учета в управлении сельскохозяйственным производством?
2. Охарактеризуйте особенности и специфику сельскохозяйственного производства и их влияние на организацию бухгалтерского учета.

ГЛАВА 10. Учет денежных средств, расчетных операций

10.1. Общие положения и принципы учета денежных средств, расчетных операций, задачи их учета

Рыночные отношения стимулируют развитие производственно-экономических связей между сельскохозяйственными организациями и поставщиками (удобрений, гербицидов, ядохимикатов, сельскохозяйственной техники и т. д.), а также покупателями сельскохозяйственной продукции (мясокомбинатами, молокозаводами, льнозаводами, сахарными заводами и др.).

Важное значение для финансовой и хозяйственной деятельности организации имеют взаимоотношения с бюджетом по различного рода платежам, с кредитными учреждениями по ссудам и другим финансовым операциям, с фондом социальной защиты населения, с персоналом по оплате труда и т. д.

Динамику взаимоотношений с названными организациями, а также другими юридическими и физическими лицами характеризуют взаиморасчеты, производимые между ними, а также их платежеспособность.

Денежные расчеты осуществляются в виде безналичных платежей или наличными деньгами, безналичные расчеты производятся с помощью платёжных поручений, чековой книжки, векселей и др.

На платежи, производимые за наличный расчет, государством устанавливается лимит (расчеты с подотчетными лицами, расчеты с персоналом по оплате труда, приобретение товарно-материальных ценностей).

Наличные расчеты осуществляются через кассу организации. Банк, обслуживающий организацию, контролирует целевое использование денежной наличности, находящейся в кассе.

Безналичные расчеты сокращают потребность организации в наличных деньгах, снижают расходы на денежное обращение и обеспечивают их сохранность. Концентрация в банках свободных денежных средств и их вложение в депозиты банков, ценные бумаги, инвестиционные фонды приносит организации доход.

В условиях рыночной экономики необходимо исходить из того, что умелое использование денежных потоков может приносить организации дополнительный доход, за счет рационального вложения свободных денежных средств (в депозиты банков, государственные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, инвестиционные фонды и т. д.).

Исходя из изложенного перед бухгалтерским учетом стоят следующие задачи:

- проверка своевременности и правильности документального оформления операций с денежными средствами, расчетами, полное, достоверное отражение их в учете;
- обеспечение сохранности и контроля за использованием денежных средств в соответствии с их целевым назначением;
- контроль за рациональным вложением свободных денежных средств как источника, приносящего доход, а также контроля за получением долгов с дебиторов и других заемщиков;
- своевременное проведение инвентаризации, денежных средств и расчетов выявления ее результатов и отражения в учете.

10.2. Учет денежных средств и денежных документов в кассе

Наличные денежные средства, необходимые для текущей хозяйственной деятельности, а также денежные документы (почтовые марки, марки государственной пошлины и др.) хранятся в кассе. Порядок хранения, приема и выдачи наличного денежного обращения установлен Правилами ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в Республике Беларусь, утвержденными постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь 26 марта 2003 г. № 57, с изменениями и дополнениями от 29 октября 2003 г. № 183, от 28 июня 2004 г. № 99 и от 3 июня 2005 г. № 83.

Правила ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами разработаны на основании Банковского кодекса Республики Беларусь и устанавливают единый порядок проведения, учета, оформления кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами на территории Республики Беларусь в белорусских рублях, а также организацию контроля за соблюдением правил ведения кассовых операций (Закон Республики Беларусь от 17 июля 2006 г. № 145-3).

Данный документ предусматривает, что все операции по приему и выдаче наличных денег производит кассир, который является материально-

ответственным лицом, несет материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей и обязан возместить ущерб, причиненный организации в результате умышленных действий, небрежного и недобросовестного отношении к своим обязанностям. При оформлении на работу (после издания приказа) с кассиром заключается письменный договор о полной индивидуальной или коллективной материальной ответственности. Ему запрещается передоверять выполнение порученной ему работы другим лицам. В случае необходимости временной его замены исполнение обязанностей кассира возлагается на другого работника, с которым также заключается письменный договор о полной индивидуальной или коллективной материальной ответственности.

Передача денег и других ценностей от одного кассира другому (вновь назначенному) оформляется актом. В случае внезапного оставления кассиром работы (болезнь и другие причины) такая передача осуществляется в присутствии руководителя и главного бухгалтера организации или лиц, их замещающих. В некоторых организациях с большим количеством подразделений выплата заработной платы (оплаты труда), пособий по временной нетрудоспособности, премий может производиться другими, кроме кассира, лицами, о чем издается соответствующий приказ. Кроме того, с каждым из упомянутых лиц обязательно следует заключить договор о полной индивидуальной материальной ответственности. Запрещается исполнять обязанности кассира работникам бухгалтерии, пользующимся правом подписи кассовых документов. Руководители организаций обязаны создавать необходимые условия для сохранности ценностей в кассе, а также при доставке денежных средств из банка и сдачи их в банк. Они несут в установленном порядке ответственность в тех случаях, когда по их вине не были созданы необходимые условия для сохранности денежных средств. Помещение кассы должно быть изолировано, а дверь в кассу во время совершения операций — запортой с внутренней стороны. Доступ в помещения кассы лицам, не имеющим отношения к ее работе, воспрещается. Все ценности в кассе должны храниться в сейфах (несгораемых шкафах), а в отдельных случаях — в железных шкафах, которые по окончании работы кассы закрываются ключом и опечатываются сургучной печатью кассира. Ключи от сейфа и печати хранятся у кассира, а дубликаты ключей — в опечатанных кассирами пакетах, шкатулках у руководителя организации.

Хранение в кассе наличных денег и других ценностей, не принадлежащих данной организации, запрещается.

Для обеспечения сохранности ценностей в кассе не реже одного раза в квартал в каждой организации в обязательном порядке проводят вне-

запную инвентаризацию кассы с обязательным полным полистным пересчетом денежных средств и проверкой других ценностей. Для этого приказом руководителя организации назначается комиссия, в состав которой в обязательном порядке входит работник бухгалтерии. Инвентаризация проводится в присутствии кассира. По итогам работы комиссия составляет акт инвентаризации наличных денег и других ценностей по форме 12-инв в двух экземплярах и подписывается комиссией и материально-ответственным лицом. Один экземпляр передается в бухгалтерию, второй остается у материально-ответственного лица. До начала инвентаризации у последнего берется расписка, которую включают в заголовочную часть формы. При смене материально-ответственных лиц акт составляется в трех экземплярах. При обнаружении в кассе недостачи или излишков наличных денег и других ценностей в акте указывается сумма недостачи или излишка и объясняются обстоятельства их возникновения. Ответственность за соблюдение правил ведения кассовых операций возлагается на руководителя организации, главного бухгалтера, руководителя финансовой службы и кассира.

Грубым нарушением Правил ведения кассовых операций являются систематические нарушения:

- порядка расчетов наличными денежными средствами между субъектами хозяйствования и предпринимателями;
- порядка хранения свободных денежных средств, денежных документов и накопления в кассах наличных денег сверх установленных лимитов;
- порядка оприходования в кассу денежной наличности;
- нецелесообразного использования наличных денег, полученных из касс банков;
- порядка заимствования наличных денег на собственные нужды;
- порядка приема и выдачи наличных денег и оформления кассовых документов;
- порядка ведения кассовой книги, книги учета приходных и расходных кассовых ордеров.

Систематическими нарушениями следует признавать выявленные два и более нарушения одной из вышеперечисленных кассовых операций в ходе проверок, произведенных в течение календарного года, независимо от того, налагались ли ранее за такие нарушения взыскания.

За нарушения требований Правил ведения кассовых операций применяются штрафные санкции в соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь.

В случае использования наличных денег из выручки сверх установленных банком размеров использования выручки взыскивается штраф в

размере 10 % от суммы нарушения согласно пункту 9 Инструкции о мерах ответственности за нарушение правил ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в Республике Беларусь от 27 июня 2003 г. № 125 (далее – Инструкция № 125), за использование выручки сверх установленных банком размеров использования выручки.

Штраф в размере 10 % от суммы нарушения за нецелевое использование наличных денег взыскивается только в случае, если они получены из касс банков (п. 10 Инструкции № 125).

Организациям разрешается в определенных размерах иметь деньги в кассе и использовать их на текущие расходы. С этой целью банки устанавливают организации *лимит остатка наличных денег в кассе* — предельный остаток, максимально допустимая сумма наличных денег, которая может находиться в кассе организации по состоянию на конец рабочего дня.

Для установления лимита организация представляет в банк специальный расчет по установленной форме. Лимит устанавливается с учетом особенностей хозяйственной деятельности организации, режима работы, сроков сдачи наличных денежных средств в учреждения банков и сроков их хранения. Организациям, не имеющим наличной денежной выручки, лимит определяется в пределах среднегодневного прихода либо среднегодневного расхода наличных денег. Превышение лимита допускается только в дни выдачи заработной платы, стипендий, пенсий, дивидендов на срок не свыше 3 рабочих дней, для колхозов не свыше 5 рабочих дней, включая день получения денег в банке.

Неиспользованные в установленные сроки суммы подлежат сдаче в банк ежедневно. Лимит остатка кассы считается нулевым, а несданные в банк наличные деньги — сверхлимитными для организаций, не представивших заявку на установление лимита остатка кассы, порядка и сроков сдачи выручки и оформление разрешения на расходование наличных денег из выручки, поступающей в кассу, в срок, установленный обслуживающим банком.

Организация, не имея разрешения банка на расходование наличных денег из выручки, может их использовать для расчетов с физическими лицами за закупаемую сельскохозяйственную и дикорастущую продукцию, вторичное сырье, возвратную стеклотару в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 4 сентября 2003 г. № 376 «Об осуществлении юридическими лицами, их обособленными подразделениями расчетов наличными денежными средствами с физическими лицами и внесении дополнений и изменений в Указ Президента Республики Беларусь от 29 июня 2000 г. № 359».

Лимит остатка кассы может быть пересмотрен в течение года в установленном порядке по обоснованной просьбе (в случае изменения объемов кассовых оборотов, условий сдачи выручки и др.) субъекта хозяйствования, предпринимателя с применением наемного труда, а также по другим причинам.

Порядок приема и выдачи денежных средств. Наличные денежные средства в кассу организации поступают при получении их в банке по чеку, а также от работников организации, покупателей, заказчиков.

Для получения чековой книжки организация представляет в банк заявление-обязательство в одном экземпляре за подписями лиц, имеющих право распоряжаться счетом и печатью согласно заявленным в банк образцам подписей и оттиску печати; платежное поручение в двух экземплярах для депонирования средств на сумму чековой книжки и платежное поручение в двух экземплярах на стоимость чековой книжки.

Чековая книжка на имя юридического лица выдается его представителю, фамилия, имя, отчество и образец подписи которого указаны в заявлении-обязательстве. В чековой книжке все чеки должны быть пронумерованы, на них проставляется номер расчетного счета, указывают наименование учреждения, банка и владельца. Все реквизиты в чеке заполняют в организации. В нем указывают назначенную требуемую сумму (на оплату труда, командировочные расходы и т. п.), суммы в нем пишут с заглавной буквы и прописью. Отрывная часть чека остается в банке, а его корешок с указанием полученной суммы — у организации.

Чековые книжки хранят в сейфе под ключом у распорядителя счета или у главного (старшего) бухгалтера. Подписываются чеки руководителем организации и главным (старшим) бухгалтером (лицами, их замещающими) и скрепляются печатью. Никакие исправления в чеках не допускаются.

Наличные деньги принимаются кассой по приходным кассовым ордерам (ф. № КО-1), подписанным главным бухгалтером или лицом, им уполномоченным. Лицу, внесшему деньги в кассу, выдают квитанцию (отрывную часть приходного ордера), подписанную главным бухгалтером и кассиром, заверенную печатью. Она является документом, подтверждающим факт сдачи денег в кассу. При получении денег из банка квитанцию к ордеру не выписывают.

В приходном ордере кроме обязательных реквизитов (номер, дата, наименование организации и т. п.) указывают сумму, от кого поступают денежные средства, на какие цели или за что их вносят (получение в банке, возврат неиспользованных подотчетных сумм, оплата за продукцию или выполненные работы, оказанные услуги и т. п.).

Выдача наличных денег в кассе оформляется расходным кассовым ордером (ф. № КО-2) или оформленным надлежащим образом другим документом (расчетно-платежной, платежной ведомостью). С последующим наложением на них реквизитов расходного кассового ордера на общую сумму выплаченных наличных денег, счетам и др., подписанным руководителем, главным бухгалтером или лицами, ими уполномоченными. На документах, заменяющих расходные кассовые ордера, ставится специальный штамп. Документы на выдачу денег выписывает бухгалтерия.

В тех случаях, если на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах имеется разрешение руководителя, подписывать ему расходный кассовый ордер не обязательно.

При выдаче денег по расходному кассовому ордеру или заменяющему его документу отдельному лицу кассир требует предъявления документа, удостоверяющего или подтверждающего личность получателя. Кассир проверяет правильность заполнения бухгалтером в расходном кассовом ордере реквизитов предъявляемого документа: наименование, серия и номер документа, кем и когда он выдан, берет расписку получателя. Расписка в получении делается получателем наличных денег только собственноручно чернилами или шариковой ручкой с указанием полученной суммы прописью.

При оформлении расходных кассовых ордеров с помощью технических средств все реквизиты и сумма полученных наличных денег распечатываются, их получателем проставляется только подпись.

Наличные деньги выдаются лицам, не состоящим в списочном составе организации, по расходным кассовым ордерам, выписываемым отдельно на каждое лицо, или по отдельной платежной ведомости на основании заключенных договоров с наложением штампа с реквизитами, расходного кассового ордера.

Выдача наличных денег лицам, привлекаемым на сельскохозяйственные работы, а также для ликвидации последствий стихийных бедствий, может производиться по платежной ведомости. Платежные ведомости составляются только по каждой организации, работники которой были направлены на указанные работы, и заверяются, кроме подписи руководителя и главного бухгалтера организации, осуществляющего работы, подписью уполномоченного лица организации, работники которой направлялись на указанные работы.

Если деньги выдаются по доверенности, то в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя указывается лицо, которому доверено получение денег. В ведомости перед распиской в получении денег

кассир делает надпись: «По доверенности». К расходному кассовому ордеру или платежной ведомости прилагается оформленная в соответствии с законодательством Республики Беларусь доверенность, удостоверяемая руководителем организации.

Наличные деньги под отчет на расходы, связанные со служебными командировками работников организации, выдаются в порядке и размерах, установленных законодательством Республики Беларусь. Организация выдает их под отчет на предстоящие расходы на сроки, определяемые руководителем организации:

- не более 3 рабочих дней — на расходы, производимые в месте нахождения организации;
- не более 10 рабочих дней — на расходы, производимые вне места расположения организации;
- до 30 рабочих дней в сумме, не превышающей размера одной базовой величины.

Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета по ранее выданным суммам.

Лица, получившие наличные деньги под отчет на предстоящие расходы, обязаны не позднее 3 рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, предъявить в бухгалтерию отчет об израсходованных суммах и возвратить в кассу неиспользованные наличные деньги, за исключением случаев, предусмотренных в ст. 107 Трудового кодекса Республики Беларусь.

Документами, подтверждающими расходы по приобретению (поступлению, изготовлению, выполнению) продукции (товаров, работ, услуг), являются: кассовый ордер (ф. № КО-1), квитанция (ф. № КВ-1), квитанция (ф. № 20-ФС), кассовый чек с приложенной копией товарного чека, другие приходные документы.

Приходные и расходные кассовые ордера выписываются бухгалтерией четко и ясно чернилами или шариковой ручкой фиолетового, синего, черного цветов или посредством технических средств. Исправления, хотя бы и оговоренные, в них не допускаются. В приходных и расходных ордерах указывается основание для их составления и перечисляются прилагаемые к ним документы, а в случае расчетов наличными деньгами между организациями — юридический адрес организации, код обслуживающего банка.

Выплата заработной платы (оплаты труда), пособий по временной нетрудоспособности, стипендий, пенсий производится по платежным (расчетно-платежным) ведомостям, на титульном листе которых делается разрешительная надпись о выдаче денег за подписями руководителя и

главного бухгалтера с указанием сроков выдачи денег и суммы прописью. По истечении трех (в колхозах пяти) дней после получения денег в банке для выплаты заработной платы кассир обязан в платежной ведомости напротив фамилии лиц, не получивших заработную плату (оплату труда), проставить штамп или сделать отметку: «Депонировано». Одновременно он заполняет депонентные листы или записывает не выданные суммы в ведомость учета депонированной оплаты труда.

В конце ведомости делают надпись о фактически выплаченной сумме и сумме, подлежащей депонированию, что удостоверяется подписью кассира. На общую сумму выданных по ведомости денежных средств составляют расходный кассовый ордер или же на платежном поручении указываются его реквизиты.

Выдача кассовых ордеров, платежных ведомостей на руки лицам, вносящим или получающим наличные деньги, не разрешается. Принимаются и выдаются наличные деньги по приходным и расходным кассовым ордерам в день их составления.

При получении приходных и расходных кассовых ордеров, платежных ведомостей кассир проверяет:

- наличие и подлинность подписи главного бухгалтера или лица, им уполномоченного;
- правильность их оформления;
- наличие перечисленных приложений;
- на расходном кассовом ордере или приложенных к нему документах, платежной ведомости — наличие и подлинность подписи руководителя организации.

В случае выявления кассиром несоответствия в заполнении документов кассир возвращает их бухгалтеру для надлежащего оформления.

Приходные и расходные кассовые ордера, платежные ведомости при приеме или выдаче по ним наличных денег подписываются кассиром, а на приложенных к ним документах ставится штамп или подпись: «оплачено» с указанием даты (число, месяц, год).

До передачи в кассу ордера регистрируются бухгалтером в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров в белорусских рублях по форме 1 или 1-а.

Журнал по форме 1 открывается отдельно на приходные и расходные кассовые ордера, а по форме 1-а ведется по усмотрению руководителя организации и главного бухгалтера вместо журнала по форме 1 и открывается один на приходные и расходные кассовые ордера.

Все поступления и выдачу наличных денег записывают в кассовую книгу (ф. № КО-4). Она должна быть пронумерована, прошнурована и

скреплена печатью. Количество листов в ней заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации.

Записи в кассовую книгу производит кассир в двух экземплярах через копировальную бумагу шариковой ручкой до полного использования листков кассовой книги, каждый ее лист состоит из двух равных частей.

Неотрывная часть листа (с горизонтальной разлиновкой) как первый экземпляр остается в кассовой книге. Отрывная часть листа (без горизонтальной разлиновки) является вторым экземпляром и заполняется с лицевой и оборотной стороны через копировальную бумагу. Вторые экземпляры листов служат отчетом кассира. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами.

Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге запрещены. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера организации. Операции по движению денежных средств следует записывать в кассовую книгу сразу после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому, заменяющему его документу. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, определяет остаток на конец дня и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

В организации может вестись книга учета принятых и выдаваемых кассиром наличных денег (ф. № 2к), если выдаются наличными белорусские рубли главным (старшим) кассиром из кассы организации другим кассирам или доверенному лицу (разработчику), а также для учета возврата наличных денег и кассовых документов по проведенным операциям главному (старшему) кассиру.

Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера. С этой целью он должен систематически анализировать записи в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов и проверять соблюдение установленного лимита остатка наличных денег в кассе и расходование кассовой выручки в пределах установленных норм, использование полученных в банке наличных денег по целевому назначению; своевременность и полноту возврата в банк неиспользованных денежных средств, а также кассовой выручки (выручки от реализации товарно-материальных ценностей, оказания работникам услуг и прочих денежных поступлений). Ответственность за соблюдением правил ведения кассовых операций несут руководитель организации, главный бухгалтер и кассир, а обслуживающие их банки проверяют соблюдение порядка ведения кассовых операций.

Бухгалтерский учет кассовых операций. Для учета поступления наличных денег в кассу и выдачи из кассы предназначен активный синтетический счет 50 «Касса». Все поступления денежных средств в кассу организации отражаются по дебету счета 50 «Касса», а выдача денег из кассы — по кредиту счета. Счет 50 «Касса» имеет пять субсчетов: 50-1 «Касса организации», 50-2 «Операционная касса», 50-3 «Денежные документы», 50-4 «Валютная касса», 50-5 «Касса филиала».

Поступление денежных средств в кассу с расчетного счета, со специальных счетов в банке отражается следующей бухгалтерской проводкой: дебет счета 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации», кредит счетов 51 «Расчетный счет», 55 «Специальные счета в банках».

Полученные в кассу неиспользованные подотчетными лицами денежные средства отражаются бухгалтерской проводкой: дебет счета 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации», кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Полученные наличные денежные средства от учредителей в части внесенных вкладов в уставный фонд организации отражаются бухгалтерской проводкой: дебет счета 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации», кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд».

На сумму погашения дебиторской задолженности составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации», кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По кредиту счета 50 «Касса» отражается расход наличных денег. В зависимости от назначения расходующих сумм в учете могут иметь место следующие операции по выдаче денежных средств из кассы. Выданы заработная плата работникам организаций, премии, материальная помощь, а также штрафные санкции: дебет счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 92 «Внереализационные доходы и расходы».

При выдаче денежных средств на командировочные, хозяйственно-операционные расходы подотчетным лицам, а также погашение задолженности по авансовым отчетам: дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», кредит счета 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации».

Внесены деньги из кассы на расчетный счет, специальные счета в банках: дебет счетов 51 «Расчетный счет», 55 «Специальные счета в банках», кредит счета 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации».

Выявлена недостача денежных средств в кассе: дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», кредит счета 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации».

Субсчет 50-2 «Операционная касса» используется организацией при наличии в ее составе для выполнения уставной деятельности магазинов, автопарков, эксплуатационных участков и других подразделений, расположенных вне места организации и не являющихся обособленными подразделениями.

На счете 50 «Касса», субсчете 3 «Денежные документы» учитываются средства, вложенные в денежные документы (марки государственных пошлин и сборов, почтовые марки, оплаченные, но не выданные путевки в дома отдыха и санатории, извещения о денежных переводах и др.). Денежные документы хранятся в кассе организации, их учет ведется по сумме фактических затрат на их приобретение.

На сумму оплаченных путевок в санатории, дома отдыха составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», кредит счетов 51 «Расчетный счет», 55 «Специальные счета в банках», 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации».

Стоимость принятой путевки (с учетом НДС) отражают бухгалтерской проводкой: дебет счета 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

На сумму выданных путевок за счет средств, оплачиваемых организацией, составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», кредит счета 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы».

На сумму поступившей оплаты за счет средств работников организации составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации», кредит счета 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы».

При списании почтовых марок составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы», кредит счета 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы».

Оприходование проездных документов, полученных от подотчетных лиц, отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы», кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

При отнесении на себестоимость (издержки обращения) стоимости использованных проездных документов составляют бухгалтерскую проводку: дебет счетов 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на реализацию», кредит счета 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы».

Списание стоимости проездных документов, приобретенных организацией для работников в качестве выплат социального характера, отра-

жают бухгалтерской проводкой: дебет счета 92 «Внерезидентские доходы и расходы», кредит счета 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы».

На сумму поступивших и списанных (выданных) денежных документов в организации составляют приходные и расходные кассовые ордера. Аналитический учет ведется в книге учета денежных документов или в отдельном разделе кассовой книги, где на каждый вид денежных документов открывается разворот книги.

Субсчет 50-4 «Валютная касса» используется организацией при осуществлении ею внешнеэкономической деятельности, в том числе при направлении работников в заграничные командировки. Для учета валютной кассовой наличности организация ведет отдельную кассовую книгу, записи в которой осуществляются в разрезе видов валют. Кассовая книга (ф. № КО-4в) заполняется в соответствии с постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 19 апреля 2001 г. №43. Прием и выдача наличной иностранной валюты производятся по приходному кассовому ордеру (ф. № КО-1в) и расходному (ф. № КО-2в).

Для отражения операций с наличной иностранной валютой организация ведет отдельную кассовую книгу по операциям в иностранной валюте. При этом организация должна иметь только одну кассовую книгу по операциям по иностранной валюте, которая ведется в разрезе видов иностранных валют, наименований, сумм.

Во время нахождения иностранной валюты в кассе может изменяться ее курс по отношению к белорусскому рублю. Возникшая курсовая разница в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету «Доходы организации» и «Расходы организации» отражаются на счете 92 «Внерезидентские доходы и расходы».

Субсчет 50-5 «Касса филиала» предназначен для учета кассовых операций в филиалах, представительствах, выделенных на отдельный баланс.

Учет наличия и движения денежных средств в кассе организации при упрощенной форме обобщается в ведомости № В-4, которая ведется по данным отчетов кассира.

Каждому отчету в регистре отводится одна строка независимо от периода, за который составлен кассовый отчет. Количество занятых строк в регистре должно соответствовать количеству сданных кассиром отчетов.

Регистром бухгалтерского учета, в котором на основании отчетов кассира и прилагаемых к ним первичных документов отражают кассовые операции при журнально-ордерной форме учета, является журнал-ордер № 1-АПК. В первой его части отражают кредитовые обороты счета 50 «Касса», а во второй — дебетовые обороты счета 50 «Касса».

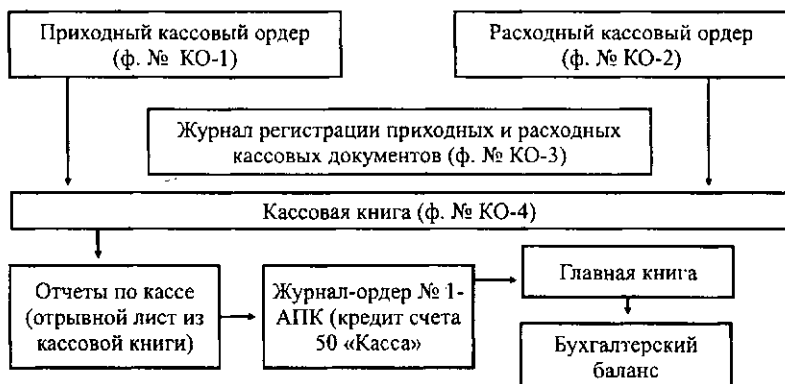


Рис. 10.1. Схема записей по учету денежных средств в кассе

10.3. Учет денежных средств на расчетных, валютных и других счетах

Денежные средства организации обязаны хранить на открытых ими в соответствующих учреждениях банков расчетных счетах. Порядок открытия, совершения и оформления операций по расчетным, текущим счетам регламентируется «Положением о порядке открытия банками счетов клиентам», утвержденным Правлением Национального банка Республики Беларусь от 28 сентября 2000 г. № 24.12, а также инструкциями, правилами и другими нормативными документами.

Банки открывают организациям, предпринимателям расчетные (текущие) и другие счета. К ним относятся депозитные, корреспондентские, субсчета, контокоррентные, а также счета в иностранной валюте (включая специальные) и др.

Открытие других счетов осуществляется банками самостоятельно с учетом требований законодательства Республики Беларусь.

Банки не вправе отказать организации, ее обособленному подразделению, выделенному организацией на отдельный баланс, предпринимателю, физическому лицу в расчетно-кассовом обслуживании, если это предусмотрено Уставом банка и имеется соответствующая лицензия НБ Республики Беларусь.

Для их открытия (переоформления ранее открытых) текущих (расчетных) и других счетов в банк необходимо представить следующие документы:

1. Заявление на открытие счета. При этом нерезиденты кроме предусмотренных формой заявления реквизитов указывают тип счета.

2. Копии документа о государственной регистрации (перерегистрации) организации, предпринимателя (свидетельство о государственной регистрации, выписка из решения местного исполнительного и распорядительного органа, Министерства юстиции Республики Беларусь и т. д.).

Указанные копии должны быть удостоверены нотариально или регистрирующим органом, два экземпляра копий учредительных документов, установленных законодательством для владельца счета. При этом на одном из них должен быть проставлен штамп регистрирующего органа, а другой – удостоверен нотариально либо регистрирующим органом.

Нерезиденты представляют в банк копию документа, подтверждающего статус иностранной организации либо предпринимателя, удостоверенную надлежащим образом, с переводом на белорусский (русский) язык.

3. Два экземпляра копий учредительных документов, установленных законодательством для владельца счета, причем на одном из них должен быть проставлен штамп регистрирующего органа, а другой удостоверен нотариально либо регистрирующим органом. При этом работник банка делает отметку об открытии текущего счета с указанием его номера, даты открытия и порядка функционирования (наименования счета) на обоих экземплярах, после чего один экземпляр, на котором проставлен штамп регистрирующего органа, возвращается владельцу счета, а второй остается в банке в деле клиента. Фермерские хозяйства представляют в банк нотариально удостоверенную копию акта на пользование землей, выдаваемого соответствующим местным исполнительным и распорядительным органом управления.

Нерезиденты представляют удостоверенную в установленном порядке копию Устава (Положения, Агримента и т. п.) с переводом на белорусский (русский) язык, доверенность на предоставление интересов нерезидента, оформленную в установленном порядке.

4. Дубликат извещения о присвоении учетного номера плательщика (УНП).

Открытие нескольких счетов в банке по одному дубликату извещения о присвоении УНП, открытие счетов по копиям, ксерокопиям дубликата извещения о присвоении УНП не допускается. Не допускается внесение каких-либо изменений в дубликат извещения о присвоении УНП при открытии счета. Дубликат извещения о присвоении учетного номера плательщика действителен до закрытия счета в банке.

5. Справка органов фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь о регистрации в качестве плательщика обязательных страховых взносов и иных платежей в органах фонда.

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 24 августа 2006 г. № 515 «Об утверждении перечня счетов, открытие (закрытие) которых осуществляется без справок органов фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты» утверждены счета, открытие (закрытие) которых осуществляется без справок органов фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты:

Аккредитив

Благотворительный счет

Вкладной (депозитный) счет

Временный счет

Доверительный (трастовый) счет

Карт-счет

Корреспондентский счет, в том числе корреспондентский счет «депо» ЛОРО

Металлический счет

Специальный счет

Счет организации Министерства связи и информатизации по переводным операциям

Счет по учету бюджетных и иных государственных средств

Счет по учету кредитов и иных активных операций

Счет по учету средств для расчетов чеками

Счет по учету средств, полученных в качестве обеспечения исполнения обязательств

Счет по учету полученных займов

Счет по учету средств, полученных по операциям РЕПО

6. Карточка с образцами подписей и оттиска печати должностных лиц организации, имеющих право распоряжаться счетом, подлинность которых удостоверена нотариально, свидетельство страховой организации. При проведении расчетов с использованием электронных расчетных документов представляется карточка открытого ключа проверки подписи, удостоверенная подписью и печатью владельца личного ключа подписи.

При возникновении необходимости в дополнительных экземплярах они заверяются главным бухгалтером банка или уполномоченным им лицом, после сличения с основным экземпляром карточки и соответствующей подписи в реквизите «Прочие отметки» о сличении с основным экземпляром карточки дополнительного удостоверения не требуют.

При открытии временного счета для формирования уставного фонда учредителям (участникам) создаваемых коммерческих и некоммерческих организаций для аккумулирования денежных средств представля-

ется карточка с образцами подписей учредителей (участников), имеющих право распоряжаться счетом.

7. Документ, подтверждающий регистрацию организации в качестве страхователя по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Не требуется представления копий учредительных документов и документов о регистрации (перерегистрации), указанных в пунктах 2 и 3, следующим организация и учреждениям:

а) Администрации Президента Республики Беларусь, аппарату Совета Министров Республики Беларусь, Национальному банку Республики Беларусь, местным исполнительным и распорядительным органам;

б) учреждениям и организациям, финансируемым из республиканского и местных бюджетов;

в) министерствам, другим республиканским органам государственного управления;

г) кассам взаимопомощи при профкомах;

д) религиозным организациям. При открытии счетов религиозные общины должны представить справку областного (Минского городского) исполнительного комитета о регистрации Устава (Положения). Религиозные объединения, центры, управления и создаваемые ими религиозные братства, монастыри, миссии, духовные учебные заведения представляют справку Государственного комитета по делам религии и национальностей Республики Беларусь о регистрации Устава (Положения);

е) гастролирующим зрелищным организациям;

ж) любительским клубам, выделенным на самостоятельный баланс. Указанные клубы при открытии счета представляют в учреждение банка ходатайство организации-учредителя об открытии счета и Положение, утвержденное учредительной конференцией или общим собранием учредителей;

з) оздоровительно-спортивным, оздоровительным и другим лагерям;

и) организациям, созданным на основании законов Республики Беларусь, декретов и указов Президента Республики Беларусь, постановлений Совета Министров Республики Беларусь.

При открытии вкладного (депозитного) счета организации предприниматели представляют в банк, где открыт текущий счет, заявление, дубликат извещения о присвоении УНП. В случае открытия депозитного счета в другом банке кроме вышеуказанных документов организации представляют в банк копию документа о регистрации (перерегистрации) организации предпринимателя, два экземпляра копий учредительных документов, причем на одном из них должен быть проставлен штамп регистрирующего органа, а другой удостоверен нотариально либо регис-

трирующим органом, карточку с образцами подписей должностных лиц, имеющих право распоряжаться счетом. Предприниматели представляют все вышеуказанные документы, кроме копий учредительных документов и справки фонда социальной защиты населения.

Физические лица при открытии депозитного счета в официальной денежной единице Республики Беларусь представляют заявление и паспорт или документ, его заменяющий.

При открытии карт-счета организация, предприниматель представляют в банк заявление на открытие счета, дубликат извещения о присвоении УНП, карточку с образцами подписей должностных лиц, имеющих право распоряжаться счетом, удостоверенную нотариально.

Предприниматель представляет заявление на открытие счета, дубликат о присвоении УНП и карточку с образцами подписей.

Специальные счета для аккумулирования денежных средств граждан открываются организациям при представлении заявления на открытие счета, копии документа о регистрации (перерегистрации) организации, двух экземпляров копий учредительных документов – на одном из них должен быть проставлен штамп регистрирующего органа, а другой удостоверен нотариально или регистрирующим органом, дубликата извещения о присвоении УНП, карточки с образцами подписей должностных лиц, имеющих право распоряжаться счетом, а предпринимателям – при представлении вышеуказанных документов, за исключением двух экземпляров копий учредительных документов, справки фонда социальной защиты населения, если в избранном банке нет счетов клиента.

Субсчета в банках открываются в официальной денежной единице Республики Беларусь:

1. Организации, ее обособленному подразделению, выделенному организацией на отдельный баланс, предпринимателю в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь. Они предназначаются для зачисления поступающих денежных средств, осуществления безналичных расчетных операций, вытекающих из уставной деятельности организации или индивидуального предпринимателя. Для открытия субсчета в банке, где имеется текущий счет организации, предпринимателя, представляют в банк заявление на открытие субсчета, дубликат извещения о присвоении УНП и справку фонда социальной защиты населения (кроме предпринимателей). Предприниматели представляют только заявление на открытие субсчета и дубликат извещения о присвоении УНП. Для открытия субсчета в банке, где нет счетов организации, представляются кроме вышеуказанных документов копия документа о регистрации (перерегистрации) организации, два экземпляра копий

учредительных документов и карточки с образцами подписей. Предприниматели представляют заявление на открытие счета, дубликат извещения о присвоении УНП, копию документа о регистрации (перерегистрации) и карточки с образцами подписей.

2. Обособленным структурным подразделениям организаций, не имеющим отдельного баланса и расположенным вне места нахождения организации (в другом населенном пункте), по ходатайству организации и разрешению банка, в котором открыт текущий счет организации, могут открываться субсчета для аккумуляции выручки.

Нерезиденты при открытии счетов в официальной денежной единице Республики Беларусь представляют в банк заявление, копию документа о регистрации (перерегистрации) организации, два экземпляра копий учредительных документов, дубликат извещения о присвоении УНП, карточку с образцами подписей. Кроме вышеуказанных документов обязаны представлять документ, подтверждающий согласие Национального (Центрального) банка своего государства на открытие счета.

Филиалы, представительства и другие обособленные подразделения, выделенные юридическими лицами-нерезидентами на отдельный баланс и расположенные на территории Республики Беларусь, представляют следующие документы: заявление на открытие счета; дубликат извещения о присвоении учетного номера налогоплательщика; справку фонда социальной защиты населения; карточку с образцами подписей должностных лиц; документ, подтверждающий согласие Национального (Центрального) банка своего государства на открытие счета, если предусмотрено соглашением об организации расчетов, заключенным между национальными (центральными) банками; положение о филиале или представительстве, утвержденное юридическим лицом – нерезидентом; копию разрешения Министерства иностранных дел Республики Беларусь на открытие представительства.

Дипломатические представительства, консульские учреждения иностранных государств и представительства международных организаций, правовой статус которых определяется договорами Республики Беларусь, открывая счета на территории Республики Беларусь, представляют: заявление на открытие счета; карточки с образцами подписей должностных лиц; документ, подтверждающий их правовой статус в Республике Беларусь.

Руководители представительства, а также представители организаций-нерезидентов представляют также документ (доверенность), подтверждающий их полномочия.

Открытие счета для сбора средств на благотворительные и иные цели (лечение частных лиц, проведение культурно-массовых мероприятий и т. д.) производится при представлении в учреждение банка следую-

ших документов: заявления на открытие счета от имени заинтересованного лица, в котором указываются цель открытия и срок действия счета, необходимая сумма, порядок использования средств (направление, возврат неиспользованной суммы); документа, подтверждающего необходимость сбора средств на лечение граждан в форме заключения, выданного Министерством здравоохранения, подписанного министром, главным бухгалтером и заверенного гербовой печатью; на проведение иных благотворительных мероприятий – ходатайства соответствующего заинтересованного органа (фонда), подписанного руководителем и главным бухгалтером. При закрытии такого счета остаток средств переводится в учреждение банка на счет его владельца или расходуется в соответствии с поручением заинтересованного лица, о чем последнее указывает в заявлении.

Временный счет открывается строящейся организации на срок до полного пуска организации в эксплуатацию; для формирования уставного фонда учредителя (участникам) создаваемых организацией для аккумуляции денежных средств; для зачисления и дальнейшего перевода денежных средств в разовом порядке, предусмотренных законодательством Республики Беларусь; для зачисления и дальнейшего перевода денежных средств для пополнения уставного фонда организации до размеров, предусмотренных законодательством; иностранному инвестору при создании организации для формирования уставного фонда. После государственной регистрации организации (либо сформирования уставного фонда) на основании заявления клиента временный счет закрывается и в общем порядке ему открывается текущий счет. Он также открывается для формирования уставного фонда создаваемой организации.

Открытие счета ликвидационной комиссии производится путем переоформления счета ликвидируемой организации на имя ликвидационной комиссии (или уполномоченного органа). При этом в банк представляются: заявление, подписанное председателем ликвидационной комиссии; решение учредителей (участников) либо органа, уполномоченного на то учредительными документами организации, суда или иных органов в случаях, предусмотренных законодательными актами о ликвидации организации. При ликвидации дополнительно представляется информация регистрирующего органа из Единого государственного регистра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей о том, что данная организация находится в процессе ликвидации.

Открытому счету банк присваивает тринадцатизначный номер.

Для организаций банк открывает лицевые счета, на которых учитывают поступление и использование денежных средств. Движение средств

на расчетных счетах оформляется платежными документами (объявления на взнос наличных денег, денежные чеки, платежные поручения, платежные требования, платежные требования-поручения, банковские пластиковые карточки и др.). Лицевые счета ведутся в двух экземплярах. Первый является выпиской из лицевого счета и выдается организации, второй остается в банке как его учетный регистр.

В выписках указывают номер документа, на основании которого совершена операция, откуда и куда перечислены средства, номер расчетного счета организации в учреждении банка, суммы оборотов по дебету и кредиту счета, а также номер записи и учреждения банка. К выписке прилагаются соответствующие документы, на основании которых были произведены записи.

При обработке и проверке правильности отражения операций по выпискам банка бухгалтер организации должен у себя в учете все суммы, указанные в колонке «кредит», считать приходом (т. е. дебетом), а суммы, проставленные в колонке «дебет», считать расходом организации (т. е. кредитом), так как для организации расчетный счет является активным, а для банка — источником денежных средств, т. е. пассивным. Бухгалтер организации сверяет все проставленные в выписке суммы с суммами, указанными в приложенных документах, а затем против каждой проставляется номер корреспондирующего счета.

Платежи с расчетных счетов производятся за счет средств, находящихся на счете на начало дня.

Если денежных средств на счете достаточно, то оплата документов осуществляется в очередности, определенной самой организацией. При недостаточности денежных средств на расчетном счете оплата документов осуществляется в очередности, установленной Указом Президента Республики Беларусь от 28 марта 2006 г. № 181 «О внесении изменений и дополнений в Указ Президента Республики Беларусь от 29 июня 2000 г. № 359», а также постановлением Правления Нацбанка Республики Беларусь от 27 февраля 2008 г. № 59 «О внесении изменений и дополнений в Инструкцию об организации исполнения платежей с текущих (расчетных) счетов в белорусских рублях в очередности, установленной законодательством».

Постановлением предусмотрен новый порядок указания в расчетных документах очередности платежей, который отвечает требованиям заполнения новых форматов расчетных документов.

В соответствии с данным порядком очередность платежа указывается в расчетных документах двумя цифрами: от «01» до «42». При этом первая цифра обозначает непосредственно очередь исполнения расчетного доку-

мента, а вторая – последовательность исполнения расчетных документов в пределах одной очереди. Расчетные документы, обозначение очередности платежа которых имеет меньшее значение, имеют приоритет перед расчетными документами, обозначение очередности платежа которых имеет большее значение. Исключение составляют расчетные документы с обозначением очередности платежа 02, 03, 04, которые исполняются в соответствии с указаниями субъекта предпринимательской деятельности в порядке, установленном инструкцией, а также расчетные документы с обозначением очередности платежа 42, по которым плательщик имеет право представить в банк письменное заявление об изменении порядка оплаты.

Кроме того, постановлением отменен ранее действовавший порядок исполнения расчетных документов, оформленных на оплату товаров, относящихся к нескольким очередям.

В организациях наличие и движение денежных средств в официальной денежной единице Республики Беларусь ведется на активном синтетическом счете 51 «Расчетный счет». По его дебету отражаются поступления денежных средств, по кредиту — их списание.

Внесение на расчетный счет наличных денежных средств из кассы организации отражается бухгалтерской записью: дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит счета 50 «Касса».

При зачислении денежных средств, поступивших от заготовительных организаций, составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

При поступлении краткосрочных и долгосрочных кредитов банка составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Поступившие на расчетный счет остатки неиспользованных денежных средств, перечисленных на чековые книжки, отражаются бухгалтерской проводкой: дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки».

Поступление средств от учредителей в счет вклада в уставный фонд организации отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд».

Поступившие средства для осуществления мероприятий целевого назначения отражаются бухгалтерской проводкой: дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит счета 86 «Целевое финансирование».

Получение процентов от банка за хранение денег на текущем счете, депозитных счетах отражают бухгалтерской проводкой: дебет счета 51

«Расчетный счет», кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы» субсчет 1 «Операционные доходы».

По кредиту счета 51 «Расчетный счет» отражаются денежные средства, использованные для расчетов с организациями, банками и финансовыми органами, а также перечисленные на другие счета.

На сумму перечисленной задолженности: поставщикам, по платежам в бюджет финансовым органам, органам социального страхования и социального обеспечения, банку по краткосрочным и долгосрочным кредитам, а также денежным средствам, перечисленным в кассу для выдачи заработной платы работникам организации, уплаты штрафов, пени, неустойки за нарушение условий договоров отражаются следующими бухгалтерскими проводками с дебетом счетов: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации», 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 2 «Внереализационные расходы», кредит счета 51 «Расчетный счет».

Учет операций по валютным счетам. Организации для осуществления внешнеэкономической деятельности могут иметь валютные счета, предназначенные для учета наличия и движения денежных средств в иностранных валютах, открытых в кредитных организациях на территории Республики Беларусь и за ее пределами.

К счету 52 «Валютные счета» могут открываться следующие субсчета:

52-1 «Транзитный валютный счет в банке внутри страны»;

52-2 «Валютный счет за рубежом»;

52-3 «Текущий валютный счет в банке внутри страны»;

52-4 «Специальный транзитный валютный счет».

Порядок учета операций по счету 52 «Валютные счета» такой же, что и по счету 51 «Расчетный счет». Операции по валютным счетам отражаются на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Валютные средства со счетов списывают при перечислении этой валюты по целевому назначению, снятию валюты для оплаты командировочных расходов, реализации на бирже и т. д. Аналитический учет по счету 52 «Валютные счета» ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте. Записи на валютном счете производятся в иностранной валюте и рублевом эквиваленте по официальному курсу Национального банка на день осуществления операции. Сальдо по дебету данного счета показывает наличие свободных средств в иностранной валюте.

На субсчете 52-1 «Транзитный валютный счет в банке внутри страны» отражается информация о движении денежных средств в иностранных валютах на транзитном валютном счете.

Транзитный валютный счет открывается обслуживающим банком самостоятельно, без представления каких-либо документов, при первом поступлении средств в иностранной валюте в пользу организации, имеющей в банке текущий счет в иностранной валюте.

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь «Об обязательной продаже иностранной валюты» от 17 июля 2006 г. № 452 юридические лица и индивидуальные предприниматели, являющиеся резидентами Республики Беларусь, должны осуществлять обязательную продажу иностранной валюты на внутреннем валютном рынке Республики Беларусь в размере 30 % суммы выручки в иностранной валюте в порядке, определенном Национальным банком.

Перечень иностранных валют, подлежащих обязательной продаже на внутреннем валютном рынке Республики Беларусь, приведен в приложении к постановлению Правления Национального банка Республики Беларусь от 13 сентября 2006 г. № 129. В этот перечень включены 12 иностранных валют: австралийский доллар, датская крона, доллар США, евро, исландская крона, иена, канадский доллар, норвежская крона, российский рубль, фунт стерлингов, шведская крона, швейцарский франк.

Обязательная продажа иностранной валюты отражается в бухгалтерском учете следующими проводками.

На стоимость иностранной валюты, подлежащей обязательной продаже и перечисленной банку, составляется бухгалтерская запись: дебет счета 57 «Переводы в пути», субсчет 3 «Валютные средства для продажи» и кредит счета 52 «Валютные счета», субсчет 1 «Транзитный валютный счет в банке внутри страны». Данная хозяйственная операция отражается в бухгалтерском учете по курсу Национального банка Республики Беларусь на день списания валюты с транзитного валютного счета.

Иностранная валюта, не подлежащая продаже, в оценке по курсу Национального банка Республики Беларусь на день списания с транзитного валютного счета перечисляется на текущий валютный счет организации.

Данная хозяйственная операция отражается бухгалтерской записью: дебет счета 52 «Валютные счета», субсчет 3 «Текущий валютный счет в банке внутри страны», кредит субсчета 52-1 «Транзитный валютный счет в банке внутри страны».

Положительная курсовая разница в случае повышения курса Национального банка в период от даты перечисления валюты со счета до даты ее продажи отражается проводкой: дебет счета 57 «Переводы в пути», субсчет 3 «Валютные средства для продажи» и кредит счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 5 «Курсовые разницы». *Отрицательная курсовая разница* в случае понижения курса Национального банка в пе-

риод от даты перечисления валюты со счета до даты ее продажи отражается в учете по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 5 «Курсовые разницы» и кредиту счета 57 «Переводы в пути», субсчет 3 «Валютные средства для продажи».

Продажа иностранной валюты учитывается на счете 91 «Операционные доходы и расходы». На стоимость проданной валюты в белорусских рублях по курсу Национального банка на дату продажи составляют проводку: дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 2 «Операционные расходы», кредит счета 57 «Переводы в пути», субсчет 3 «Валютные средства для продажи».

Поступление белорусских рублей от продажи иностранной валюты отражается по дебету счета 51 «Расчетный счет» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 1 «Операционные доходы».

За проведение обязательной продажи иностранной валюты банком взимается комиссионное вознаграждение. Комиссионное вознаграждение может взиматься только в официальной денежной единице Республики Беларусь.

В соответствии с п. 7 Инструкции № 129 размер комиссионного вознаграждения, взимаемого банком за осуществление обязательной продажи юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, не должен превышать 0,2 % суммы сделки, включая биржевой сбор. В данном случае банк вправе взимать комиссионное вознаграждение за осуществление обязательной продажи при ее проведении как на биржевом, так и внебиржевом валютных рынках.

Уплата комиссии банку при проведении обязательной продажи валюты отражается записью по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 2 «Операционные расходы» и кредиту счета 51 «Расчетный счет».

Субсчет 52-2 «Валютный счет за рубежом» предназначен для обобщения информации о движении денежных средств в иностранных валютах по счетам, открытым организацией за пределами Республики Беларусь.

Валютные счета за рубежом открываются с разрешения Национального банка Республики Беларусь для содержания за пределами Республики Беларусь представительства, филиала, торгового дома; осуществления расчетов, связанных с производственно-хозяйственной деятельностью на территории иностранного государства; в иных целях – при невозможности проводить отдельные операции через уполномоченные банки.

Организации должны периодически отчитываться и представлять документы по ведению данного субсчета Национальному банку Республики Беларусь.

Субсчет 52-3 «Текущий валютный счет в банке внутри страны» предназначен для учета наличия и движения денежных средств организации на текущем валютном счете.

Текущий валютный счет открывается в соответствии с Правилами открытия банками счетов клиентам в Республике Беларусь, утвержденными постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 28 сентября 2000г. № 24.12.

Организациям на каждый вид валюты открывается отдельный лицевой счет. Открытие нескольких текущих счетов в иностранных валютах в различных учреждениях банков допускается с разрешения Национального банка Республики Беларусь. Денежные средства в основном поступают на текущий валютный счет после их распределения с транзитного валютного счета. На сумму поступивших денежных средств составляют бухгалтерскую запись: дебет счета 52 «Валютные счета», субсчет 3 «Текущий валютный счет в банке внутри страны» и кредит счета 52 «Валютные счета», субсчет 1 «Транзитный валютный счет в банке внутри страны».

На текущий валютный счет могут поступать средства, отправленные с другого текущего валютного счета данной организации, открытого в другом банке. В платежном поручении, переданном в банк, делается запись «Расчеты по обязательной продаже валюты произведены».

Получение наличной валюты с текущего валютного счета регламентируется Правилами использования наличной иностранной валюты юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями на территории Республики Беларусь, утвержденными постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 26 декабря 2002г. № 251 (с дополнениями и изменениями).

Юридическими лицами с текущего валютного счета в банке может быть получена иностранная валюта под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, для оплаты государственной пошлины, для пополнения касс организаций, осуществляющих розничную торговлю и оказание услуг гражданам за иностранную валюту.

Получение иностранной валюты юридическим лицам осуществляется по платежному поручению, в котором указываются фамилия и инициалы, реквизиты паспорта работника, уполномоченного на получение валюты. В банк также представляется расчет потребности в иностранной валюте с указанием целей ее использования, документы, подтверждающие необходимость получения иностранной валюты со счета (копия приказа на командировку, копия авансовых счетов, копия договоров и др.).

Получение иностранной валюты отражается проводкой: дебет счета 52 «Касса», кредит счета 52 «Валютные счета», субсчет 3 «Текущий ва-

лютный счет в банке внутри страны». Организация может использовать валюту, находящуюся на текущем валютном счете, для перевода иностранной валюты в оплату стоимости товаров, работ, услуг, в погашение задолженности по экспортно-импортным операциям и на другие цели. Для осуществления перевода организация представляет в банк платежное поручение, а также документы, подтверждающие законность проведения операции. В бухгалтерском учете составляется запись: дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», кредит счета 52 «Валютные счета», субсчет 3 «Текущий валютный счет в банке внутри страны».

Организацией может быть выставлен в иностранной валюте аккредитив. На сумму открытого аккредитива на счетах бухгалтерского учета составляется запись:

дебет счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы», кредит субсчета 52-3 «Текущий валютный счет в банке внутри страны».

Субсчет 52-4 «Специальный транзитный валютный счет» предназначен для отражения приобретенной по заявке организации иностранной валюты.

Специальный валютный счет открывается в соответствии с Правилами открытия банками счетов клиентам в Республике Беларусь, утвержденными постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 28 сентября 2000 г. № 24.12. Согласно п. 26 указанных Правил специальные счета для аккумуляирования открываются по представлении следующих документов:

- заявление на открытие счета;
- дубликат извещения о присвоении УНП;
- справка органов фонда социальной защиты населения Минтруда и соцзащиты Республики Беларусь о регистрации в качестве плательщика обязательных страховых и иных платежей в органах фонда;
- справка из Белорусского республиканского унитарного страхового предприятия «Белгосстрах» о регистрации в качестве страхователя.

Специальный счет для хранения валюты, купленной на внутреннем рынке, открывается в том банке, где у организации открыт текущий счет в иностранной валюте. При отсутствии такового специальный валютный счет открывается в банке, где у организации открыт текущий (расчетный) счет в официальной денежной единице Республики Беларусь. В иных случаях – с разрешения Национального банка Республики Беларусь.

В соответствии с Инструкцией о порядке совершения валютно-обменных операций с участием юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 28 июля 2005 г. № 112 и внесенными

в нее дополнениями постановлением Правления Нацбанка от 21 апреля 2006 г. № 62, от 22 марта 2007 г. № 68.

Организации Республики Беларусь имеют право покупать иностранную валюту на внутреннем валютном рынке Республики Беларусь для проведения следующих валютных операций: оплата расходов, связанных с поездками за пределы Республики Беларусь, а именно расходы, связанные со служебными командировками за границу, в том числе на обучение, а также на стажировку, семинар, конференцию и иные мероприятия, связанные с повышением квалификации работников субъекта валютных операций – резидента;

- расходы, связанные с направлением за границу иных лиц в случаях, установленных законодательствам;

- расходы, связанные с разъездами индивидуальных предпринимателей – резидентов за пределами Республики Беларусь;

- выдача под отчет водителям автобусов и грузовых автомобилей, работающих на регулярных международных пассажирских и грузовых линиях, работа которых протекает в пути, для оплаты за пределами Республики Беларусь страхового взноса, премии по договорам страхования, дорожных, экологических, таможенных пошлин и сборов, налогов, вынужденного мелкого ремонта, приобретения горюче-смазочных материалов, стоянки;

- выплаты надбавок, выплачиваемых в иностранной валюте в соответствии с законодательством Республики Беларусь за подвижной и разъездной характер работы, производство работы вахтовым методом, за постоянную работу в пути, работу вне места постоянного жительства (полевое довольствие).

Для таких случаев постановлением № 62 были конкретизированы документы, которые служат основанием для покупки валюты, а именно:

- приказ (постановление, распоряжение) о направлении в служебную командировку за границу либо иной документ в случаях, установленных законодательством;

- расчет суммы иностранной валюты, причитающейся к получению (возмещению) направляемым за границу лицам, подписанный руководителем и (или) главным бухгалтером субъекта валютных операций – резидента, индивидуальным предпринимателем; в иных случаях – расчет соответствующей потребности в иностранной валюте, подписанный руководителем или главным бухгалтером субъекта валютных операций – резидента, индивидуальным предпринимателем.

Также разрешается приобретение иностранной валюты для оплаты страхового взноса, осуществления расчетов по договорам страхования,

соцстрахования, перестрахования между субъектами валютных операций – резидентами. Основание для покупки иностранной валюты по этим операциям является документ, подтверждающий заключение между субъектами валютных операций – резидентами соответствующей гражданско-правовой сделки, либо счет-фактура на оплату страхового взноса.

Купленная организацией иностранная валюта подлежит зачислению на специальный валютный счет. Начисление и выплата процентов по денежным средствам, находящимся на специальном валютном счете, не производится. Субъект валютных операций – резидент вправе изменить целевое использование приобретенной иностранной валюты в следующих случаях: если иностранная валюта, купленная для оплаты расходов, связанных со служебными командировками за границу работников субъекта валютных операций – резидента, в том числе на обучение, а также на стажировку, семинар, конференцию и иные мероприятия, связанные с повышением их квалификации, на основании одного приказа о направлении в служебную командировку за границу, будет использована для оплаты расходов, связанных со служебными командировками, по другому приказу. Субъект валютных операций – резидент вправе изменить целевое использование приобретенной иностранной валюты как в срок нахождения ее на специальном счете, так и после осуществления платежей за счет приобретенной иностранной валюты. Покупка иностранной валюты отражается следующими бухгалтерскими записями:

дебет счета 57 «Переводы в пути», субсчет 2 «Денежные средства для покупки валюты», кредит счета 51 «Расчетный счет» – на сумму денежных средств, перечисленных организацией на покупку иностранной валюты;

дебет счета 52 «Валютные счета», субсчет 4 «Специальный транзитный валютный счет», кредит счета 57 «Переводы в пути», субсчет 2 «Денежные средства для покупки валюты» – на стоимость купленной валюты по курсу Национального банка на дату зачисления;

дебет счета 97 «Расходы будущих периодов», субсчет 2 «Расходы, связанные с покупкой иностранной валюты» и кредит счета 57 «Переводы в пути», субсчет 2 «Денежные средства для покупки валюты» – на сумму расходов по покупке валюты в виде разницы между курсом покупки и курсом Национального банка на дату покупки.

При покупке иностранной валюты ниже официального курса, установленного Национальным банком Республики Беларусь, разница между курсом покупки иностранной валюты и курсом, установленным Национальным банком Республики Беларусь, относится в кредит счета 92 «Нереализованные доходы и расходы».

Положительная курсовая разница, возникающая в результате переоценки стоимости иностранной валюты при изменении Национальным банком Республики Беларусь курса на момент покупки и момент зачисления на валютный счет, относится в кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчета 5 «Курсовые разницы», отрицательная курсовая разница относится в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов».

При совершении валютно-обменных операций на биржевом валютном рынке банк вправе взимать комиссионное вознаграждение в белорусских рублях и (или) в иностранной валюте. Комиссионное вознаграждение взимается путем списания (перечисления) комиссионного вознаграждения со счетов субъекта валютных операций, банка, банка-нерезидента либо путем уменьшения суммы денежных средств, причитающихся указанным участникам валютной операции по покупке иностранной валюты субъектом валютных операций – резидентом, при которой комиссионное вознаграждение взимается только путем списания (перечисления) денежных средств со счетов субъекта валютных операций – резидента). Если иное не установлено законодательством Республики Беларусь, размер комиссионного вознаграждения определяется банком самостоятельно.

При совершении валютно-обменных операций на биржевом валютном рынке со средствами республиканского и местных бюджетов комиссионное вознаграждение не взимается. В зависимости от назначения купленной иностранной валюты затраты организации по уплате комиссии банку относятся на увеличение стоимости товарно-материальных ценностей, издержек производства (обращения), вложений во внеоборотные активы, источники собственных средств.

Если удержание комиссионного вознаграждения произведено банком из ранее перечисленной организацией на покупку иностранной валюты, данная хозяйственная операция отражается проводкой: дебет счетов 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 41 «Товары», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.; кредиту счета 57 «Переводы в пути». В случае перечисления комиссии банку с текущего (расчетного) счета организации составляется запись по дебету счетов 10, 11, 41, 08, 26 и других и кредиту счета 51 «Расчетный счет».

Перечисление иностранной валюты со специального транзитного валютного счета отражается по кредиту счета 52 «Валютные счета», субсчет 4 «Специальные транзитный валютный счет» и дебету счетов 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы» – на сумму выставленного аккредитива; 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на оплату стоимости товаров, работ, услуг;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» – на сумму расходов, связанных со служебными командировками, а также расходов, связанных с направлением за границу в случаях, установленных законодательством, и т. д.

Постановлением № 62 конкретизированы нормы, определяющие действия банка и покупателя иностранной валюты при обратной продаже. Так, субъект валютных операций – резидент не позднее последнего дня установленного срока хранения иностранной валюты на специальном счете представляет в банк для проведения обратной продажи:

- на биржевом валютном рынке – платежное поручение на перевод с продаж и заявку на продажу с согласием на продажу иностранной валюты по биржевому курсу на день соответствующих торгов;
- на внебиржевом валютном рынке – платежное поручение на перевод с продаж с указанием курса продажи.

В случае непредставления субъектом валютных операций – резидентом в течение установленного срока хранения иностранной валюты вышеуказанных документов для осуществления обратной продажи исполняющий банк в течение последующих двух рабочих дней либо приобретает иностранную валюту по биржевому курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, сложившемуся на торгах в день осуществления обратной продажи, либо продает иностранную валюту на биржевых торгах.

При этом если в день осуществления обратной продажи торги по данной иностранной валюте не проводились либо данная иностранная валюта не котируется на биржевых торгах, банк приобретает валюту по официальному курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному на день осуществления обратной продажи.

В результате внесения изменений в Инструкцию № 112 расширены возможности субъектов валютных операций – резидентов для повторного использования ранее приобретенной иностранной валюты после ее возврата и последующего зачисления на специальный транзитный валютный счет. В этом случае после представления клиентом документов, подтверждающих покупку иностранной валюты, данная валюта может быть не только продана путем проведения обратной продажи, но также зачислена на специальный счет, открытый данному клиенту, для повторного ее использования.

Дополнительно определено, что при возврате иностранной валюты и отсутствии у субъекта валютных операций – резидента специального счета для хранения приобретенной иностранной валюты в данной иностранной валюте она может быть зачислена с конверсией на открытый

этому клиенту специальный счет в иной иностранной валюте для повторного использования.

В бухгалтерском учете продажа остатка неиспользованной валюты со специального валютного счета отражается аналогичными бухгалтерскими записями, совершаемыми при обязательной продаже валюты.

Синтетический учет денежных средств, находящихся на валютных счетах, ведется в журнале-ордере ф. № 2-АПК. Записи в нем производят в хронологическом порядке на основании выписок банков с приложенными к ним первичными документами. Операции отражаются в иностранной валюте и рублевом эквиваленте по курсу Национального банка. В конце месяца в журнале-ордере ф. № 2-АПК подсчитывают обороты по счету 52 в разрезе корреспондирующих счетов, а затем производится его сверка с показателями, отраженными в журналах-ордерах № 1-АПК, № 2-АПК, № 3-АПК, № 4-АПК, № 6-АПК и др., кредитовые обороты по счету 52 «Валютные счета» переносят в Главную книгу.

Учет операций на специальных счетах в банках. Движение средств на специальных счетах отражается на отдельном бухгалтерском счете. Для учета таких средств предназначен активный синтетический счет 55 «Специальные счета в банках». На нем обобщается информация о наличии и движении денежных средств в официальной денежной единице Республики Беларусь и иностранных валютах, а также аккредитивах, чековых книжках и иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах.

К счету 55 «Специальные счета в банках» могут быть открыты следующие субсчета: 55-1 «Аккредитивы», 55-2 «Чековые книжки», 55-3 «Депозитные счета в официальной денежной единице Республики Беларусь», 55-4 «Депозитные счета в иностранной валюте», 55-5 «Специальный счет средств целевого финансирования», 55-6 «Другие счета в банке», 55-7 «Банковские карты».

На субсчете 55-1 ведут учет выставленных аккредитивов для расчетов с иногородними поставщиками. Покупатель дает письменное поручение обслуживающему его банку об открытии аккредитива, указывая в нем наименования и адрес поставщика, сумму аккредитива и срок его действия и т. д. Аккредитив представляет собой соглашение между банком плательщика и плательщиком, в силу которого банк-эмитент по поручению приказодателя представляет в пользу получателя средств по аккредитиву обязательство произвести платеж против представленных в соответствии с условиями аккредитива документов и выполнения других условий аккредитива.

Аккредитив может быть отзывным, безотзывным, подтвержденным, переводным, резервным (ст. 255 Банковского кодекса).

Зачисление собственных и заемных денежных средств в аккредитивы отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы», кредит счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

По мере использования аккредитива (согласно выпискам банка) составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», кредит счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы».

Неиспользованные средства в аккредитивах зачисляются на тот счет в банке, с которого они были перечислены обратной бухгалтерской проводкой. На каждый выставленный аккредитив открывается отдельный аналитический счет.

На субсчете 55-2 «Чековые книжки» учитывают денежные средства в чековых книжках. Порядок осуществления расчетов чеков из чековых книжек регламентируется инструкцией о порядке проведения операций с использованием чеков из чековых книжек и расчетных чеков. Для получения чековой книжки организация представляет обязательство и платежное поручение для депонирования средств на сумму чековой книжки на счетах, с которых производится списание суммы чеков из чековых книжек по мере их оплаты. Для их получения в учреждение обслуживающего банка представляется заявление-обязательство, поручение для депонирования средств. Депонирование средств при выдаче чековых книжек отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки», кредит счетов 51 «Расчетный счет», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

На депонированную сумму чековой книжки банком могут начисляться проценты. При начислении процентов составляют бухгалтерскую проводку: дебет субсчета 55-2 «Чековые книжки», кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 1 «Операционные доходы».

На суммы оплаченных банком чеков, предъявленных ему соответствующими организациями и учреждениями, составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», кредит счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки».

На суммы возвращенных в банк чеков (оставшихся неиспользованными) субсчет 55-2 «Чековые книжки» кредитуют со счетами, с которых депонированы денежные средства (51, 66, 67 и др.).

Аналитический учет по субсчету 55-2 «Чековые книжки» ведется по каждой полученной чековой книжке.

На субсчетах 55-3 «Депозитные счета в официальной денежной единице Республики Беларусь» и 55-4 «Депозитные счета в иностранной валюте» учитывают движения средств, вложенных организацией в банковские вклады на условиях срочности, возвратности и платности. Поступление денежных средств во вклады отражаются по дебету вышеназванных субсчетов в корреспонденции со счетами 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета». При возврате банком сумм вкладов (окончании срока депозита) в учете составляются обратные бухгалтерские проводки на сумму вкладов и начисленных процентов за хранение денежных средств на депозитных счетах.

Субсчет 55-5 «Специальный счет средств целевого финансирования» предназначен для учета наличия и движения обособленно хранящихся в банках средств целевого финансирования (средств на финансирование капитальных вложений, содержание учреждений социально-бытового назначения, борьбу с болезнями растений и животных, субсидий правительственных органов и т. д.). Поступившие средства целевого финансирования отражаются бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 55-5 «Специальный счет целевого финансирования», кредит счета 86 «Целевое финансирование». Расходование средств целевого финансирования отражается по кредиту субсчета 55-5 «Специальный счет целевого финансирования» с дебетом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. Аналитический учет по данному субсчету ведется в разрезе источников финансирования. Субсчет 55-6 «Другие счета в банке» используется для учета движения денежных средств, принадлежащих гражданам, за принятые от них на реализацию продукцию, скот и птицу.

Зачисление выручки, полученной от заготовительных и перерабатывающих организаций, отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 55-6 «Другие счета в банке», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Перечисление средств физическим лицам за закупленную у них сельскохозяйственную продукцию отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 8 «Расчеты с гражданами за продукцию, скот и птицу, принятые для реализации», кредит субсчета 55-6 «Другие счета в банке».

При получении наличных денежных средств для расчетов со сдатчиками сельскохозяйственной продукции составляется запись по дебету счета 50 «Касса» и кредиту субсчета 55-6 «Другие счета в банке».

Субсчет 55-7 «Банковские карточки» применяется при использовании организацией корпоративных банковских карточек для расчетов за

товары и услуги. Он открывается в разрезе карт-счетов, предоставленных организации банками — эмитентами пластиковых карточек.

Порядок проведения операций с помощью пластиковых карточек регламентируется Инструкцией о порядке совершения операций с банковскими пластиковыми карточками, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 30 апреля 2004г. № 74.

Перечисление денежных средств на карт-счета отражается следующей бухгалтерской записью: дебет счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 7 «Банковские карты» и кредит счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета».

Держатели пластиковых карточек полученные наличные денежные средства используют на служебные командировки и т. д.

Держателями корпоративных пластиковых карточек являются физические лица, состоящие в штате организации, на имя которой в банке открывается карт-счет, поэтому учет всех расчетов с применением банковских карт осуществляется с использованием счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Использование средств, находящихся на карт-счете, отражается по дебету счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и кредиту счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 7 «Банковские карты». Аналитический учет по счету 57 «Переводы в пути», субсчет 7 «Банковские карты» ведется в разрезе карт-счетов, открытых организацией в банке.

Аналитический учет денежных средств на специальных счетах в банках ведется в ведомости ф. № 25-АПК.

Для отражения остатка на начало и конец отчетного месяца, дебетовых оборотов по счетам 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути» и 58 «Финансовые вложения» с корреспондирующими счетами и кредитовых оборотов предназначены разделы:

1. «Аналитические данные по счету 55 “Специальные счета в банках”»;
2. «Аналитические данные по счету 57 “Переводы в пути”»;
3. «Аналитические данные по счету 58 “Финансовые вложения”».

Записи в указанные разделы ведомости ф. № 25-АПК производятся на основании выписок банка в хронологической последовательности. Применение ведомости ф. № 25-АПК позволяет накапливать дебетовые и кредитовые обороты в разрезе субсчетов по счетам 55 и 57. Итоговые суммы кредитовых оборотов в разрезе корреспондирующих счетов (по субсчетам) переносятся в журнал-ордер ф. № 3-АПК. Подсчитывают обороты по кредиту счета 55 в разрезе корреспондирующих счетов. После сверки показателей, отраженных в журналах-ордерах ф. № 1-АПК, 2-АПК, 4-АПК, 6-АПК и других, кредитовые обороты по счету 55 «Специальные счета в банках» переносятся в Главную книгу.

Учет денежных средств в пути. Для учета денежных средств, находящихся в пути, предназначен счет 57 «Переводы в пути». По дебету счета отражают выручку от реализации товаров организациями, осуществляющими торговую деятельность, внесенную в кассу банка или кассы почтовых отделений для зачисления на расчетный или другие счета организации, но еще не зачисленную по назначению, т. е. находящуюся в пути, по кредиту зачисляются сданные суммы на счета в банке. К счету 57 «Переводы в пути» могут открываться следующие субсчета:

57-1 «Инкассированные денежные средства»;

57-2 «Денежные средства для покупки валюты»;

57-3 «Валютные средства для продажи»;

57-4 «Переводы в пути по банковским картам».

Суммы наличных денег, сданные из кассы организации инкассатору или на почту, а также суммы почтовых извещений, квитанций учреждений банков на сдачу выручки отражаются бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 57-1 «Инкассированные денежные средства», кредит счетов 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 90 «Реализация», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Субсчет 57-2 «Денежные средства для покупки валюты» предназначен для отражения операций, связанных с покупной иностранной валюты. Перечисление белорусских рублей для покупки иностранной валюты отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 57-2 «Денежные средства для покупки валюты», кредит счета 51 «Расчетный счет».

Приобретенная иностранная валюта по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату покупки отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 52-4 «Специальный транзитный валютный счет», кредит субсчета 57-2 «Денежные средства для покупки валюты».

При покупке иностранной валюты могут возникать расходы в сумме разницы между курсом покупки и официальным курсом Национального банка Республики Беларусь на момент покупки.

Превышение снятой с расчетного счета суммы в белорусских рублях над рублевым эквивалентом купленной иностранной валюты отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», кредит счета 57-2 «Денежные средства для покупки валюты».

Субсчет 57-3 «Валютные средства для продажи» предназначен для учета направленной для продажи на торгах валюты с выделением в аналитическом учете операций по обязательной, добровольной продаже и конверсионных операциях.

Перечисления иностранной валюты для продажи по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на день списания ино-

странной валюты со счета отражаются бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 57-3 «Валютные средства для продажи», кредит счета 52 «Валютные счета».

Положительная курсовая разница по проданной иностранной валюте списывается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 57-3 «Валютные средства для продажи», кредит счета 98 «Доходы будущих периодов».

Отрицательная курсовая разница по проданной иностранной валюте отражается обратной бухгалтерской проводкой: дебет счета 98 «Доходы будущих периодов», кредит субсчета 57-3 «Валютные средства для продажи».

Уплата комиссионного вознаграждения банку за организацию проведения продажи иностранной валюты с текущего (расчетного) счета организации отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 2 «Операционные расходы» и кредит счета 51 «Расчетный счет».

Денежные средства, поступившие от продажи иностранной валюты в официальной денежной единице Республики Беларусь, по курсу продажи оприходуют бухгалтерской записью: по дебету счета 51 «Расчетный счет» и кредиту счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 1 «Операционные доходы».

Субсчет 57-4 «Переводы в пути по банковским картам» предназначен для использования в торговых организациях, продающих товары по банковским карточкам. По дебету данного субсчета отражается стоимость проданных товаров с оплатой в порядке списания денежных средств с пластиковых банковских карт, с кредитом счета 90 «Реализация». Поступление денежных средств на текущий (расчетный) счет организации отражается по дебету счета 51 «Расчетный счет» и кредиту субсчета 57-4 «Переводы в пути по банковским картам».

Аналитический учет по счету 57 «Переводы в пути» ведется в ведомости ф. № 25-АПК по каждой сумме средств, находящихся в пути, с обособленным учетом переводов в иностранной валюте. Записи в ней производятся в хронологическом порядке на основании выписок банка, квитанций почтовых отделений, копий сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам, карт-чеков и др. Ведомость ф. № 25-АПК позволяет накапливать дебетовые и кредитовые обороты в разрезе субсчетов по счету 57 «Переводы в пути». Итоговые суммы кредитовых оборотов в разрезе корреспондирующих счетов переносятся в журнал-ордер ф. № 3-АПК, в котором ведется синтетический учет операций по счету 57 «Переводы в пути». В конце месяца в журнале-ордере ф. № 3-АПК подсчитывают обороты по кредиту счета 57 в разрезе корреспондирующих счетов, которые переносят в Главную книгу.

10.4. Основные формы безналичных расчетов и расчетные документы

Формы безналичных расчетов. Под безналичными расчетами понимаются расчеты между юридическими лицами, а также с участием индивидуальных предпринимателей и физических лиц, проводимые через банк, его филиал в безналичном порядке.

В соответствии с Банковским кодексом Республики Беларусь безналичные расчеты между организациями производятся с использованием следующих форм безналичных расчетов: *платежных поручений; платежных требований; платежных требований-поручений; аккредитивов; чеков; в порядке плановых платежей; банковских пластиковых карточек.*

В международных расчетах используют банковский перевод, инкассо, аккредитив. Формы безналичных расчетов избираются клиентами банков самостоятельно на основании заключаемых ими договоров.

Расчеты производятся через банк на основании расчетных документов, которые могут быть выданы в письменной или электронной форме. Они должны соответствовать установленным стандартам и иметь обязательные реквизиты:

- наименование расчетного документа;
- номер документа, число, месяц и год его выписки;
- наименование плательщика, номер его счета, учетный номер плательщика (УНП);
- наименование, местонахождение банка плательщика, его банковский код, номер корреспондентского счета или субсчета;
- наименование получателя средств, номер его счета, учетный номер плательщика (УНП);
- наименование и местонахождение банка получателя (в случае необходимости адрес), его банковский код, номер корреспондирующего счета или субсчета;
- назначение платежа, его очередность и код платежа в бюджет;
- сумма платежа (прописью и цифрами);
- подписи уполномоченных лиц и оттиск печати на первом экземпляре.

При оформлении документов не допускаются пометки, подчистки и исправления. Банковские документы действительны к предъявлению в обслуживаемый банк в течение десяти календарных дней, не считая дня их выписки.

Платежными поручениями рассчитываются за полученные товары и оказанные услуги по нетоварным операциям, предварительную оплату

товаров и мелких услуг, по однородным поставкам, предстоящие перевозки автотранспортными организациями, перечисления средств бюджету, фонду социальной защиты населения и др. Платежные поручения составляются на типовых бланках (ф. № 0401600002), а при перечислении средств трем и более получателям, обслуживаемым одним учреждением банка, используются сводные платежные поручения на бланках (ф. № 0401600003). Поручения действительны в течение десяти дней, выписываются в трех экземплярах как при однородных, так и иногородних расчетах. В случае осуществления платежа в режиме реального времени поручение представляется в банк в двух экземплярах. Если плательщик и получатель средств обслуживаются разными однородными учреждениями банка, поручения представляются в четырех экземплярах. В поручении указывается общее наименование товара, а при предварительной оплате — номер счета, дата. Рассчитываться можно с помощью платежных поручений, акцептованных банком. Их используют при расчетах за полученные товары и оказанные услуги; за переводы, совершаемые через почту, пересылку почтовых посылок и в оплату наложенных платежей; при разовых расчетах с транспортными организациями за перевозки грузов и групповые перевозки пассажиров, их багажа. Плательщик, желающий произвести расчеты поручением, акцептованным банком, представляет для акцепта поручение (ф. № 04010600002) в трех экземплярах. Сумма поручения списывается учреждением банка со счета плательщика и депонируется на счете «Акцептованные платежные поручения и расчетные чеки».

При расчетах *платежными требованиями* (акцептная форма расчетов) получатель средств представляет в обслуживающий его банк расчетный документ, содержащий требование к плательщику об уплате получателем определенной суммы через банк за отгруженные (отпущенные) товарно-материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги. Банк оплачивает эти требования с согласия (акцепта) плательщика с его счета. *Акцепт требований* может быть последующим и предварительным. При расчетах в порядке последующего акцепта требования оплачиваются в течение операционного дня по мере их поступления в банк плательщика. За ним сохраняется право заявить полный и частичный отказ от акцепта при иногородних и однородных расчетах в течение трех рабочих дней после поступления требований в банк. В день получения заявления об отказе от акцепта суммы отказа восстанавливаются на том счете плательщика, с которого была произведена оплата требования. При расчетах в порядке *предварительного акцепта* требование оплачивается на следующий день после истечения срока акцепта.

Платательщик имеет право заявить обслуживающему его учреждению банка отказ от акцепта по иногородним расчетам в течение трех рабочих дней и по одногородним расчетам в течение двух дней после получения требования этим учреждением банка, не считая дня поступления требования. При необходимости руководитель учреждения банка может увеличить срок акцепта требований до 10 дней.

Платательщик может полностью или частично отказаться от акцепта требования. Право полного отказа от него возникает в случаях предъявления требования на незаконные товары и услуги, при отгрузке товаров не по надлежащему адресу, при поставке недоброкачественных или некомплектных товаров и т. д. Частичный отказ от оплаты платежного требования может быть заявлен при отгрузке (наряду с заказными) товаров, которые не заказаны, а также при отгрузке товаров в количестве, превышающем заказное, при обнаружении недоброкачественности или некомплектности части товаров, превышении установленных цен и наценок и т. д. Без акцепта оплачивают платежные требования за газ, воду, электрическую энергию, пользование телефонами и почтово-телеграфные услуги.

Платежное требование составляется на типовых бланках (ф. № 0401890001). Если оно не совмещено со спецификацией, к нему должны прикладываться товарно-транспортные либо заменяющие их документы. При иногородних расчетах в банк предъявляются три, при одногородних — четыре экземпляра требований. При этом составляется реестр (ф. № 0401710008) в двух экземплярах. Требования сдаются в банк на инкассо вслед за отгрузкой товара или оказанием услуг, но не позднее срока давности (один год с момента отгрузки). Требования с последующим акцептом или без него, подлежащие оплате в течение операционного дня, оплачиваются в тот же день, а при отсутствии или недостаточности средств на счетах плательщика и невозможности предоставления кредита для их оплаты помещаются в картотеку № 2. Требования, акцептованные покупателями, но не оплаченные им в срок, оплачиваются по мере поступления средств на счет плательщика.

Платежное требование-поручение является платежной инструкцией, содержащей требование получателя денежных средств к плательщику оплатить стоимость поставленного по договору товара, провести платежи по другим операциям на основании направленных ему (минуя обслуживающий банк) расчетных, отгрузочных и иных документов, предусмотренных договором.

Расчеты аккредитивами. Аккредитив представляет собой поручение банка покупателя банку поставщика оплатить расчетные документы,

предъявленные поставщиком. Банк покупателя называется банком-эмитентом, а поставщика — исполняющим банком. Для открытия аккредитива покупатель представляет обслуживающему его банку заявление (ф. № 0401020005). Банк на его основании перечисляет деньги с расчетного или других счетов клиента и бронирует их на специальном счете. Банк покупателя направляет банку поставщика поручение на открытие аккредитива, банк поставщика извещает его об открытии в его пользу аккредитива.

Выплаты по аккредитиву производят в течение срока его действия в полной сумме или частями после представленных поставщиком реестров счетов и транспортных или приемо-сдаточных документов, удостоверяющих отгрузку товара. Сумма реестров счетов зачисляется на расчетный счет поставщика и списывается в расход со счета «Аккредитивы к оплате». Банку покупателя посылается авизо вместе со вторым экземпляром реестра счетов, товарно-транспортными и другими документами, предусмотренными условиями аккредитива. Аккредитив может быть отзывным или безотзывным, подтвержденным, переводным, резервным, покрытым или непокрытым. Под *отзывным* понимается аккредитив, который может быть отменен банком-эмитентом без предварительного уведомления бенефициара. *Безотзывный* аккредитив (подтвержденный аккредитив) не может быть отменен без согласия бенефициара. Под *переводным* понимается аккредитив, по которому по заявлению бенефициара банк-эмитент может дать согласие иному лицу (иному бенефициару) на полное либо частичное исполнение аккредитива, если это допускается обязательством. Под *резервным* аккредитивом понимается аккредитив, по которому банк выдает независимое обязательство выплатить определенную сумму денежных средств бенефициару по его требованию (заявлению). *Покрытым* называется аккредитив, при открытии которого банк-эмитент перечисляет исполняющему банку денежные средства плательщика, снятие с его расчетного счета или представленный банком плательщику кредит. При открытии *непокрытого* аккредитива банк-эмитент не перечисляет исполняющему банком денежные средства, а предоставляет ему право списать сумму аккредитива со счета банка-эмитента, открытого им в исполняющем банке. По истечении срока действия аккредитив закрывается. Неиспользованные суммы аккредитива перечисляются банку плательщика, который зачисляет их на тот счет, с которого они перечислялись. Для покупателя аккредитивная форма расчетов невыгодна, поскольку его денежные средства замораживаются на длительный срок, а для поставщика выгодна с точки зрения надежности и скорости получения денег.

При расчетах за товары и услуги сельскохозяйственные организации используют и расчетные чеки. *Чек* — письменное поручение его владельца обслуживающему банку на перечисление указанной суммы с его счета на счет получателя денежных средств.

Для получения чековой книжки в обслуживающий банк представляется заявление-обязательство на получение чековой книжки в одном экземпляре и поручение в двух экземплярах для депонирования средств за подписями лиц, которым дано право подписывать документы для совершения операций по счету организации, с проставлением оттиска его печати. Чековая книжка, по которой установлен лимит расчетов, называется *лимитированной*.

Размер дохода на депонированную сумму чековой книжки определяется договором между банком и клиентом. Он устанавливается в размере суммы денежных средств, находящихся на специальном счете.

Срок действия чековой книжки — один год, а при наличии неиспользованных чеков и остатка средств на текущем счете этот срок по заявлению чекодателя может быть продлен еще на один год. Продление оформляется банком чекодателя.

При приемке чеков в уплату за товары или услуги работник организации, на которого возложены такие функции, удостоверяется в личности чекодателя, проверяет правильность заполнения чека, принимает чек к оплате, проставляя на его обороте и корешке оттиск (печати) организации и дату чека к оплате, подписывает его и корешок.

Чекодержатель принятые в уплату расчетные чеки представляет по месту открытия расчетного счета вместе с поручением-реестром. Поручение-реестр представляется в банк не позднее третьего рабочего дня после принятия чека к оплате.

После зачисления средств на счет чекодержателя обслуживающий его банк от своего имени составляет реестр поручения и вместе с чеками направляет их в банк чекодателя для списания средств с его счета.

Расчеты инкассовыми поручениями (распоряжениями на бесспорное списание средств) производят со счетов организации без ее согласия по решению соответствующих органов. Исполнительные документы на списание средств представляют взыскатели при инкассовых поручениях, составляемых на бланках платежных требований, о чем делается соответствующая исправительная надпись в названии документа.

Расчеты в порядке плановых платежей применяются при равномерных постоянных поставках товаров и оказании услуг. Причем оплачивается не каждая отдельная поставка или физически оказанная услуга, а периодически средства перечисляются в сроки и в размерах, заранее со-

гласованных сторонами. Периодически, но не реже одного раза в месяц, расчеты уточняются на основе фактического отпуска товаров или оказания услуг за истекший период в перерасчете и в порядке, обусловленном в соглашении. Плановые платежи производятся платежными поручениями, требованиями, а также сводными требованиями за услуги транспорта. В них делается пометка «Без акцепта», а в поручениях «Плановый платеж по соглашению от 200_ г.» плательщик может передавать банку заблаговременно все платежные поручения на платежи за предстоящий календарный месяц.

Между организациями могут производиться *разовые зачеты взаимных требований*. В них участвуют две организации и более. Заинтересованные стороны подают в банк заявления-обязательства, в соответствии с которыми учреждение банка заказывает документы, подлежащие зачету, из другого учреждения банка. При групповых зачетах взаимных требований каждому участнику банк открывает временный активно-пассивный лицевой счет.

Под *банковскими пластиковыми карточками* понимаются карточки национальной (международной) системы расчетов, использующей их в качестве платежного средства, и частные банковские карточки.

Банковская пластиковая карточка – персонифицированное либо нет средство проведения безналичных платежей за товары и услуги, получения наличных денег и других операций.

10.5. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Для учета расчетов с поставщиками, подрядчиками предназначен счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Он является пассивным, по его кредиту отражается кредиторская задолженность, а по дебету – сумма оплаты счетов кредитора. На нем отражаются расчеты за:

- товарно-материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги, включая стоимость электроэнергии, газа, воды и т. п., а также по переработке материальных ценностей, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк;

- товарно-материальные ценности, принятые работы и потребленные услуги, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили (так называемые неотфактурованные поставки);

- излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке;

- товарно-материальные ценности, принятые работы и потребленные услуги, расчеты по которым производятся в порядке плановых платежей;

- услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа (фрахт);
- все виды услуг связи и др.;
- по выданным авансам под поставку материальных ценностей либо выполнение работ, а также по оплате продукции и работ, принятых от заказчиков по частичной готовности.

Подрядные строительные, монтажные, научно-исследовательские и другие организации, если они являются генеральными подрядчиками, расчеты со своими субподрядчиками также учитывают на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, отражаются на счете 60 независимо от того, одновременно или предварительно оплачивался предъявленный счет.

На стоимость фактически поступивших или принятых к оплате ценностей (работ, услуг) в учете составляется бухгалтерская проводка: дебет счетов 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Одновременно сумма выставленного поставщиком налога на добавленную стоимость отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Если счет поставщика акцептован и оплачен до поступления груза, а при приемке на складе поступивших товарно-материальных ценностей обнаружилась недостача против отфактурованного количества, а также если при проверке счета поставщика или подрядчика (после того как счет был акцептован) обнаружены несоответствие цен, обусловленное договором, или арифметические ошибки, то в бухгалтерском учете составляется проводка: дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по претензиям», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Выявленная при приемке недостача в пределах норм естественной убыли отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При поступлении товарно-материальных ценностей, на которые расчетные документы поставщиков не получены, бухгалтерия организации

обязана прежде всего проверить, не числятся ли поступившие товарно-материальные ценности как оплаченные, но находящиеся в пути, или не вывезенные со складов поставщиков, и не числится ли стоимость поступивших ценностей как дебиторская задолженность.

На сумму оплаты счетов в бухгалтерском учете составляются следующие проводки: дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», кредит счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы».

В начале нового месяца суммы, принятые на учет как материалы в пути, не вывезенные со складов поставщиков, сторнируются, а суммы оплаты продолжают числиться как дебиторская задолженность.

На счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» учитывают также расчеты между заказчиками и подрядчиками за выполненные строительно-монтажные работы в соответствии с договором подряда по договорной цене. Выполненные подрядные работы оплачиваются заказчиком на основании подписанных им справок по форме № 3, в которых определяется стоимость выполненных и подлежащих к оплате работ за отчетный месяц.

В последнее время часть расчетов с поставщиками осуществляется с помощью векселей.

Вексель — это долговое обязательство, дающее право его владельцу или векселедержателю (кредитору) требовать уплаты обозначенной на векселе денежной суммы от должника (дебитора, векселедателя) или акцептанта (лица, обязавшегося уплатить по векселю) по истечении срока обязательства. Векселедержателями могут быть только юридические лица (резиденты или нерезиденты) Республики Беларусь.

Вексель имеет две функции: 1) это средство оформления коммерческого кредита, предоставляемого в товарной форме продавцами покупателям в виде отсрочки уплаты долга за проданный товар (оказанные услуги); 2) это ценная бумага, которая продается и покупается с целью получения дохода.

Статьей 144 Гражданского кодекса (ГК Республики Беларусь) установлено, что вексель является ценной бумагой. Ценные бумаги делятся на два вида.

1. *Процентные* — это вексель, обязательство, плата по которым складывается из суммы номинала и процентов, начисленных на номинал. Размер процентной ставки определяется по векселям с указанием срока платежа «по предъявлению», а также «во столько-то времени от предъявления». Размер учетной ставки рассчитывается умножением величины базовой ставки, установленной Постановлением Национального банка, на коэф-

фициент расчета учетной ставки, также установленный Правлением Национального банка по согласованию с департаментом ценных бумаг.

2. *Дисконтные векселя банка* — это векселя с обязательством оплаты суммы номинала. Продаются они со скидкой с номинала по соглашению сторон. Сумма дисконта определяется в виде разницы между покупной ценой и номинальной стоимостью векселя, которая выплачивается банком при наступлении срока платежа по векселю. Доход вычисляется в виде дисконта по векселям со сроками платежа «на определенную дату» и «во столько-то времени от составления».

Векселя бывают простые и переводные. В *простом* векселе участвуют две стороны: векселедатель и векселедержатель. *Переводной* вексель выписывается поставщиком и содержит приказ векселедателя плательщику уплатить определенную сумму предъявителю векселя или лицу, указанному в векселе, или тому, кого он укажет по истечении срока векселя. Переводной вексель должен быть акцептован плательщиком, и только в этом случае он приобретает юридическую силу.

Суммы задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными организацией векселями, не списываются со счета 60, а учитываются обособленно в аналитическом учете.

На стоимость фактически поступивших ценностей (работ, услуг), обеспеченных выданными векселями, составляется проводка: дебет счетов 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 18-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Погашение задолженности, обеспеченной выданными векселями, отражают бухгалтерской проводкой: дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», кредит счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета» и др.

На сумму уплаченных процентов по выданным векселям составляют бухгалтерскую проводку: дебет счетов 20 «Основное производство», дебет счета 23 «Вспомогательные производства», кредит счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета» и др.

Начисление вексельного сбора отражается бухгалтерской проводкой: дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Банки могут принимать векселя на инкассо. Сельскохозяйственные организации по договоренности с банками передают им векселя на учет. Векселедержатель продает банку векселя по индоссаменту до наступления срока платежа и получает за это определенную сумму по векселю за вычетом учет-

ного процента (дисконта). В результате данной операции банк должен получить платеж по векселю в установленный срок в общем порядке.

Аналитический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведется по каждому отдельному предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей — по каждому поставщику и подрядчику.

При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения необходимых данных по счету 60 поставщикам: по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; по неоплаченным в срок расчетным документам; по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил; по просроченным оплатой векселям; подрядчикам — по выданным им авансам.

В регистрах журнально-ордерной формы учета расчеты с поставщиками учитывают в журнале-ордере № 6-АПК и реестрах операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками. Все записи в реестры операций осуществляют на основании счетов-фактур, товарно-транспортных накладных. В конце месяца обороты по счету 60 из реестров переносят в журнал-ордер № 6-АПК, где на каждого поставщика отводят для этого одну строку. В журнале-ордере № 6-АПК по дебету счета 60 отражают суммы, оплаченные поставщикам, по кредиту — суммы, причитающиеся к оплате поставщикам, а также по каждому корреспондирующему счету подсчитывают итоги и сверяют их с соответствующими данными ведомости аналитического учета расчетов с поставщиками в порядке плановых и авансовых платежей.

10.6. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Сельскохозяйственные организации основную часть продукции реализуют заготовительным организациям: хлебоприемным пунктам, молокозаводам, мясокомбинатам, льнозаводам, заготконторам и другим покупателям.

Расчеты сельскохозяйственных организаций с покупателями и заказчиками за реализованную продукцию учитываются на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». По дебету счета отражают начисления задолженности покупателей и заказчиков за реализованную им продукцию, по кредиту — погашение этой задолженности.

К счету 62 могут быть открыты следующие субсчета:

62-1 «Расчеты по государственным закупкам»;

62-2 «Расчеты плановыми платежами»;

62-3 «Расчеты с прочими покупателями и заказчиками»;

62-4 «Векселя полученные»;

62-5 «Авансы полученные».

На субсчете 62-1 «Расчеты по государственным закупкам» учитывают стоимость реализованной сельскохозяйственной продукции, молодняка животных на откорме заготовительным (перерабатывающим) организациям. На сумму причитающейся от заготовительных (перерабатывающих) организаций выручки, указанной в приемных квитанциях в оценке по закупочным ценам, составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 1 «Расчеты по государственным закупкам», кредит счета 90 «Реализация», субсчет 1 «Выручка от реализации».

В случае реализации животных из основного стада (без постановки на откорм) задолженность заготовительных организаций отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 62-1 «Расчеты по государственным закупкам», кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 1 «Операционные доходы».

При поступлении от заготовительных организаций оплаты за реализованную им продукцию составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На субсчете 62-2 «Расчеты плановыми платежами» учитываются расчеты с покупателями и заказчиками в порядке плановых платежей путем периодического перечисления средств в сроки и в размерах, заранее согласованных сторонами на основании договоров (соглашений).

Плановые платежи могут производиться ежедневно или периодически (в сроки, определенные договором), при централизованном завозе (вывозе) грузов автотранспортными средствами организации — один раз в пять дней. Суммы каждого планового платежа устанавливаются сторонами на предстоящий месяц (квартал) исходя из согласованной периодичности платежей и из объема поставки (закупки) или оказания услуг. При ежедневных плановых платежах их размеры рекомендуется определять путем деления суммы поставок за месяц на число рабочих дней в нем. При непрерывном цикле производства и реализации продукции суммы плановых платежей могут рассчитываться исходя из числа календарных дней в месяце.

На каждый плановый платеж банку представляется отдельное платежное поручение (требование-поручение), в котором в графе «Назначение платежа» указывается «Плановый платеж по договору от 200...», а также срок платежа.

Поручение (требование-поручение) подается в банк в день наступления срока платежа, который определяется в договоре между плательщиком и получателем средств и банком не контролируется.

Стороны периодически, но не реже одного раза в месяц, уточняют свои расчеты на основе фактического отпуска товара, работ, услуг за истекший период и перерасчитывают в порядке, обусловленном в договоре. При этом образовавшаяся разница может перечисляться отдельным поручением (требованием-поручением) либо учитываться при очередном платеже. Уточнение расчетов целесообразно приурочить к последнему платежу месяца с тем, чтобы на отчетную дату взаимная задолженность была минимальной (но не более размера однодневной отгрузки).

По мере отгрузки продукции поставщик составляет проводки: дебет субсчета 62-2 «Расчеты плановыми платежами», кредит счета 90 «Реализация», субсчет 1 «Выручка от реализации».

При поступлении планового платежа составляется проводка: дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит субсчета 62-2 «Расчеты плановыми платежами».

Субсчет 62-3 «Расчеты с прочими покупателями и заказчиками» предназначен для отражения расчетов с другими сельскохозяйственными организациями, прочими организациями за реализованную им продукцию, оказанные услуги, выполненные работы.

На субсчете 62-4 «Векселя полученные» учитывают задолженность по расчетам с покупателями и заказчиками, которая обеспечена векселями. Получение векселей за отгруженную продукцию (товары), выполненные работы и оказанные услуги отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 62-4 «Векселя полученные», кредит счета 90 «Реализация», субсчет 1 «Выручка от реализации».

Погашение задолженности, обеспеченной векселем, отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит субсчета 62-4 «Векселя полученные».

Если по полученному векселю предусмотрен процент, то по мере погашения задолженности на его сумму составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 1 «Операционные доходы».

На субсчете 62-5 «Авансы полученные» отражаются расчеты по авансам под поставку продукции либо выполнение работ.

Заготовительные организации в счет будущих закупок сельскохозяйственной продукции в соответствии с заключенными контрактами перечисляют авансы сельскохозяйственным организациям. При получении аванса составляется бухгалтерская запись: дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 5 «Авансы полученные».

После реализации продукции заготовительным организациям делается взаимозачет на сумму реализованной продукции и ранее полученного аван-

са на ее закупку: дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 5 «Авансы полученные», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 1 «Расчеты по государственным закупкам».

Непогашенная задолженность покупателей по истечении сроков исковой давности, если в организации создается резерв по сомнительным долгам, списывается бухгалтерской проводкой: дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В том случае если резерв по сомнительным долгам в организации не создается, списание непогашенной задолженности отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 2 «Внереализационные расходы», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Одновременно на списанную дебиторскую задолженность дебетуют забалансовый счет 007 (списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов)

Аналитический учет расчетов с заготовительными организациями и покупателями ведут в разрезе заготовительных организаций и покупателей в «Ведомости учета реализации продукции, работ и услуг» ф. № 62-АПК, «Реестре документов по реализации готовой продукции» ф. № 63-АПК, «Реестре документов по реализации товарно-материальных ценностей, работ и услуг, основных средств и прочих активов» ф. № 64-АПК. Аналитический учет должен обеспечить получение информации о задолженности по расчетам с покупателями и заказчиками.

10.7. Учет резервов по сомнительным долгам

На счете 63 «Резервы по сомнительным долгам» отражается информация о резервах по сомнительным долгам.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в установленный срок и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Резервы по сомнительным долгам создаются на основе результатов проведенной в конце года инвентаризации дебиторской задолженности организации. Она определяет сумму резерва в отдельности по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния должника и вероятности погашения долга.

На сумму создаваемого резерва составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 2 «Операционные расходы», кредит счета 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Денежные средства, использованные на формирование резерва по сомнительным долгам, не уменьшают налогооблагаемую базу при расчете налога на прибыль отчетного периода.

На сумму списанных неустребованных долгов, ранее признанных сомнительными, составляются проводки: дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам», кредит счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Суммы резерва, использованные на погашение сомнительной дебиторской задолженности, уменьшают налогооблагаемую базу при расчете налога на прибыль в том периоде, в котором был использован резерв для погашения сомнительной задолженности.

Списанная в убыток из-за неплатежеспособности должника сумма дебиторской задолженности учитывается в течение пяти лет на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» для наблюдения за финансовым состоянием должника и возможностью ее взыскания.

Неиспользованные суммы резервов по сомнительным долгам присоединяются к прибыли отчетного периода, следующего за периодом их создания, составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам», кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 1 «Операционные доходы».

Аналогичная запись производится в том случае, если до конца года, следующего за годом создания резерва по сомнительным долгам, он не будет использован в какой-либо части.

Неиспользованные суммы резерва по сомнительным долгам, списанные в состав прибыли, не увеличивают налогооблагаемую базу при расчете налога на прибыль в периоде, следующем за периодом формирования резерва.

Аналитический учет по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» ведется по каждому сомнительному долгу, на который создан резерв в ведомости (ф. №68- АПК), синтетический — в журнале-ордере ф. № 12-АПК.

10.8. Учет расчетов по налогам и сборам

Государство поддерживает сельскохозяйственные организации путем льготного налогообложения. Однако в соответствии с законодательством Республики Беларусь они обязаны производить платежи в бюджет. Порядок исчисления и уплаты налогов регулируется законодательными и другими нормативными актами.

Платежи и отчисления в бюджет производятся согласно инструкции, утвержденной Министерством финансов Республики Беларусь

и Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь (Инструкция о порядке ведения налогового учета от 16 декабря 2003 г. № 173/114, Инструкция о порядке отражения в бухгалтерском учете налога на добавленную стоимость от 16 декабря 2003 г. № 176, Инструкция о порядке отражения в бухгалтерском учете налога с продаж автомобильного топлива от 31 декабря 2003 г. № 192).

Учет расчетов по налогам и сборам ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», является активно-пассивным, по его кредиту отражаются суммы задолженности организации в пользу бюджета, а по дебету — суммы, перечисленные в бюджет, задолженность бюджета в пользу организации, а также зачтенные суммы налога на добавленную стоимость.

К счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» могут быть открыты следующие субсчета:

68-1 «Налоги и отчисления, включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг»;

68-2 «Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

68-3 «Налоги, уплачиваемые из прибыли (дохода)»;

68-4 «Налоги на доходы физических лиц»;

68-5 «Прочие налоги, сборы и отчисления».

На субсчете 68-1 учитываются расчеты по земельному налогу (платежам за землю), налогу за пользование природными ресурсами.

Основным документом при исчислении платы за землю является Закон Республики Беларусь от 18 декабря 1991 г. № 1314 — XII «О платежах за землю» (в редакции от 1 января 2004 г. № 260-З). Земельный налог на земли сельскохозяйственного назначения (пашня, земельные участки, занятые многолетними насаждениями, сенокосы и пастбища) при наличии кадастровой оценки определяется по ставкам, установленным в зависимости от кадастровой оценки земель. Ставка земельного налога каждой 0,1 балла кадастровой оценки выше 21 балла увеличивается на 38,3 рубля для пашни и земельных участков, занятых многолетними плодовыми насаждениями, и на 26,3 рубля для улучшенных сенокосов и пастбищ. При отсутствии кадастровой оценки земельного участка земельный налог исчисляется по средним ставкам земельного налога по районам Республики Беларусь. Ежегодно к ставкам налога устанавливаются повышающие коэффициенты.

От платы за землю освобождаются заповедники, опытные поля, используемые для научной деятельности, ботанические сады и дендрологические парки, кроме входящих в их состав земель сельскохозяй-

ственного назначения. Местным советам депутатов предоставлено право увеличивать (уменьшать) ставки и изменять сроки уплаты земельного налога.

Согласно Закону Республики Беларусь от 23 декабря 1991 г. № 1335-ХІІ «О налоге за использование природных ресурсов (экологический налог)» (в редакции от 1 января 2004 г. №260-З) и в соответствии с постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 5 февраля 2002 г. № 146 утверждены ставки экологического налога, лимиты добычи природных ресурсов и допустимых выбросов (сбросов) загрязняющих веществ.

Статьей 38 Закона Республики Беларусь от 26 декабря 2007 г. № 303-З «О бюджете Республики Беларусь на 2008 год» определена величина отчислений в инновационный фонд в размере не более 0,25 %. Сельскохозяйственные организации, производящие уплату единого налога, также исчисляют и уплачивают отчисления в инновационный фонд Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь.

На суммы начисленных налогов земельного и за использование природных ресурсов (экологического), а также отчислений в инновационные фонды составляются бухгалтерские проводки: дебет счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 1 «Налоги и отчисления, включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг».

На субсчете 68-2 учитываются расчеты по налогам акцизному, с продаж, на добавленную стоимость и другим, уплачиваемым из выручки от реализации продукции, товаров (работ, услуг).

Начисленные суммы налога на добавленную стоимость, акцизного налога по реализованной продукции отражаются бухгалтерскими проводками: дебет счета 90 «Реализация», субсчета 3 «Налог на добавленную стоимость», 4 «Акцизы», 5 «Прочие налоги и сборы из выручки», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 2 «Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

Начисление НДС от операционных доходов отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 2 «Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг». При начислении НДС от внереализационных доходов составляется бухгалтерская запись: дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы»,

кредит счѣта 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчѣт 2 «Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

При перечислении в бюджет налогов из выручки составляется бухгалтерская проводка: дебет счѣта 68-2 «Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг», кредит счѣта 51 «Расчетный счѣт».

Налог на добавленную стоимость (начисленный, подлежащий уплате и уплаченный поставщикам и подрядчикам) учитывается на счѣте 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

На субсчѣте 68-3 учитываются расчеты по налогам на недвижимость, прибыль, доходы и другие налоги, уплачиваемые из прибыли (дохода) организации.

Согласно п. 12 ст. 5 Закона Республики Беларусь от 22 декабря 1991 г. № 1330-XII «О налогах на доходы и прибыль» освобождаются от уплаты налога на прибыль колхозы, совхозы, крестьянские (фермерские) хозяйства, межхозяйственные сельскохозяйственные организации, сельскохозяйственные кооперативы, подсобные сельские хозяйства организаций, другие сельскохозяйственные формирования по реализации произведенной ими продукции растениеводства (кроме цветов, декоративных растений), животноводства (кроме пушного звероводства), рыбководства и пчеловодства.

На суммы начисленных налогов на прибыль, на недвижимость составляется бухгалтерская проводка: дебет счѣта 99 «Прибыли и убытки», кредит счѣта 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчѣт 3 «Налоги, уплачиваемые из прибыли (дохода)».

На субсчѣте 68-4 учитываются расчеты по подоходному налогу с граждан.

Налогообложению подлежат все доходы, полученные в течение календарного года физическими лицами. Доход исчисляется нарастающим итогом с начала года. В доход включаются все выплаты по месту основной работы, а также по совместительству, по договору гражданско-правового характера, оплата разовых работ.

Налог исчисляется и удерживается источником выплаты дохода ежемесячно нарастающим итогом с начала календарного года из суммы облагаемого дохода по шкале подоходного налога с учетом ранее удержанной суммы налогов.

Для исчисления облагаемого налога необходимо из суммы начисленного дохода вычесть: доходы в размере 1 (одной) базовой величины за каждый месяц года для штатного работника; доходы в размере 2 (двух) базовых величин на каждого ребенка до 18 лет и каждого иждивенца за каждый месяц года (к иждивенцам относятся: дети, на содержание которых уплачи-

ваются алименты; лица, находящиеся в отпуске по уходу за ребенком до трех лет и не получающие никаких других доходов, кроме пособия на ребенка; студенты до 23 лет, не получающие других доходов, кроме стипендии); в размере четырех базовых величин для вдов (вдовцов) одиноких родителей, опекунов или попечителей одиноких матерей; доходы в размере 10 (десяти) базовых величин за каждый месяц года; для лиц, заболевших и перенесших лучевую болезнь после аварии на ЧАЭС, для ликвидаторов аварии на ЧАЭС 1986–1987 гг., прошедших перерегистрацию, для инвалидов 1–2 групп всех видов и военных конфликтов на территории других государств; суммы, уплаченные налогоплательщиком в течение календарного года образовательным учреждениям Республики Беларусь за обучение детей, супруга (супруги), родителей, а также налогоплательщика при получении первого высшего или среднего специального образования; суммы, направленные лицами, состоящими на учете нуждающихся в улучшении жилищных условий, на строительство или приобретение жилья, а также на погашение кредитов, использованных на эти цели.

Суммы удержанного подоходного налога из заработной платы работников и налога на доходы от суммы начисленных дивидендов отражают бухгалтерскими проводками: дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», дебет субсчета 75-2 «Расчеты по выплате доходов», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 4 «Налоги на доходы физических лиц».

На субсчете 68-5 учитываются расчеты по налогу на приобретение автотранспортных средств, на продажу товаров в розничной торговой сети, рекламу и другим налогам и сборам, вводимым местными советами депутатов на территориях своих административно-территориальных единиц.

Уплата налогов бюджету отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», кредит счета 51 «Расчетный счет».

Начисление сумм штрафных, финансовых санкций, пени, подлежащих уплате в доход бюджета, отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 99 «Прибыли и убытки», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Производители сельскохозяйственной продукции имеют право перейти на уплату единого налога в соответствии с Декретом Президента Республики Беларусь от 13 июля 1999 г. № 27 «О введении единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции» с изменениями от 15 февраля 2002 г. № 4 и от 4 апреля 2002 г. № 1 (НРПА Республики Беларусь. 1999. № 54; 2002. № 23, 43). Его уплата заменяет уплату всей совокупности налогов, сборов и других обязательных плате-

жей в бюджет и внебюджетные фонды, за исключением акцизов, налогов на добавленную стоимость, на доходы в виде дивидендов и приравненных к ним доходов, государственных пошлин, лицензионных и регистрационных сборов, обязательных страховых взносов в фонд социальной защиты населения, отчислений в государственный целевой бюджетный фонд содействия занятости, таможенных платежей при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь.

Производители сельскохозяйственной продукции при выплате заработной платы физическим лицам, а также других доходов обязаны удерживать налоги с выплачиваемых сумм в соответствии с законодательством.

Право перейти на уплату единого налога имеют производители сельскохозяйственной продукции, у которых выручка от реализации произведенной ими продукции растениеводства (кроме цветов и декоративных растений), животноводства (кроме пушного звероводства), рыбководства и пчеловодства составляет не менее 70 % общей выручки от реализации продукции, товаров (работ, услуг) за предыдущий финансовый (бюджетный) год.

Объектом обложения единым налогом является валовая выручка, которая представляет выручку от реализации продукции, товаров, работ и услуг, а также доходы от внереализационных операций. Начисление налога отражают по дебету счетов 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы», 92 «Внереализационные доходы и расходы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На вновь созданные организации производителей сельскохозяйственной продукции названное условие не распространяется. Ставка единого налога составляет 2 % от полученной валовой выручки. С введением в 1999 г. единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции явно вырисовывается тенденция массового перехода сельскохозяйственных организаций на его уплату. Вместе с тем законодательство предусматривает значительное количество льгот для производителей сельскохозяйственной продукции, применяющих общий порядок налогообложения. Правильное и полное их использование позволяет весьма существенно снизить налоговую нагрузку на данную категорию плательщиков.

⌋ Синтетический и аналитический учет расчетов по налогам и сборам ведется по их видам в журнале-ордере ф. № 8- АПК, ведомостях ф. № 32-АПК, 37-АПК.

Организаций, кроме платежей в бюджет, ведут расчеты с государственными органами по платежам в различные внебюджетные фонды. К ним относятся отчисления в инновационный, специальные отраслевые

и межотраслевые внебюджетные фонды, образуемые местными органами власти, и др.

Информация о расчетах по платежам во внебюджетные фонды (кроме расчетов с фондом социальной защиты) обобщается на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», к которому может открываться субсчет «Расчеты по внебюджетным платежам», на сумму отчислений во внебюджетные фонды за счет издержек производства или реализации составляются бухгалтерские проводки: дебет счетов 20 «Основное производство», дебет счета 23 «Вспомогательное производство», 90 «Реализация», субсчет 5 «Прочие налоги и сборы из выручки», 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 4 «Прочие налоги и сборы из операционных доходов», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по внебюджетным платежам».

Перечисление начисленных сумм во внебюджетные фонды отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 68 «Расчеты по внебюджетным платежам», кредит счета 51 «Расчетный счет».

Аналитический учет ведется по каждому внебюджетному фонду.

10.9. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

В соответствии с законодательством Республики Беларусь все организации независимо от форм собственности обязаны перечислять страховые взносы в фонд социальной защиты населения, размер которых определен для сельскохозяйственных организаций, крестьянских (фермерских) хозяйств, объем произведенной сельскохозяйственной продукции которых составляет более 50 % общего объема, обязательные страховые взносы в части расчетов по пенсионному обеспечению установлены в размере 24 %, а для других организаций – 28 %. Объем обязательных страховых взносов в части социального обеспечения (в случае беременности и родов, рождения ребенка, временной нетрудоспособности) составляет 6 %. Следовательно, общий размер отчислений в фонд социальной защиты населения для сельскохозяйственных организаций равен 30 %, а для организаций, не имеющих льгот, 35% от начисленного фонда оплаты труда. Ставки взносов на государственное социальное страхование, уплачиваемых плательщиками, и размер обязательных страховых взносов, удерживаемых из заработка работников, ежегодно уточняются в Законе Республики Беларусь о бюджете.

В последнее время удерживаются обязательные страховые взносы в фонд социальной защиты населения из оплаты труда работников в размере 1 %, уплата производится единым платежом.

Страховые взносы начисляются на все виды оплаты труда, с которых в соответствии с Законом Республики Беларусь «О пенсионном обеспечении» исчисляется пенсия. Начисляются они также на все виды заработка (дохода) без вычета удержания и налогов. При этом не имеют значения источники финансирования указанных выплат, статьи и виды платежных документов (расчетно-платежные, лицевые счета и т. п.), документы, по которым рассчитываются заработки (доходы), и формы выплат (денежная, натуральная, в виде ценных бумаг и пр.).

Средства фонда социальной защиты населения используются организацией на выплату пособий по временной нетрудоспособности; по беременности и родам; матери с 30 недель беременности на 126 календарных дней; по уходу за ребенком в возрасте до 3 лет; на детей и надбавок к ним; по уходу за больным ребенком; по уходу за ребенком в возрасте до 3 лет и ребенком-инвалидом до 16 лет в случае болезни матери или другого лица, осуществляющего уход; при санаторно-курортном лечении детей-инвалидов; на погребение, а также на оплату свободного от работы дня, предоставляемого ежемесячно лицу, воспитывающему ребенка-инвалида в возрасте до 16 лет и т. д.

По Закону Республики Беларусь от 12 ноября 2001 г. № 57-3 «О внесении изменений и дополнений в Закон “Об основах государственного социального страхования”» пособие по беременности и родам перешло в самостоятельный вид пособий по государственному социальному страхованию.

Для учета расчетов с фондом социальной защиты предназначен счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», к нему могут быть открыты субсчета: 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»; 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению» и др.

На субсчете 69-1 учитываются расчеты по социальному страхованию работников организации.

На сумму отчислений в фонд социальной защиты дебетуют счета, на которых учтены суммы начисленной оплаты труда работников организации: дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и другие счета, кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет 1 «Расчеты по социальному страхованию».

На субсчете 69-2 учитываются расчеты по пенсионному обеспечению работников организации.

Удержание из заработной платы работников организации в размере 1% в пенсионный фонд отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», кредит счета 69 «Расчеты

по социальному страхованию и обеспечению», субсчет 2 «Расчеты по пенсионному обеспечению».

Суммы, подлежащие перечислению в фонд социальной защиты населения, уменьшаются на суммы, израсходованные организацией на выплату пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, в связи с рождением ребенка и др.

Перечисление средств в фонд социальной защиты отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», кредит счета 51 «Расчетный счет».

При использовании средств фонда социальной защиты населения и начислении оплаты пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, пособий на детей и т. д. составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Членам крестьянских (фермерских) хозяйств пособие по временной нетрудоспособности исчисляется из их среднедневного дохода (заработка), с которого уплачены страховые взносы в фонд, за 12 месяцев работы до дня нетрудоспособности. Размер среднедневного дохода (заработка) определяется делением общей суммы дохода (заработка) за 12 месяцев на число календарных дней в этом периоде. При этом из подсчета исключаются дни временной нетрудоспособности, а также дни фактической приостановки деятельности по не зависящим от них причинам (военные сборы и т. д.). Пособие по временной нетрудоспособности предпринимателям выплачивается за календарные дни, удостоверенные листом нетрудоспособности. Сумма пособий по временной нетрудоспособности предпринимателям без образования юридического лица, членам крестьянских (фермерских) хозяйств, творческим работникам не должна превышать 70 % суммы страховки взносов, уплаченных за период исчисления среднедневного дохода (заработка). Максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности за календарный месяц не может превышать трехкратную величину средней заработной платы рабочих и служащих в республике за месяц, предшествующий каждому месяцу нетрудоспособности. Если временная нетрудоспособность длится менее или продолжается более календарного месяца, для ограничения пособия применяется величина максимального пособия, определяемая путем деления трехкратной величины средней заработной платы рабочих и служащих в республике в месяце, предшествующем месяцу нетрудоспособности, на количество рабочих дней по графику работы работника в месяце нетрудоспособности с последующим умножением полученного результата на количество рабочих дней нетрудос-

пособности. Основанием для начисления пособия по временной нетрудоспособности является больничный лист.

Начисление суммы пени за несвоевременный взнос платежей отражается проводкой: дебет счета 99 «Прибыли и убытки», кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Синтетический учет по счету 69 ведется в журнале-ордере № 10-АПК, аналитический — в ведомости № 55-АПК «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

10.10. Учет расчетов с подотчетными лицами

Выдача денег под отчет на расходы хозяйственные, а также связанные со служебными командировками производится в соответствии с нормативными актами Республики Беларусь.

Командировочные расходы в пределах Республики Беларусь регламентируются Инструкцией о порядке и размерах возмещения расходов при служебных командировках в пределах Республики Беларусь, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 февраля 2008 г. № 29.

Служебной командировкой признается поездка работника по распоряжению нанимателя на определенный срок в другую местность для выполнения служебного задания вне места постоянной работы.

Направление работников в служебную командировку оформляется приказом (распоряжением) нанимателя с выдачей командировочного удостоверения по установленной форме.

Работников, отбывающих в служебную командировку, регистрируют в специальных журналах. Приказом нанимателя назначается работник, ответственный за ведение журнала регистраций.

Срок фактического пребывания в служебной командировке определяется по отметкам на командировочном удостоверении о днях прибытия и выбытия из места командировки. Днем выбытия в служебную командировку считается день отправления транспортного средства из места постоянной работы командированного, а днем прибытия — день приезда указанного транспорта к месту постоянной работы. При отправлении транспорта до 24 часов (включительно) днем выбытия считаются текущие сутки, а с 0 часов и позднее — последующие.

При отъезде работника на незначительное расстояние от постоянного места работы вопрос о том, может ли он ежедневно возвращаться из места командирования к месту постоянного жительства, в каждом конкретном случае решается нанимателем с учетом дальности расстояния, усло-

вий транспортного сообщения, характера выполняемого задания, а также необходимости создания работнику условий для отдыха и это все оговаривается в приказе о командировании работника.

Командированному работнику возмещаются расходы на проезд к месту служебной командировки и обратно к месту постоянной работы в размере стоимости представленных подлинных проездных документов. Командированному работнику возмещаются также расходы по бронированию проездных билетов.

В исключительных случаях, при нерегулярном транспортном сообщении в пределах одного административного района, с разрешения нанимателя оплата за проезд может быть компенсирована без представления проездных документов по минимальной стоимости проезда. Подлежат возмещению также расходы по проезду транспортом общего пользования (кроме такси) к станции, пристани, аэропорту, если они находятся за чертой населенного пункта. Расходы за пользование в поездах постельными принадлежностями возмещаются командированным работникам при проезде к месту командировки и обратно в плацкартных, купейных или мягких вагонах при наличии подтверждения их оплаты; по найму жилого помещения (исключая время нахождения в пути) в размере подлинных оплаченных счетов или квитанций и других документов, подтверждающих размер фактически понесенных расходов (кроме тех случаев, когда командированному работнику предоставляется бесплатное помещение). Стоимость набора питания, выдаваемого в поездах международного сообщения, включенная в цену железнодорожного билета, возмещению не подлежит. Возмещение расходов за проживание в номерах высшего разряда допускается в исключительных случаях с разрешения нанимателя. Ему также (по представлению подтверждающих документов) возмещаются расходы по бронированию мест в гостинице.

В случае предоставления командированному работнику дополнительных услуг, не включенных в стоимость номера (телевизора, холодильника и других предметов культурно-бытового назначения, включенных в состав оборудования гостиничного номера), эти расходы также подлежат возмещению на основании подтверждающих документов.

За проживание вне места постоянного жительства для покрытия дополнительных личных расходов работникам выплачиваются суточные в размерах, установленных Министерством финансов Республики Беларусь. За время нахождения в пути их выплачивают в тех же размерах, что и за время пребывания в месте служебной командировки. Стоимость завтрака, включенного в счет стоимости номера (места) за проживание в гостинице, командированному работнику не возмещается.

При направлении работника в командировку для участия в совещаниях, семинарах, сборах и т. д., если принимающая сторона обеспечивает за свой счет питанием либо эти расходы оплачивает направляющая сторона путем безналичного перечисления, суточные выплачиваются только за время нахождения в пути, если в эти дни оно не было предоставлено. При однократном питании суточные выплачиваются в размере 70 %, двухразовом — 30 % установленной нормы.

При использовании командированным работником выходных дней в месте командировки до начала или после ее окончания проезд оплачивается на общих основаниях, а суточные и расходы по найму жилого помещения за эти дни не возмещаются.

Командированному работнику не позже чем за день до отъезда в служебную командировку наниматель обязан выдать денежный аванс в пределах сумм, причитающихся на оплату стоимости проезда к месту служебной командировки и обратно, расходов по найму жилого помещения и суточных.

Работники, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней (при использовании корпоративной пластиковой карточки – не позднее 15 рабочих дней) по возвращении из служебной командировки исключая день прибытия представить в бухгалтерию организации авансовый отчет об израсходованных суммах. В этот же срок возвращается остаток неиспользованных средств.

В авансовом отчете указываются произведенные расходы по найму жилого помещения, проезду и суммы суточных за фактические дни нахождения в служебной командировке и другие подлежащие возмещению расходы. К *авансовому отчету* должны быть приложены следующие документы:

- *командировочное удостоверение* с заверенными печатью отметками о днях прибытия и выбытия из места командирования. Если работник отправлен в разные населенные пункты, отметки о днях прибытия и выбытия делаются в каждом пункте. Они заверяются печатью с наименованием подразделения организации, в функции которого входит засвидетельствование подписей должностных лиц;
- *проездные документы*, подтверждающие фактические расходы по проезду к месту командировки и обратно;
- *оплаченные счета*, квитанции или другие документы, подтверждающие фактические расходы по найму жилого помещения и иные расходы;
- *отчет о проделанной работе* (по требованию нанимателя).

На документах о приобретении материалов ставятся подписи лиц, принявших под свою ответственность материальные ценности, которые сдаются на склад подотчетными лицами по требованиям-накладным.

Наличные деньги выдаются под отчет при условии полного отчета по ранее полученным на командировочные, хозяйственные, операционные расходы суммам.

За выдачу наличных денежных средств под отчет на командировочные и другие предстоящие расходы без полного отчета по ранее выданным суммам взыскивается штраф в размере 10 % суммы вновь выданных под отчет наличных денежных средств.

Представленные авансовые отчеты проверяют в бухгалтерии с точки зрения обоснованности произведенных платежей и их размеров. После проверки в бухгалтерии авансовые отчеты утверждаются руководителем организации, а бухгалтерия производит окончательные расчеты с подотчетными лицами.

Учет расчетов с подотчетными лицами ведется на синтетическом счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». По дебету счета отражают выданные суммы в подотчет на предстоящие (хозяйственные, операционные) и на командировочные расходы, по кредиту — списанные долги с подотчетных лиц в соответствии с утвержденными авансовыми отчетами, а также возврат неиспользованных сумм авансов. При выдаче денежных средств подотчетному лицу на командировочные расходы составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», кредит счета 50 «Касса».

На стоимость материальных ценностей и затрат, связанных с их приобретением за счет средств, выданных подотчетным лицам, составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 10 «Материалы», кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

На основании утвержденных авансовых отчетов командировочные расходы, связанные с хозяйственной деятельностью, списываются бухгалтерской проводкой: дебет счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и др., кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

При внесении в кассу неиспользованных подотчетных сумм составляют проводку: дебет счета 50 «Касса», кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Остатки неиспользованных сумм, не возвращенные подотчетными лицами в установленные сроки, удерживаются из заработной платы и отражаются бухгалтерской проводкой: дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

В случае невозможности удержания из заработной платы излишне выплаченных сумм составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 94

«Недостачи и потери от порчи ценностей», кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

При удержании сумм из заработной платы (если работник не оспаривает факт удержания) составляется бухгалтерская запись по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Расходы по командировкам, связанным с выполнением работ по ликвидации последствий стихийных бедствий и иных чрезвычайных происшествий, вызванных экстремальными обстоятельствами, а также списание на убытки подотчетных сумм при невозможности их взыскания и списание сумм на командировочные расходы, произведенные сверх установленных норм, отражаются бухгалтерской проводкой: дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 2 «Внереализационные расходы», кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

При отправлении работников организации за границу им выдается аванс в валюте страны командирования исходя из установленных норм суточных и квартирных. Нормы оплаты проживания в гостинице и суточные в иностранной валюте установлены постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 января 2001 г. №7 «Об установлении норм оплаты командировочных расходов при служебных командировках за границу». Получение валюты в кассу для выдачи аванса на командировочные расходы отражают бухгалтерской проводкой: дебет счета 50 «Касса», субсчет 4 «Валютная касса», кредит счета 52 «Валютные счета».

Выданную подотчетному лицу валюту списывают из кассы бухгалтерской проводкой: дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», кредит счета 50 «Касса», субсчет 4 «Валютная касса».

На суммы, утвержденные в авансовом отчете, задолженность подотчетных лиц списывают в зависимости от вида расходов по курсу Национального банка Республики Беларусь на день представления отчета бухгалтерской проводкой: дебет счетов 26 «Общехозяйственные расходы», 20 «Основное производство», 08 «Вложения во внеоборотные активы» и др., кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Отрицательная курсовая разница по дебиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, находящейся у подотчетного лица, в связи с изменением курса рубля к иностранной валюте отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 2 «Внереализационные расходы», кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Положительная курсовая разница отражается обратной бухгалтерской проводкой.

Синтетический учет по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» ведется в журнале-ордере ф. № 7- АПК. В нем совмещен аналитический и синтетический учет по счету 71. Аналитический учет ведется по каждой выданной в подотчет сумме.

Основанием для заполнения журнала-ордера ф. №7-АПК являются: расходные кассовые ордера — на суммы, выданные под отчет; авансовые отчеты — на израсходованные суммы, а также другие приходные и расходные кассовые ордера, составленные на расхождения в суммах.

10.11. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

Информация о всех видах расчетов с работниками организации, за исключением расчетов по оплате труда, расчетов с подотчетными лицами, депонентской задолженности учитывается на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». К данному счету открываются субсчета: 73-1 «Расчеты по предоставленным займам»; 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»; 73-3 «Прочие расчеты с персоналом».

На субсчете 73-1 «Расчеты по предоставленным займам» отражаются расчеты с работниками организации по предоставленным им займам (на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, на приобретение или строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством и др.).

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 30 марта 2000 г. № 428 утверждено примерное положение о порядке и условиях предоставления организациями состоящим в штатах этих организаций работникам, нуждающимся в улучшении жилищных условий, займов на строительство¹ (реконструкцию) или приобретение жилых помещений.

Заем выдается работнику организации в порядке очередности, его размер, сроки пользования, возврат, процентные ставки определяются индивидуально для каждого заемщика организацией, выдающей заем. Получатель представляет в банк копию решения организации о выделении ему займа и договор на его получение. На имя получателя открывается текущий счет без права снятия наличных денег.

При получении в банке ссуды или займа и передаче ее работнику организации на индивидуальное жилищное строительство составляются

бухгалтерские проводки: дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет 2 «Расчеты по долгосрочным займам»; дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 1 «Расчеты по предоставленным займам», кредит счета 51 «Расчетный счет».

Начисление процентов по предоставленному займу отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 73-1 «Расчеты по предоставленным займам» и кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы».

На сумму платежей, поступивших от работника-заемщика, составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 50 «Касса», кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 1 «Расчеты по предоставленным займам».

Погашение ссуды на сумму поступивших платежей от работников отражают бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 67-2 «Расчеты по долгосрочным займам», кредит счета 51 «Расчетный счет».

При погашении части займа собственными средствами организации составляется проводка: дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», кредит субсчета 73-1 «Расчеты по предоставленным займам».

Указом Президента Республики Беларусь «О некоторых мерах по развитию жилищного строительства на селе» от 2 сентября 1996 г. № 346 сельскохозяйственным организациям предоставлено право получения льготных кредитов на приобретение у физических лиц пустующих и не завершенных строительством индивидуальных жилых домов (квартир) в сельской местности в объеме оценочной стоимости приобретенного недвижимого имущества с учетом стоимости хозяйственных построек. При приобретении дома (квартиры) составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 41 «Товары» и кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». На учетную стоимость реализованного объекта, а также на сумму задолженности работников организации за реализованный ему дом составляются бухгалтерские проводки: дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы» и кредит счета 41 «Товары»; дебет субсчета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы».

Безвозмездная передача жилья работникам организации отражается проводкой: дебет счета 92 «Внереализационные доходы» и кредит счета 41 «Товары» – на учетную стоимость.

На субсчете 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» учитываются расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работниками организации в результате недостач и хищений денеж-

ных и товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба. С виновных лиц взыскивается стоимость недостающих или похищенных материальных ценностей в размере, установленном законодательством.

Стоимость материальных ценностей устанавливается в соответствии с постановлением Совета Министров Республики Беларусь «О размере вреда, причиненного государственному имуществу» от 13 января 2001 г. № 22, а также 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 Республики Беларусь от 24 марта 2003 г. № 39/69.

На сумму НДС, исчисленную от разницы учтенной на счете 98 «Доходы будущих периодов» по ставке 15,25 %, составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На сумму недостач, растрат, хищений, подлежащих взысканию с виновных лиц, а также потерь от брака продукции составляют бухгалтерские проводки: дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», кредит счетов 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 28 «Брак в производстве», 68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму НДС от взыскиваемой стоимости.

На разницу между балансовой оценкой и взыскиваемой стоимостью составляют проводку: дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», кредит счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающих ценностей».

На сумму внесенных или удержанных платежей с виновных лиц составляют бухгалтерские проводки: дебет счетов 50 «Касса», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», кредит субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Одновременно сумма разницы между взыскиваемыми с виновных лиц суммами и балансовой стоимостью недостающих ценностей отражается проводкой: дебет субсчета 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающих ценностей», кредит субсчета 92-1 «Внерезультативные доходы».

Суммы недостач, потерь, которые не могут быть взысканы с виновных лиц из-за их неплатежеспособности или других причин, отражаются бухгалтерской проводкой: дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», кредит субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

При отказе во взыскании сумм недостач ввиду необоснованности иска составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», кредит субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

На субсчете 73-3 «Прочие расчеты с персоналом» учитываются расчеты с работниками по суммам компенсации, выплачиваемой им за пользование личного имущества в служебных целях, расчеты по переданным (реализованным) работникам жилым домам, за выданную форменную одежду и др. На данном субсчете отражаются расчеты с работниками по суммам страховых возмещений при обязательном и добровольном страховании жизни работников и наступлении страхового случая.

При выдаче форменной одежды работникам организации с рассрочкой платежа на нее составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 73-3 «Прочие расчеты с персоналом», кредит субсчета 91-1 «Операционные доходы».

Одновременно: дебет субсчета 91-2 «Операционные расходы», кредит субсчетов 10-11 «Специальная одежда на складе», 68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму начисленных налогов в бюджет от реализации.

На сумму средств, поступивших от работников организации в погашение задолженности стоимости выданной спецоджды, составляют проводку: дебет счета 50 «Касса», кредит субсчета 73-3 «Прочие расчеты с персоналом».

Синтетический учет по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» ведется в журнале-ордере ф. № 9-АПК, а аналитический — в ведомости ф. № 38-АПК (по каждому виновному лицу и заемщику).

Здесь отражаются остатки задолженности на начало и конец месяца, записи по дебету и кредиту

10.12. Учет расчетов с учредителями

Учредителями организации называются физические и юридические лица, которые основали данную организацию и имеют долю в ее уставном фонде.

Для учета и обобщения информации обо всех видах расчетов с учредителями (участниками) организации (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и т. п.) по вкладам в уставный фонд организации, по выплате доходов (дивидендов) предназначен счет 75 «Расчеты с учредителями». Унитарные организации применяют этот счет для учета всех видов расчетов с уполномоченными на их создание государственными органами и органами местного управления.

К счету 75 могут быть открыты субсчета: 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд»; 75-2 «Расчеты по выплате доходов»; 75-3 «Прочие расчеты с учредителями».

На субсчете 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд» учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по вкладам в ее уставный фонд.

По дебету субсчета отражается начисление сумм в уставный фонд, а по кредиту — погашение задолженности. На сумму задолженности учредителей в уставный фонд, объявленный в учредительных документах, составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд», кредит счета 80 «Уставный фонд».

На сумму фактического поступления вкладов от учредителей в виде денежных средств составляют бухгалтерские проводки: дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит субсчета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд».

Внос вкладов в виде материальных и иных ценностей (кроме денежных средств) оформляется записями по кредиту счета 75-1 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами 08 «Вложения во внеоборотные активы» (при внесении учредителями основных средств и нематериальных активов), 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме» и др.

Оприходование имущества, предоставленного в натуральной форме в собственность организации в счет вкладов в уставный фонд (в оплату акций), производится в оценке, определенной по договоренности участников.

При уменьшении объема деятельности или закрытии организации средства изымаются учредителями (в виде акций), что отражается следующими бухгалтерскими проводками: дебет счета 80 «Уставный фонд», кредит субсчета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд».

Одновременно на сумму изъятия учредителями денежных средств: дебет субсчета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд», кредит счетов: 50 «Касса», 51 «Расчетный счет» и др.

В акционерных обществах уставный фонд формируется путем реализации акций. Задолженность по оплате акций акционеров при создании акционерного общества отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд», кредит счета 80 «Уставный фонд».

Если акции организации, созданной в форме акционерного общества, реализуются по цене, превышающей номинальную их стоимость, вырученная сумма разницы между проданной и номинальной стоимостью отражается проводкой: дебет субсчета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд», кредит счета 83 «Добавочный фонд».

На субсчете 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд» учитываются расчеты унитарных предприятий с государственным органом, органом местного самоуправления по переданному на баланс на правах хозяйственного ведения или оперативного управления имуществу при создании данных организаций.

На субсчете 75-2 «Расчеты по выплате доходов» учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по начислению и выплате им доходов, если они не являются работниками предприятия. Начисление доходов от участия в организации за счет прибыли отчетного года по итогам утверждения годовой отчетности отражается проводкой: дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов».

Начисление доходов учредителям, которые являются работниками организации, отражают по дебету счета 84 и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

При этом начисление и выплата доходов работникам организации, входящим в число ее учредителей (участников), учитывается на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Выплата начисленных сумм доходов отражается бухгалтерскими проводками: дебет счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов», кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет».

При выплате дохода учредителям продукцией организации или путем передачи основных средств, других ценностей составляют бухгалтерские проводки: дебет субсчета 75-2 «Расчеты по выплате доходов», кредит счетов 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы».

Если для выплаты доходов учредителям прибыли окажется недостаточно или она вообще будет отсутствовать, то при наличии обязательств, предусмотренных законодательством или учредительными до-

кументами, вышеуказанные выплаты производятся за счет резервного фонда.

Начисление доходов отражается проводкой: дебет 82 «Резервный фонд», кредит субсчета 75-2 «Расчеты по выплате доходов».

Суммы налога на доходы от участия в организации, подлежащие удержанию у источника выплаты, учитываются по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Удержание налога на доход у работника организации отражают по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Субсчет 75-3 «Прочие расчеты с учредителями» применяется также для отражения расчетов по распределению прибыли, убытка и др.

При погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников составляется бухгалтерская запись по дебету субсчета 75-3 в корреспонденции с кредитом счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Синтетический учет ведется в журнале-ордере № 9-АПК, а аналитический — по каждому учредителю (участнику) в ведомости аналитического учета ф. № 38-АПК.

10.13. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Для учета расчетов с разными организациями по операциям некоммерческого характера (за обучение студентов в учебных заведениях, за выполнение научно-исследовательской работы, с работниками и организациями по исполнительным документам, по претензиям, за товары, проданные в кредит, по депонированной заработной плате и т. п.) предназначен счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По дебету данного счета отражается задолженность организации, отдельных лиц, учреждений, а по кредиту — задолженность организации другим организациям и лицам, поэтому при составлении баланса конечные остатки данного счета показывают развернуто, дебиторскую задолженность отражают в активе, а кредиторскую — в пассиве баланса.

К счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» могут открываться следующие субсчета:

76-1 «Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам»;

- 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;
- 76-3 «Расчеты по претензиям»;
- 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;
- 76-5 «Расчеты по депонированным суммам»;
- 76-6 «Расчеты с квартиросъемщиками»;
- 76-7 «Расчеты с родителями за содержание их детей в детских учреждениях»;
- 76-8 «Расчеты с гражданами за продукцию, скот и птицу, принятые для реализации»;
- 76-9 «Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам»;
- 76-10 «Расчеты за товары, проданные в кредит»;
- 76-11 «Расчеты по прочим операциям» и др.

На субсчете 76-1 «Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам» учитываются расчеты по суммам, удержанным из заработной платы работников в пользу разных организаций и отдельных лиц, на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов. При удержании сумм из заработной платы работников в пользу третьих лиц составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», кредит субсчета 76-1 «Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам».

При перечислении сумм алиментов составляются бухгалтерские проводки: дебет субсчета 76-1 «Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам», кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет».

Аналитический учет по данному субсчету ведется в разрезе исполнительных документов в ведомости ф. № 39-АПК в течение всего года. В ней содержится справочная информация об ответчике, а также о получателе сумм.

На субсчете 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» отражаются расчеты по страхованию имущества и персонала (кроме расчетов по социальному страхованию и обеспечению) организации, в котором она выступает страхователем.

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 25 августа 2006 г. № 530 «О страховой деятельности» с учетом изменений от 12 января 2007 г. № 116, от 15 октября 2007 г. № 505 и других организации осуществляют платежи (страховые взносы) по обязательным видам страхования имущества и персонала (кроме расчетов по социальному страхованию и обеспечению). Платежи по обязательным видам страхования в размере 5 % включаются в себестоимость продукции (работ, услуг).

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 30 августа 2007 № 1118 определен порядок уплаты 95 % страхового взноса по договору обязательного страхования сельскохозяйственных культур, скота и птицы за счет средств республиканского фонда поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки, а именно: урожая озимых сельскохозяйственных культур — начиная с 15 декабря года, в котором произведен сев сельскохозяйственной культуры, и не позднее 1 августа года, в котором должен быть убран урожай данной культуры;

урожая яровых сельскохозяйственных культур — начиная с 15 мая и не позднее 1 августа года, в котором должен быть убран урожай данной культуры;

скота и птицы — начиная с 15 февраля и не позднее 1 декабря года заключения договоров обязательного страхования.

Для осуществления расчетов по страхованию между организацией и страховой компанией заключается договор страхования, в котором оговариваются условия страхования. После заключения договора организация уплачивает страховщику страховые взносы, размер которых по добровольным видам страхования определяется соглашением сторон, а по обязательным — законодательством.

Начисленные суммы страховых платежей в размере 5 % отражают бухгалтерскими проводками: дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др., кредит субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Перечисление сумм страховых платежей страховым организациям отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», кредит счета 51 «Расчетный счет» и другие счета денежных средств.

Потери, связанные со страховыми случаями (уничтожение и порча производственных запасов, готовой продукции, посевов, гибель скота и т. п.), отражаются бухгалтерскими проводками: дебет субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», кредит счетов 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция» и др.

На сумму страхового возмещения работникам организации причитающегося по договору добровольного страхования составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Суммы страховых возмещений, полученные от страховых организаций, отражаются бухгалтерской проводкой: дебет счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета» и др., кредит субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев отражаются бухгалтерской проводкой: дебет счета 92 «Внерезидентские доходы и расходы», субсчет 2 «Внерезидентские расходы», кредит субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Поступление сумм страхового возмещения отражается по дебету счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет» и кредиту субсчета 76-2. На сумму причитающихся выплат работнику организации составляют бухгалтерскую запись: дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет».

С 1 января 2004 г. в соответствии с Декретом Президента Республики Беларусь от 30 июля 2003 г. №18 «Об обязательном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» в республике введено обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. В соответствии с данным декретом все сельскохозяйственные организации обязаны начислять и уплачивать взносы по данному виду страхования.

При начислении сумм страховых взносов составляют бухгалтерские записи по дебету счетов затрат 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и других и кредиту субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию». После наступления несчастного случая на производстве начисления пособия работнику отражают по дебету субсчета 76-2 и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Аналитический учет по субсчету 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» ведется по страховщикам и отдельным договорам страхования в ведомости ф. № 38-АПК. В ней отражаются остатки задолженности на начало и конец отчетного периода, а также дебетовые и кредитовые обороты.

На субсчете 76-3 «Расчеты по претензиям» отражаются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам.

По дебету субсчета 76-3 «Расчеты по претензиям» отражаются расчеты по претензиям к поставщикам, подрядчикам и транспортным органи-

зациям по выявленным при проверке их счетов (после акцепта последних) несоответствиям цен и тарифов, обусловленных договорами, арифметических ошибок и т. п.

На сумму предъявленных претензий к поставщикам за завышение цен или тарифов, несоответствие качества стандартам, недоставу груза в пути сверх установленных величин до принятия к учету составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 76-3 «Расчеты по претензиям», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Списание претензии в пределах норм естественной убыли отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 20 «Основное производство» соответствующие субсчета, кредит субсчета 76-3 «Расчеты по претензиям».

Суммы предъявленных претензий увеличиваются на сумму начисленного НДС, что отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 76-3 «Расчеты по претензиям», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Предъявленные претензии к поставщикам, подрядчикам, транспортным организациям по обнаруженному при проверке их счетов несоответствию цен и товаров, обусловленных договорами, при выявлении арифметических ошибок после принятия к учету поступивших ценностей отражают по дебету субсчета 76-3 и кредиту счетов 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 41 «Товары».

На сумму ошибочно списанных средств со счета в банке составляется проводка: дебет субсчета 76-3 «Расчеты по претензиям», кредит счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках».

На сумму штрафов, пеней, неустоек, взыскиваемых с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей транспортных и других услуг, за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или присужденных судом (суммы предъявленных претензий, не признанных плательщиками, на учет не принимаются), составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 76-3 «Расчеты по претензиям», кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 1 «Внереализационные доходы».

На суммы удовлетворенных претензий и поступивших платежей составляется бухгалтерская проводка: дебет счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», кредит субсчета 76-3 «Расчеты по претензиям».

Поступление товарно-материальных ценностей при удовлетворении претензий отражается проводкой: дебет счетов 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме» и др., кредит субсчета 76-3 «Расчеты по претензиям».

При отказе судом во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 2 «Внереализационные расходы».

Аналитический учет по субсчету 76-3 «Расчеты по претензиям» ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям в ведомости ф. № 38-АПК.

На субсчете 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» учитываются расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества.

Подлежащие получению (распределению) доходы отражаются бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 1 «Операционные расходы».

Активы, полученные организацией в счет доходов, приходятся бухгалтерской проводкой: дебет счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», кредит субсчета 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам». На списание прибыли при поступлении дивидендов составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 91-8 «Сальдо операционных доходов и расходов», кредит счета 99 «Прибыли и убытки». Аналитический учет расчетов по субсчету 76-4 ведется в ведомости ф. № 38-АПК.

На субсчете 76-5 «Расчеты по депонированным суммам» учитываются расчеты с работниками организации, студентами и учащимися по начисленным, но не выплаченным в срок суммам оплаты труда. Депонентская задолженность перед работниками организации отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», кредит субсчета 76-5 «Расчеты по депонированным суммам».

При выдаче указанных сумм получателю составляется проводка: дебет субсчета 76-5 «Расчеты по депонированным суммам», кредит счета 50 «Касса».

На сумму депонентской задолженности, по которой истек срок исковой давности, составляется проводка: дебет счета 76-5 «Расчеты по депонированным суммам», кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 1 «Внереализационные доходы».

Аналитический учет по данному субсчету ведется в разрезе депонентов в «Ведомости учета депонированной оплаты труда» (ф. № 53-АПК).

На субсчете 76-6 «Расчеты с квартиросъемщиками» учитываются расчеты со съемщиками квартир и лицами, проживающими в общежитиях ЖКХ организации.

Начисление суммы платежей отражают бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 76-6 «Расчеты с квартиросъемщиками», кредит счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», субсчет 1 «Жилищно-коммунальное хозяйство».

Квартплата вносится в кассу организации по письменному заявлению квартиросъемщика или на основании исполнительных подписей нотариальных органов. Она удерживается из заработной платы.

Погашение задолженности по квартплате отражают бухгалтерской проводкой: дебет счетов 50 «Касса», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», кредит субсчета 76-6 «Расчеты с квартиросъемщиками».

Аналитический учет ведется в ведомости аналитического учета расчетов с квартиросъемщиками ф. № 40-АПК. Для расчетов с каждым квартиросъемщиком предусмотрена отдельная строка, в которой отражается сумма причитающихся платежей и отмечается их оплата.

На субсчете 76-7 «Расчеты с родителями за содержание детей в детских дошкольных учреждениях» учитываются расчеты с родителями детей, принятых в детские дошкольные учреждения (если они находятся на балансе организации).

При начислении суммы платежей за содержание детей в детских дошкольных учреждениях составляют бухгалтерскую проводку: дебет субсчета 76-7 «Расчеты с родителями за содержание детей в детских дошкольных учреждениях», кредит счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», субсчет 4 «Детские дошкольные учреждения».

Погашение задолженности родителей за содержание детей в детских дошкольных учреждениях отражают бухгалтерской проводкой: дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», кредит субсчета 76-7 «Расчеты с родителями за содержание детей в детских дошкольных учреждениях».

Аналитический учет ведется в «Ведомости аналитического учета расчетов с родителями за содержание их детей в детских учреждениях» (ф. № 41-АПК).

Каждому плательщику отводится отдельная строка для отражения остатка задолженности на начало месяца, размера платы за месяц, а также уплаченных сумм. По истечении месяца итоговые данные ведомости переносятся в журнал-ордер ф. №9-АПК.

На субсчете 76-8 «Расчеты с гражданами за продукцию, скот и птицу, принятые для реализации» учитываются расчеты с населением за

принятые от него сельскохозяйственные продукты, скот и птицу для реализации.

На стоимость принятой от них продукции, скота и птицы для реализации составляют бухгалтерские проводки: дебет счета 43 «Готовая продукция», субсчет 5 «Продукция, принятая у граждан для реализации», дебет субсчета 11-7 «Животные, принятые у граждан для реализации» и др., кредит субсчета 76-8 «Расчеты с гражданами за продукцию, скот и птицу, принятые для реализации».

Поступление денежных средств за реализованную продукцию, принятую у граждан, отражают бухгалтерской проводкой по дебету счета 55 «Специальные счета в банках», по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Выплаченные причитающиеся гражданам суммы отражаются бухгалтерскими проводками: дебет субсчета 76-8 «Расчеты с гражданами за продукцию, скот и птицу, принятые для реализации», кредит счетов 55 «Специальные счета в банках», субсчет 6 «Другие счета в банке», кредит счета 50 «Касса».

Аналитический учет по данному субсчету ведется в разрезе сдатчиков сельскохозяйственной продукции в ведомости 33-АПК «Ведомость аналитического учета расчетов со сдатчиками сельскохозяйственной продукции», субсчет 76-9 «Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам» используется при лизинговых отношениях.

По кредиту данного субсчета отражается увеличение задолженности при начислении долга за полученное в лизинг имущество, по дебету — его уменьшение, обусловленное оплатой.

Начисление арендной платы (лизинговых платежей) в бухгалтерском учете арендатора (лизингополучателя) отражается бухгалтерской записью: дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др., кредит субсчета 76-9 «Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам».

Одновременно: дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», кредит субсчета 76-9 «Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам» — на сумму НДС.

Погашение задолженности по арендной плате отражается проводкой: дебет субсчета 76-9 «Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам», кредит счета 51 «Расчетный счет» и др.

На сумму начисленной вперед арендной платы (лизинговых платежей), причитающихся арендодателю за предстоящие отчетные периоды, составляют проводку: дебет счета 97 «Расходы будущих периодов», кредит субсчета 76-9 «Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам».

Расходы будущих периодов по предварительно оплаченным суммам арендной платы ежемесячно списываются на затраты производства равномерными частями в течение срока, к которому относятся данные расходы (или в суммах, предусмотренных договором).

При финансовой аренде арендатором на контрактную (договорную) стоимость объекта составляется корреспонденция по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту субсчета 76-9. На сумму НДС составляется бухгалтерская запись: дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» с кредитом субсчета 76-9.

У арендодателя (лизингодателя) при сдаче в аренду объекта составляют проводку: дебет субсчета 76-9 «Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам», кредит счетов 90 «Реализация» (если передача объектов в аренду является основным видом деятельности), счета 91 «Операционные доходы и расходы» (если сдача объектов в аренду не является основным видом деятельности).

Получение арендной платы отражают бухгалтерской проводкой: дебет счета 51 «Расчетный счет» и др., кредит субсчета 76-9 «Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам».

Сумма арендной платы (лизинговых платежей), относящихся к будущим периодам, отражается проводкой: дебет субсчета 76-9 «Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам», кредит субсчета 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов».

При наступлении соответствующего отчетного периода списание учетных сумм по назначению отражают проводкой: дебет субсчета 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов», кредит счетов 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы».

Аналитический учет по данному субсчету ведется в ведомости ф. № 38-АПК. На субсчете 76-10 «Расчеты за товары, проданные в кредит» учитываются расчеты с работниками организации за товары, проданные им в кредит.

На сумму выданных организацией своим работникам поручений-обязательств в течение действия кредита на основании лицевых счетов торговых организаций составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», кредит субсчета 76-10 «Расчеты за товары, проданные в кредит».

При перечислении удержанных сумм торговым организациям составляется проводка: дебет субсчета 76-10 «Расчеты за товары, проданные в кредит», кредит счета 51 «Расчетный счет». Аналитический учет по субсчету 76-10 ведется в ведомости ф. № 38-АПК.

На субсчете 76-11 «Расчеты по прочим операциям» учитываются расчеты по операциям некоммерческого характера (учебными заведениями, разными организациями и т. п.), с транспортными (железнодорожными и водными) организациями за услуги, оплачиваемые чеками.

Выявленная при инвентаризации безнадежная к взысканию дебиторская задолженность (если не был создан резерв по сомнительным долгам) списывается бухгалтерской проводкой: дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчст 2 «Внереализационные расходы», кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, отражаются проводкой: дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», кредит субсчета 92-1 «Внереализационные доходы».

Синтетический учет по счету 76 ведется в журнале-ордере № 9-АПК.

10.14. Учет внутрихозяйственных расчетов

Сельскохозяйственные организации могут использовать счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты», на котором учитывают и обобщают информацию о всех видах расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы, включаемые в общий баланс объединения, организации (внутрибалансовые расчеты), в частности, расчетов по выделенному имуществу, по взаимному отпуску материальных ценностей, по реализации продукции, работ, услуг, по передаче расходов по общеуправленческой деятельности, по оплате труда работникам подразделений и т. п.

К счету 79 могут быть открыты субсчета:

79-1 «Расчеты по выделенному имуществу»;

79-2 «Расчеты по текущим операциям»;

79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» и др.

На субсчете 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу» учитывается состояние расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы, по переданным им внеоборотным и оборотным активам.

При выделении имущества обособленным подразделениям головная организация у себя составляет бухгалтерскую проводку: дебет счета 79

«Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 1 «Расчеты по выделенному имуществу», кредит счетов 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме» и др.

При передаче амортизируемого имущества на сумму амортизации дебетуют счета 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредитуют субсчет 79-1.

Доверительное управление имуществом осуществляется на основании договора, заключенного в письменной форме. Его срок не должен превышать 5 лет. Имущество, переданное в доверительное управление, отражается у доверительного управляющего на отдельном балансе, по нему ведется самостоятельный учет.

Полученное имущество обособленными подразделениями принимается на учет и отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 01 «Основные средства» и др., кредит счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 1 «Расчеты по выделенному имуществу».

Аналогично учитывают расчеты по передаче других товарно-материальных ценностей. На сумму поставленной на учет амортизации по амортизируемому имуществу дебетуют субсчет 79-1 с кредитом счетов 02 и 05.

На субсчете 79-2 «Расчеты по текущим операциям» учитывается состояние всех прочих расчетов организации с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы.

На субсчете 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» учитывается состояние расчетов, связанных с исполнением договоров доверительного управления имуществом. Он используется для учета расчетов учредителя управления, доверительного управляющего, а также расчетов по имуществу, переданному в доверительное управление, учитываемому на отдельном балансе.

Доверительное управление имуществом осуществляется на основании договора, заключенного в письменной форме. Его срок не должен превышать 5 лет. Имущество, переданное в доверительное управление, отражается у доверительного управляющего на отдельном балансе, по нему ведется самостоятельный учет.

Учредитель на стоимость имущества, переданного в доверительное управление, составляет бухгалтерские проводки: дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», кредит счетов 01 «Основные средства», кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме» и др.

Принятое доверительным управляющим на отдельный баланс имущество отражается бухгалтерской проводкой: дебет счетов 01 «Основные средства», 11 «Животные на выращивании и откорме», кредит счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

При прекращении договора доверительного управления имуществом и возврате его учредителю управления делаются обратные записи. Если договором доверительного управления имуществом предусмотрены иные операции с имуществом, переданным в доверительное управление, то учет этих операций ведется в общем порядке.

При перечислении денежных средств в счет причитающейся учредителю управления прибыли в отдельном балансе составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», кредит счета 51 «Расчетный счет».

Учредитель управления на сумму полученных денежных средств составляет бухгалтерскую проводку: дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит субсчета 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

В балансе организации внутрихозяйственные расчеты не отражаются.

Аналитический учет по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» ведется по каждому филиалу, представительству, отделению или другому обособленному подразделению организации, выделенному на отдельный баланс, расчетов по договорам доверительного управления имуществом — по каждому договору в ведомости ф. № 38-АПК, а синтетический учет — в журнале-ордере ф. № 9-АПК.

10.15. Учет расчетов по краткосрочным кредитам и займам

Краткосрочные кредиты банков — один из источников формирования оборотных хозяйственных средств организаций, которые выдаются на срок не более одного года. В частности, они предоставляются юридическим лицам на приобретение материальных ценностей и оплату выполненных работ. Оптимальные сроки таких кредитов — время оборота средств в кредитуемых хозяйственных процессах. Например, под отгруженные товары кредит выдается на фактическое время документооборота. В отдельных случаях, на срок до 30 календарных дней, банк может выдавать кредит на выплату заработной платы при условии, что кредитор-получатель не имеет задолженности по ранее выданному на эту цель

кредиту и обязательным страховым взносам. Этот срок не распространяется на случаи кредитования расходов по выплате зарплат в период нарастания затрат у хозяйств, выращивающих пушных зверей и рыбу, и отсутствия у них в этот период выручки от реализации продукции. На срок свыше одного года может предоставляться кредит на приобретение имущества, передаваемого по договору финансовой аренды (договору лизинга). Предельный срок этого кредита не должен превышать срока действия указанного договора. Для эффективного использования кредитов организации должны устанавливаться дифференцированные сроки нормативного использования заемных средств во времени, поскольку в ряде случаев величина уплачиваемого процента за кредит зависит от срока, на который он выдается. При этом в нормальных условиях функционирования экономики заемные средства не должны превышать 40 % используемых средств организации.

Для учета и обобщения информации по состоянию расчетов по полученным краткосрочным (на срок не более 12 месяцев) кредитам, а также займам, привлекаемым организацией путем выпуска и размещения облигаций, предназначен счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». К нему могут быть открыты следующие субсчета: 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка»; 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам»; 66-3 «Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств».

На субсчете 66-1 учитывается информация в расчетах организации с банком по полученным процентам за пользование этими кредитами, краткосрочным кредитам.

Суммы полученных краткосрочных кредитов отражаются бухгалтерской проводкой: дебет счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета» и др., кредит субсчета 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка».

При оплате задолженности поставщикам за счет кредита составляется проводка: дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», кредит субсчета 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка».

Начисление причитающихся по полученным краткосрочным кредитам процентов отражается по кредиту субсчета 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка» и дебету счетов 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» — на сумму начисленных процентов по краткосрочным кредитам, полученным на приобретение товарно-материальных ценностей. До принятия их к бухгалтерскому учету по дебету счета 91

«Операционные доходы и расходы» — на сумму процентов, начисленных после принятия к бухгалтерскому учету ТМЦ приобретенных за счет краткосрочных кредитов, а также процентов по другим краткосрочным кредитам.

На субсчете 66-2 учитывается движение краткосрочных займов, привлеченных путем выпуска и размещения облигаций. При этом, если облигации размещаются по цене, превышающей их номинальную стоимость, то на нее составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит субсчета 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам».

На сумму превышения цены размещения облигаций над их номинальной стоимостью составляют проводку: дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит счета 98 «Доходы будущих периодов».

На сумму, отнесенную в доходы будущих периодов, равномерно в течение срока обращения облигаций составляют проводку: дебет счета 98 «Доходы будущих периодов», кредит субсчета 91-1 «Операционные доходы».

Если облигации размещаются по цене ниже их номинальной стоимости, то разница между ценой размещения и номинальной стоимостью облигаций доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций. Данная операция отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 91-1 «Операционные расходы», кредит субсчета 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам».

На сумму причитающихся к уплате процентов по полученным кредитам и займам на нужды текущей деятельности составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 20 «Основное производство» и др., кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Начисление процентов за пользование просроченными краткосрочными кредитами и займами учитывают бухгалтерской проводкой: дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 2 «Операционные расходы», кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

При несвоевременном возврате сумм полученных кредитов к заемщику применяются штрафные санкции и начисляются проценты по просроченным кредитам, которые отражаются бухгалтерской проводкой: дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 2 «Внереализационные расходы», кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». При получении займа кредитуют субсчет 66-2 с дебетом счетов 10 «Материалы» — на стоимость материальных ценностей, 51 «Расчетный счет» — на сумму полученного займа.

На сумму погашения кредитов и займов составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», кредит счета 51 «Расчетный счет».

На субсчете 66-3 учитываются расчеты с кредитными организациями по операции учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств со сроком погашения не более 12 месяцев.

Операция учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств отражается организацией-векселедержателем на номинальную стоимость векселя бухгалтерской проводкой: дебет счета 51 «Расчетный счет» и др., кредит субсчета 66-3 «Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств».

На учетный процент, уплаченный кредитной организацией, составляет бухгалтерская проводка: дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», кредит субсчета 66-3 «Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств».

Операция учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств закрывается на основании извещения кредитной организации об оплате путем отражения суммы векселя бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 66-3 «Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 3 «Векселя полученные».

При возврате организацией-векселедержателем денежных средств, полученных от банка в результате учета (дисконта) векселей или иных долговых обязательств, из-за невыполнения в установленный срок векселедателем или другим плательщиком по векселю обязательств по платежу производится запись по дебету субсчета 66-3 в корреспонденции со счетами учета денежных средств. При этом задолженность по расчетам с покупателями, заказчиками и другими дебиторами, обеспеченная просроченными векселями, продолжает отражаться на счетах учета дебиторской задолженности.

Аналитический учет дисконтированных векселей ведется по кредитным организациям, осуществившим учет (дисконт) векселей и иных долговых обязательств, векселедателям и отдельным векселям.

10.16. Учет расчетов по долгосрочным кредитам и займам

Долгосрочные кредиты банков — один из источников внедрения новой техники, расширения производства, его реконструкции, приобретения дорогостоящего оборудования, капитального строительства и дру-

гих целевых программ обеспечения окупаемости проекта и погашения кредита в срок не более 5–6 лет со дня выдачи первой суммы кредита, если иное не предусмотрено законодательством. При наличии свободных ресурсов банк может предоставлять долгосрочные кредиты на иные цели и сроки, не противоречащие законодательству Республики Беларусь. Они выдаются на срок не более одного года. Такие ссуды окупаются за счет дополнительной экономии или прибыли, полученной от введения новых организаций, цехов, производств, а также модернизации оборудования и улучшения технологии. При получении кредитов на эти цели тщательно проверяется их обоснованность, возможность уплаты процентов и своевременность возврата.

Долгосрочные кредиты банков являются одним из источников реконструкции, расширения производства, инвестиций в строительство и т. п. Для обобщения информации о состоянии расчетов по полученным долгосрочным (на срок более 12 месяцев) кредитам, а также займам, привлекаемым организацией путем выпуска и размещения облигаций, предназначен счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Порядок кредитования, оформления кредитов, а также их погашения определяется Инструкцией о порядке предоставления (размещения) банками денежных средств в форме кредита и их возврата, утвержденной постановлением Правления Национального банка от 30 декабря 2003 г. № 226.

К счету 67 могут быть открыты следующие субсчета:

67-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам банка»;

67-2 «Расчеты по долгосрочным займам»;

67-3 «Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств».

Начисление процентов по полученным долгосрочным кредитам отражается по дебету счетов 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту субсчета 67-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам банка» – на сумму начисленных процентов по долгосрочным кредитам, полученным на осуществление капитальных вложений.

Суммы полученных долгосрочных кредитов и займов, их погашение, а также операции дисконта векселей на счетах бухгалтерского учета отражаются аналогично счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». Синтетический учет по счетам 66, 67 ведется в журнале-ордере ф. № 4-АПК. Аналитический учет кредитов и займов ведут в ведомости аналитического учета расчетов кредитов и займов ф. № 26-АПК.

В ней отражается информация об остатках на начало и конец месяца, расшифровывается кредитовый оборот по счетам в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов, приводится общая сумма оборота по дебету соответствующего субсчета.

Контрольные вопросы

1. Кто устанавливает правила ведения кассовых операций?
2. Можно ли хранить в кассе организации сверх лимита некоторое количество наличных средств и если да, то какое время?
3. Каков порядок оформления приходных и расходных кассовых ордеров и ведения кассовой книги?
4. Какие документы должны представляться организацией в банк для открытия текущего (расчетного) счета?
5. Каков порядок очередности осуществления платежей с текущего (расчетного) счета при недостатке на нем денежных средств?
6. Охарактеризуйте основные формы расчетов между организациями и особенности каждой из них.
7. Перечислите налоги, уплачиваемые сельскохозяйственными организациями.
8. Какие обязательные страховые взносы в фонд социальной защиты населения уплачивают сельскохозяйственные организации?
9. Что такое авансовый отчет?
10. Как компенсируются затраты работников по командировке?
11. Каковы порядок и сроки представления авансовых отчетов в бухгалтерию?
12. Расшифруйте понятие «учредители организаций».
13. На какие цели предоставляются займы работникам организации?

ГЛАВА 11. Учет материально-производственных запасов

11.1. Экономическая сущность материально-производственных запасов, их оценка и задачи учета

В соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» сельскохозяйственная деятельность определяется как управление биотрансформацией растений и животных, называемых обобщенно «биологическими активами», с целью получения сельскохозяйственной продукции, продажи соответствующих биологических активов. Управление биотрансформацией, в результате которой происходят количественные и качественные изменения биологических активов, создание для нее благоприятных стабильных условий (обработка почвы, достаточный уровень питательных веществ, освещенность и др.) – отличительная черта сельскохозяйственной деятельности. Биологический актив – это животное или растение.

Учет произведенной сельскохозяйственной продукции, операций ее продажи или переработки, даже если они осуществляются в том же сельскохозяйственном предприятии, не относится к данному стандарту и подлежит учету в соответствии с требованиями МСФО 2 «Запасы».

Международный стандарт (МСФО) №2 «Запасы» раскрывает значение такого термина, как активы, предназначенные для перепродажи в ходе коммерческой деятельности; для использования в производстве при такой перепродаже; в качестве сырья и материалов.

Под *сырьем* понимается продукция добывающей промышленности (руда, нефть и т. д.), сельского хозяйства (зерно, молоко и т. д.), а под *материалами* – обрабатывающих отраслей (ткань, мука и т. д.), предназначенная для дальнейшего применения в процессе производства.

Для осуществления непрерывности процесса производства сельскохозяйственные организации должны иметь оборотные средства (семена и посадочный материал, корма, средства защиты растений и животных, нефтепродукты и т. д.).

Сырье и материалы (предметы труда) входят в состав производимой продукции, образуя ее материальную основу. На стоимость израсходованного сырья и материалов возрастают затраты при производстве готовой продукции.

К материально-производственным запасам в сельскохозяйственных организациях относят: производственные (предметы труда), сельскохозяйственную продукцию (продукты труда).

Материально-производственные запасы могут поступать в сельскохозяйственные организации по следующим каналам:

- приобретенные за плату на стороне;
- изготовленные в собственных ремонтных мастерских, промышленных цехах;
- от ликвидации и разборки основных средств при их списании;
- безвозмездное получение;
- излишки, выявленные в результате инвентаризации;
- поступление давальческого сырья для переработки, а также принятого на ответственное хранение.

Исходя из источника поступления они подразделяются на покупные и собственного производства.

В соответствии с действующим Планом счетов для учета материально-производственных запасов в организациях предназначены следующие балансовые инвентарные, активные счета: 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 11 «Животные на выращивании и откорме».

Сельскохозяйственную продукцию и молодняк животных собственного производства текущего года оценивают по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости с корректировкой в конце года до фактической; производства прошлых лет — по фактической.

Нормативно-прогнозную (плановую) себестоимость в конце года доводят до уровня фактической путем отнесения калькуляционной разницы, способом дополнительной записи (перерасходе) или «сторно» (экономии). Полученную побочную продукцию (солома, навоз) оценивают по ценам их возможной реализации.

Промышленную продукцию, выработанную в цехах и промышленных производствах из сельскохозяйственной продукции прошлых лет, а также покупной, оценивают по фактической себестоимости. Покупные производственные запасы промышленного производства оценивают исходя из цен приобретения и других расходов.

В соответствии с п.2.6.12. Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), определено, что

включение в состав себестоимости материальных ресурсов может производиться по ценам последнего приобретения (ЛИФО), по средневзвешенным ценам, по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости. Применение иных методов оценки запасов при их включении в себестоимость устанавливается законодательством.

Оценка запасов методом ЛИФО основана на допущении, что ресурсы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости последних по времени приобретений.

При применении данного метода оценка материальных ресурсов (в том числе покупных кормов), находящихся на складе на конец месяца, производится по фактической себестоимости ранних по времени приобретений, а в себестоимости реализации продукции учитывается себестоимость поздних по времени приобретений. Применение этого метода предпочтительнее в случае, если цены к концу отчетного периода возрастают.

Необходимость определения средневзвешенной цены обусловлена тем, что отпускные цены на материальные ресурсы постоянно меняются, а транспортно-заготовительные расходы зависят от местонахождения поставщика и вида доставки транспортных средств (величина непостоянная). Цена определяется делением общей себестоимости конкретного вида запасов (кормов) на их количество.

Вариант учета материальных ресурсов по учетным ценам предполагает, что они могут состоять из:

- 1) договорных цен с выделением отклонений от учетных цен;
- 2) прогнозных-расчетных цен, рассчитанных как средняя величина фактической себестоимости за определенный период.

Способ оценки при отпуске материалов в производство отражается в учетной политике организации.

В связи с инфляцией сельскохозяйственные организации Республики Беларусь могут переоценивать материальные ресурсы в порядке и в случаях, предусмотренных законодательством. Увеличение стоимости ресурсов в результате переоценки зачисляются на пополнение источников собственных средств организации. Если переоценка (дооценка, уценка) проводится по инициативе самой организации, то ее результаты относят на внереализационные доходы и расходы с соответствующим налогообложением.

В соответствии с Инструкцией о порядке учета материалов (постановление Министерства финансов Республики Беларусь) от 17 июля 2007 г. № 114 при отпуске материалов в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов: по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по способу ЛИФО.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 в Российской Федерации при отпуске

материально-производственных запасов в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов (рис. 11.1):

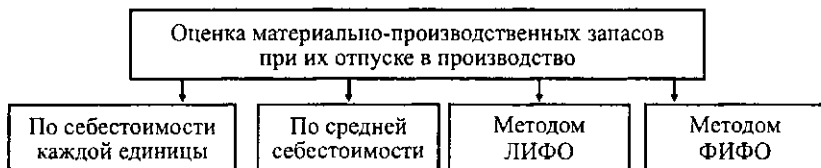


Рис. 11.1. Схема оценки материально-производственных запасов при их отпуске в производство в Российской Федерации

Три вышеуказанных метода оценки, которые используются в бухгалтерском учете в Республике Беларусь, рассмотрены ранее, поэтому рассмотрим только порядок оценки методом ФИФО.

Оценка по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО) основана на том, что если организация приобретала несколько партий материалов (в том числе кормов) в условиях изменения цен, то для формирования цены на выпускаемую продукцию в ее себестоимость необходимо включать материалы по первой цене приобретения. Данный метод желательно использовать, если цены к концу отчетного периода падают.

Применение метода средней себестоимости дает возможность получить усредненный показатель стоимости отпущенных в производство запасов.

Применение метода ФИФО ведет к занижению себестоимости и завышению стоимости остатков материально-производственных запасов в балансе.

Применение метода ЛИФО ведет к завышению себестоимости отпущенных материальных ценностей в производство и занижению стоимости остатков материально-производственных запасов в балансе.

Производственные запасы, полученные при выполнении товарообменных операций, оценивают исходя из учетной цены отгруженного товара на дату отгрузки с включением таможенных платежей, налогов в соответствии с действующим законодательством.

Основными задачами учета материально-производственных запасов являются: правильное, своевременное и достоверное документальное оформление всех операций по заготовке, приобретению и отпуску материалов; правильное определение их себестоимости; организация контроля за сохранностью материальных ресурсов в местах их хранения и на всех этапах их движения; установление контроля за использованием в производстве на базе технически обоснованных норм их расходования;

принятие мер по предотвращению образования недостач, хищений, потерь от порчи и незаконного расходования; контроль за своевременным и правильным ведением складского учета.

11.2. Документальное оформление учета движения производственных запасов и готовой продукции

Для оформления отправки полноты оприходования зерновых культур, рапса и других масличных культур, семян однолетних и многолетних трав от комбайнов на зернотока, в склады и другие места хранения применяется «Реестр отправки зерна и другой продукции с поля» (ф. № 401-АПК).

До уборки урожая в бухгалтерии организации бланки реестров пронумеровывают порядковыми номерами. Пронумерованные бланки реестров выдаются комбайнерам, шоферам (трактористам), участвующим в уборке урожая, с регистрацией в журнале под расписку с указанием, с какого по какой номер реестров каждый из них получил. Неиспользованные комбайнерами и шоферами (трактористами) бланки в обязательном порядке должны быть возвращены в бухгалтерию организации с указанием в журнале неиспользованных номеров реестров. Шофер (тракторист), загрузив транспортное средство зерном, заполняет в своем экземпляре реестра следующие реквизиты: вид продукции, дату составления реестра, номер подразделения, в котором убирается урожай, с каких земель получена продукция (осушенные, орошаемые), марку и номер комбайна, фамилию, имя, отчество комбайнера, примерную бункерную массу зерна исходя из его влажности и вида. Одновременно комбайнер в своем экземпляре заполняет реквизиты: вид продукции, дату составления реестра, номер подразделения, где убирается урожай, с каких земель получена продукция (осушенные, орошаемые), номер и марку транспортного средства, фамилию, имя, отчество шофера (тракториста), примерную бункерную массу зерна. В подтверждение совершенной операции комбайнер расписывается в экземпляре реестра шофера (тракториста), а последний — в экземпляре комбайнера. В день уборки урожая у комбайнера на руках будет находиться один экземпляр реестра независимо от числа транспортных средств, отвозящих зерно. Один экземпляр реестра будет и у шофера (тракториста) независимо от числа комбайнов, от которых отвозится продукция. Он же является сопроводительным документом на доставку зерна на зерноток.

Доставив продукцию на зерноток, шофер (тракторист) предьявляет заведующему экземпляре реестра. Заведующий зернотока взвешивает продукцию, указывает в нем массу принятого зерна и подтверждает это

подписью. Одновременно заведующий зернотоком фактическую массу продукции записывает в накопительную ведомость поступления от урожая сельскохозяйственной продукции. Шофер (тракторист) подписью подтверждает массу сданного на зерноток зерна.

В конце рабочего дня в накопительных ведомостях и реестрах подсчитываются итоги, производятся записи в карточки (книги) складского учета, в пугевые и учетные листы для начисления заработной платы шоферам, комбайнерам. Заведующий током подписью в накопительной ведомости подтверждает массу принятого зерна.

Кроме того, в накопительной ведомости бригадир (агроном) указывает размер убранной площади в гектарах.

Не позднее следующего дня реестры и первый экземпляр накопительной ведомости представляются в бухгалтерию, где сверяются их показатели. Данные накопительной ведомости и приложенных к ней реестров (ф. № 401-АПК) являются основанием для составления ведомости движения зерна и другой продукции (ф. № 409-АПК) и отчета о движении продукции и материалов (ф. № 215-АПК). Второй экземпляр накопительной ведомости кладовщик в конце месяца вместе с отчетом о движении продукции сдает в бухгалтерию организации.

Для сокращения времени простоя комбайна при оформлении документов на отправку зерна может использоваться как вариант талонный способ учета. При нем применяются следующие документы: талоны водителя (тракториста-машиниста) (ф. № 403-АПК), комбайнера (№ 403-АПК), журнал учета выданных талонов (ф. № 404-АПК), накопительная ведомость поступления от урожая сельскохозяйственной продукции (ф. № 408-АПК), выписка из нее.

При участии в уборке урожая бункеров-накопителей также применяются талоны, которые выдаются обслуживающему их механизатору.

Каждый талон предназначен для учета одного бункера зерна (без указания массы), отправляемого от комбайна. Талоны нумеруются в бухгалтерии организации (разными номерами) и регистрируются в журнале учета выданных талонов (ф. № 404-АПК).

Схема движения талонов следующая. При отправке от комбайна полного бункера зерна комбайнер передает водителю талон комбайнера (ф. № 402-АПК), где указаны его фамилия и номер комбайна. Этот талон является сопроводительным документом водителя при доставке зерна в места хранения (ток, кладовая). Одновременно водитель (тракторист-машинист) передает комбайнеру талон водителя ф. № 403-АПК, где указаны его фамилия и номер автомобиля (трактора).

При отправке от комбайна полного бункера зерна записи в талонах не производятся. В случае выгрузки неполного бункера зерна комбайнер в

своим талоне указывает количество отгруженного зерна (0,5 бункера, 0,75 бункера), ставит дату и подписывает талон. Талоны, на которых сделаны отметки об отгрузке неполных бункеров зерна, повторно не используют.

К концу рабочего дня (смены) у комбайнера должно быть такое количество талонов водителей (трактористов-машинистов), сколько бункеров зерна он отправил. У водителя (тракториста-машиниста) должно быть столько талонов комбайнера, сколько бункеров зерна он загрузил. Водитель (тракторист-машинист) передает полученные от комбайнера талоны весовщику, который взвешивает поступившее зерно и производит запись в реестр приема зерна от водителя (ф. № 405-АПК). Данный реестр ведется в одном экземпляре и постоянно находится у водителя (тракториста-машиниста).

Одновременно весовщик производит запись номеров талонов комбайнеров, фамилию водителя (тракториста-машиниста), номер автомобиля (трактора) и массу зерна в реестр приема зерна весовщиком (ф. № 406-АПК), который ведется также в одном экземпляре.

Водитель (тракторист-машинист) подтверждает в данном реестре количество сданного зерна своей подписью.

Реестр приема зерна весовщиком (ф. № 406-АПК) открывается ежедневно на каждую культуру (сорт) и является основанием для записей в ведомость движения зерна и другой продукции (ф. № 409-АПК).

В конце рабочего дня (смены) весовщик (заведующий складом) подсчитывает в реестре приема зерна весовщиком (ф. № 406-АПК) общее количество поступившего зерна за день и отдельно от каждого комбайнера.

Водитель (тракторист-машинист) ежедневно отражает количество перевезенного зерна в путевом листе грузового автомобиля на основании своего реестра приема зерна, а затем эти документы сдает диспетчеру или в бухгалтерию организации.

Комбайнер в конце рабочего дня (смены) передает весовщику (заведующему складом) все талоны, полученные от водителей (трактористов-машинистов), и получает от него выписку из реестра приема зерна весовщиком (ф. № 407-АПК). На основании данной выписки комбайнер записывает в учетный лист машиниста-тракториста (ф. № 503-АПК) количество намолоченного зерна и передает эти документы руководителю подразделения или в бухгалтерию хозяйства. Убранную площадь указывает руководитель подразделения, где проводилась уборка. В бухгалтерии производится сверка каждого принятого от комбайна и сданного на ток зерна, после чего талоны комбайнеров и водителей могут быть выданы для повторного использования.

Зерно, поступившее от комбайнеров на ток, требует дополнительной подсушки и сортировки. Их результаты оформляются актом на сорти-

ровку и сушку зерна и другой продукции растениеводства (ф. № 410-АПК). В нем указывается количество отпущенного зерна в подработку и полученных продуктов переработки (зерно полноценное, используемые зерноотходы с указанием процента содержания в них зерна, неиспользуемые отходы и усушка). Продукция в обязательном порядке должна взвешиваться. На основании лабораторного анализа в акте отражаются качественные показатели продукции до подработки и после. Акт составляется в одном экземпляре в день проведения доработки зерна, подписывается главным агрономом (агрономом-семеноводом), заведующим током, лицами, участвовавшими в подработке продукции, и утверждается руководителем организации.

Акт служит основанием для оприходования полноценного зерна, зерноотходов, а также для списания неиспользуемых отходов и усушки. Зерно, отправленное на сдачу государству, или другим организациям независимо, откуда оно берется (с поля или зернохранилища), перед отправкой в обязательном порядке взвешивается и оформляется товарно-транспортной накладной (ф. ТТН-1 (растениеводство)). При отправке сортовых семян (суперэлитные или элитные) дополнительно выписывают аттестат на семена, на сортовые семена гибридных популяций первой и последующих репродукций — свидетельство на семена, если они отвечают требованиям посевного стандарта, и сортовое удостоверение, если они не отвечают требованиям посевного стандарта по чистоте и влажности. Сортовые качества показывают на основании актов апробации. Посевные качества в вышеназванных документах проставляют на основании удостоверений о кондиционности семян, выдаваемых контрольно-семенными лабораториями.

В конце рабочего дня материально-ответственные лица составляют ведомость движения зерна и другой продукции (ф. № 409-АПК). Она предназначена для ежедневного учета движения зерна и другой продукции (по каждой культуре и сорту) в местах хранения.

В первом разделе ведомости указывается остаток продукции на начало дня, приход (поступление), расход (выбытие) по направлениям использования продукции и остаток на конец дня.

Второй раздел представляет собой регистрационный лист поступления и (или) выбытия продукции в разрезе подразделений, от которых поступает продукция, и направлений выбытия (использования) продукции.

Данные о количестве поступившего зерна и его расходовании, отраженные в первом разделе ведомости, должны соответствовать итоговым данным ее второго раздела.

Ведомость (ф. № 409-АПК) подписывается материально-ответственным лицом с указанием прописью количества приложенных реестров (ф. № 409-АПК) и товарно-транспортных накладных (ТТН-1).

В конце рабочего дня ведомость (ф. № 409-АПК) вместе с документами, на основании которых она была составлена, передается в бухгалтерию организации.

При поступлении зерна на несколько складов организации в бухгалтерии ежедневно следует составлять сводную ведомость движения зерна (ф. № 409-АПК).

При механизированной уборке урожая картофеля, овощей, корнеплодов оприходуется продукция с применением реестров отправки зерна и другой продукции с поля и накопительных ведомостей поступления от урожая сельскохозяйственной продукции. Порядок применения указанных документов такой же, как и при оприходовании зерна. При ручном сборе картофеля, овощей, корнеплодов, плодов, ягод в первой графе накопительной ведомости указываются фамилия, имя, отчество сборщиков, а в других — каждое взвешивание сдаваемой продукции. В конце дня подсчитывается масса сданной продукции каждым сборщиком за день, что и подтверждается подписью сборщиков. При невозможности взвешивания продукции для определения массы собранного урожая может применяться заранее измеренная тара или ее оприходование производят путем замера буртов.

Валовый сбор продукции за вычетом примесей земли, ботвы, камней оформляют специальным актом. Сбор урожая корнеклубнеплодов и капусты учитывается по физической массе после очистки от земли и ботвы (зеленого листа капусты). Процент содержания примеси земли и ботвы в корнеклубнеплодах, зеленого листа капусты определяется путем выборочного взвешивания нескольких партий клубней до и после очистки от земли и ботвы, а капусты — от зеленого листа. После установления процента содержания земли и зеленого листа составляется акт, который служит основанием для проведения скидки на сверхдопустимую заземленность и уточнения валового урожая корнеклубнеплодов и капусты. Допустимая заземленность определяется согласно ГОСТам на приемку продукции заготовительными организациями. Ботву корнеклубнеплодов и зеленый лист для корма животным или силос учитывают как зеленую массу.

При невозможности взвешивания продукции массу корнеклубнеплодов, заложенных на хранение в бурты, и полученный урожай оприходуют путем замера буртов. Масса корнеклубнеплодов в 1 м³ рассчитывается путем выборочного взвешивания в зависимости от размера и сорта клуб-

ней с составлением акта. При этом должна приниматься фактическая масса 1 м^3 , а не нормативная. В таких случаях для оприходования продукции составляется акт приема-передачи грубых и сочных кормов.

Для учета продукции садоводства, овощеводства предназначен «Дневник поступления сельскохозяйственной продукции» (ф. № 411-АПК). Собранная работниками продукция сдается бригадиру, который ее взвешивает и каждый отвес записывает в дневник, указывая дату, место уборки-приемки урожая.

В конце дня выводятся итоги поступления продукции, которые находят отражение в книжке бригадира (ф. № 505-АПК) или других первичных документах по учету труда и выполненных работ.

Продукцией культурных, улучшенных и естественных пастбищ является зеленая масса трав, скормленная скоту на корню, использованная на приготовление силоса, сенажа, травяной муки, а также на сено.

При заготовке кормов следует руководствоваться отраслевыми регламентами (заготовка сена, сенажа, силоса), утвержденными Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь 5 июня 1996 г., а также ГОСТами 4808-87, 23637-90, 23638-90. Заготовленное сено и солома приходуется не позднее трех дней после закладки их на постоянное хранение.

Масса рассыпных и спрессованных в тюки (рулоны) сена и соломы, высушенных в поле до кондиционной (стандартной) влажности, при наличии весового хозяйства определяется взвешиванием, а при отсутствии — по их количеству и средней массе одного тюка (рулона), полученной контрольным взвешиванием, а рассыпного сена — исходя из объема и фактической массы 1 м^3 на момент обмера.

Для приемки и оприходования рассыпного сена (при невозможности его взвешивания) руководителем организации создается специальная комиссия в составе агронома, зоотехника, заведующего участком (бригадира), под непосредственным руководством которого производилась работа по скирдованию сена. Если заготовленное сено передается под материальную ответственность заведующему фермой (весовщику-фуражиру), то в состав комиссии включается и это лицо.

Комиссия проверяет качество укладки сена, тщательно обмеряет стога (скирды), определяет их объем, массу и качество заготовленных кормов по данным объемного измерения стогов (скирд) и установления массы 1 м^3 сена.

При заготовке сена с досушиванием и активным вентилированием его оприходование производится в пересчете на кондиционную (стандартная влажность — 17 %).

При заготовке сена повышенной влажности (22–28 %) с добавлением химических консервантов его оприходуют также в пересчете на стандартную влажность.

Сенаж обмеряется не ранее чем через 10–15 дней, силос — 20 дней и не позднее чем через 30 дней после окончания загрузки сооружения. Продукция приходится на основании акта приема-передачи грубых и сочных кормов (ф. №204-АПК) в двух экземплярах. Акт подписывается членами комиссии и материально-ответственным лицом, принявшим корма на хранение, и утверждается руководителем организации.

К актам прилагается схема расположения стогов (скирд). Каждый стог (скирду) нумеруют, указывают время укладки, объем в кубометрах, массу заготовленного сена. Все эти данные записывают на дощечку (бирку), которую вставляют в стог (скирду) в условленное место. Количество зеленой массы травы пастбищ, скормленной скоту на корню, определяется комиссией, в состав которой обязательно должны включаться специалисты агрономической и зоотехнической служб сельскохозяйственных организаций, укосным или зоотехническим методами. При зоотехническом методе количество зеленой массы рассчитывается исходя из полученной продукции животноводства и норм расхода кормов.

Примерные нормы расхода кормовых единиц на производство единицы животноводческой продукции на 1 кг молока в пастбищный период следующие: при среднесуточном надое до 10 кг молока — 1; до 12 кг — 0,9; свыше 12 кг — 0,8; на 1 кг привеса КРС — 8–8,5. В 1 кг зеленого корма содержится в среднем 0,18 кормовой единицы.

Для оприходования пастбищных кормов зоотехническая служба должна вести пастбищный дневник, где указываются период выпаса, поголовье скота и наименование угодий (трав).

При укосном методе урожай выросшей на пастбище травы определяется комиссией путем скашивания и взвешивания зеленой массы. Для этого перед скашиванием в нескольких местах пастбища скашивают участки длиной 10 м и шириной, соответствующей ширине захвата косилки. Полученную зеленую массу взвешивают, делят на скошенную площадь и определяют урожайность.

Зеленую массу естественных пастбищ, скормленную скоту путем выпаса, отражают в учете по количеству и сумме фактических затрат по уходу за пастбищами, а при их отсутствии — только по количеству.

Количество зеленой массы кормовых угодий, скормленной путем выпаса скота сельских жителей, определяется исходя из количества голов скота и расхода зеленой массы на 1 голову в сутки или укосным методом. Средний расход зеленой массы на 1 голову в сутки — 50 кг.

Для отражения в учете зеленой массы травы естественных культурных и улучшенных пастбищ, скормленной скоту путем выпаса, комиссия составляет акт на оприходование пастбищных кормов (ф. № 205-АПК).

Для установления количества полученного зерна, заложенного на хранение методом плющения, в массе после доработки на основании накопительной ведомости комиссией составляется акт на определение массы зерна, заложенного на хранение методом плющения, в массе после доработки (ф. № 701-АПК). В нем указывают: наименование зерна, количество зерна, поступившего с поля, его засоренность, влажность (в среднем за день), выход и количество зерна стандартной влажности и чистоты. Акт подписывает комиссия. В состав комиссии входят: руководители подразделений, представители агрономической, бухгалтерской и экономической служб, материально-ответственное лицо, принявшее зерно для хранения методом плющения.

Масса зерна, заложенного на хранение методом плющения, после доработки рассчитывается следующим образом:

1) фактическая средняя влажность поступившего зерна за день:

$$V_{\text{сред}} = \frac{(M_1 \cdot V_1) + (M_2 \cdot V_2) + (M_3 \cdot V_3) + \text{и т. д.}}{(M_1 + M_2 + M_3 + \text{и т. д.})},$$

где $V_{\text{сред}}$ — средний процент влажности зерна, поступившего с поля, %; $M_1 - M_3$ и т. д. — масса партий поступившего зерна с одинаковой влажностью, кг; $V_1 - V_3$ и т. д. — влажность партий поступившего зерна, %;

2) фактическая средняя засоренность поступившего зерна в день:

$$C_{\text{сред}} = \frac{(M_1 \cdot C_1) + (M_2 \cdot C_2) + (M_3 \cdot C_3) + \text{и т. д.}}{(M_1 + M_2 + M_3 + \text{и т. д.})},$$

где $C_{\text{сред}}$ — средний процент засоренности зерна, поступившего с поля, %; $M_1 - M_3$ и т. д. — масса партий поступившего зерна с одинаковой влажностью, кг; $C_1 - C_3$ и т. д. — засоренность партий поступившего зерна, %;

3) процент выхода зерна стандартной влажности и чистоты:

$$y_{\text{станд}} = \frac{(100 - C_{\text{сред}}) \cdot (100 - V_{\text{сред}})}{(100 - V_{\text{станд}})},$$

где $y_{\text{станд}}$ — выход зерна стандартной влажности и чистоты, %; $C_{\text{сред}}$ — процент засоренности зерна; $V_{\text{сред}}$ — фактическая средняя влажность поступившего зерна, %; $V_{\text{станд}}$ — стандартная влажность поступившего зерна (для Республики Беларусь — 14 % — ГОСТ 16990-88 (15 %)), %;

4) выход сухого зерна в пересчете на массу после доработки:

$$M_{\text{станд}} = \frac{(M - Y_{\text{станд}})}{100},$$

где $M_{\text{станд}}$ — масса зерна, поступившего за день, в пересчете на массу зерна после доработки, кг; M — масса зерна, поступившего за день, кг; $Y_{\text{станд}}$ — выход зерна стандартной влажности и чистоты, %.

На отпуск кормов внутри организации выписывают требование-накладную (ф. № 203-АПК).

Требование-накладная выписывается бухгалтером организации в двух экземплярах. При выписке требования-накладной в графе 3 «Затребовано» бухгалтер указывает затребованное получателем количество материальных ценностей, в графе 5 «Цена» — их учетную цену. Первый экземпляр предназначен материально-ответственному лицу, отпускающему материальные ценности, второй — получателю ценностей.

Требование-накладная является документом, разрешающим отпуск материальных ценностей. Оба экземпляра вручаются получателю, который, после подписания руководителем организации и главным бухгалтером или лицами, уполномоченными на то руководителем организации, предъявляет ее материально-ответственному лицу для получения материальных ценностей.

В графе 4 «Отпущено» требования-накладной материально-ответственное лицо указывает фактически отпущенное количество материальных ценностей. В графе 6 «Сумма» отражается стоимость отпущенных материальных ценностей.

При получении ценностей в экземпляре получателя расписывается материально-ответственное лицо, в экземпляре материально-ответственного лица — получатель ценностей.

По истечении месяца материально-ответственное лицо вместе с отчетом о движении продуктов и материалов сдает требование-накладную в бухгалтерию организации.

Корма со склада и других мест хранения отпускают по ведомости расхода кормов (ф. № 202-АПК). Она является основанием для списания израсходованных кормов на соответствующие группы животных. Ведомость расхода кормов выписывают в двух экземплярах: один передают лицу, отпускающему корма, второй — получателю. Норму отпуска на одну голову и все поголовье в ведомости устанавливают на основании рационов кормления животных, которые составляются главным зоотехником. В конце месяца в ведомости по каждому наименованию подсчитывают общий итог израсходованных кормов в натуре и кормоединицах, а также проставляется количество кормо-дней.

Ведомость учета расхода кормов (ф. № 202-АПК) утверждается руководителем организации. Первый ее экземпляр с распиской получателя кормов служит основанием для списания их с подотчета материально-ответственного лица. Второй — с распиской лица, отпустившего корма, используется для списания стоимости израсходованных кормов на затраты производства. Для учета продукции животноводства (молока, шерсти, яиц и др.) могут применяться различные первичные документы.

Для учета молока, надоенного на ферме, применяется журнал учета надоя молока (ф. № 412-АПК). Журнал ведется руководителем производственного подразделения или учетчиком-лаборантом. Записи в нем производятся по каждой доярке (мастеру машинного доения), по группе обслуживаемых коров с указанием количества голов и массы надоенного молока по каждой дойке отдельно. Ежедневно доярки (мастера машинного доения) своей подписью подтверждают данные о массе надоенного молока и проценте жира в нем. Руководитель производственного подразделения (учетчик-лаборант) ежедневно определяет процент содержания жира в молоке, а затем принятое молоко переводит на основании базисной жирности в условное для начисления заработной платы дояркам. Молоко оприходуется в натуральной массе без его перевода в базисную жирность.

По контрольным дойкам в журнале делается пометка «Контрольная дойка». Журнал ведется в одном экземпляре, в течение 15 дней подписывается руководителем производственного подразделения.

Как альтернативный вариант журналу учета надоя молока (ф. № 412-АПК) хозяйства могут использовать для ежедневного учета надоенного молока по каждой доярке (мастеру машинного доения) карточку учета надоя молока (ф. № 413-АПК). Она заполняется руководителем подразделения в одном экземпляре, в ней систематизируются (накапливаются) данные о количестве надоенного молока в разрезе отдельных работников (доярок, мастеров машинного доения).

Карточка подписывается руководителем подразделения, лаборантом, дояркой (мастером машинного доения).

Для учета ежедневного поступления и расхода молока применяется ведомость учета движения молока (ф. № 414-АПК). Она ведется по каждой ферме и записи в ней производятся ежедневно с указанием массы надоенного молока и его расхода по направлениям использования: продажа государству, на рынке; на общественное питание; на выпойку телят, поросят и т. д. Ведомость составляется руководителем производственного подразделения (учетчиком-лаборантом) в одном экземпляре и в сроки, установленные планом документооборота, направляется в бухгалтерию. К ней прилагаются журнал учета надоя молока и документы, подтверждающие его расход.

Шерсть, полученную во время стрижки овец, оприходуют на основании акта настрига и приема шерсти (ф. № 415-АПК). Акт составляет руководитель производственного подразделения с участием чабана и работника пункта стрижки овец в трех экземплярах. В нем указывают количество и качество шерсти, настриг с одной головы и другие данные. Один экземпляр акта служит основанием для оприходования продукции на складе, второй остается у заведующего фермой, третий — у зоотехника для составления отчетности о стрижке овец. Акт подписывается лицами, участвующими в стрижке овец.

Для ежедневного учета поступления яиц предназначен дневник учета сбора яиц (ф. №416-АПК).

В дневнике (ф. №416-АПК) указываются поголовье и масса птицы на начало каждого дня. Фактический сбор яиц за день подтверждается подписью оператора (птичницы).

В конце отчетного периода (месяца, декады) в дневнике (ф. №416-АПК) указываются среднее поголовье несушек, яйценоскость на одну несушку в штуках.

Подписывается дневник (ф. №416-АПК) руководителем подразделения (начальником цеха), оператором (птичницей) и бухгалтером, который проверяет правильность записей в дневнике.

Ежедневно собранные яйца сдают по лимитно-заборной карте (ф. № 201-АПК), составляемой в двух экземплярах, на яйцесклад, где их сортируют в соответствии со стандартом по массе и категориям. Отсортированные яйца упаковывают в стандартные ящики по категориям, на них наклеиваются ярлыки с указанием категории яйца, фамилий, имен, отчеств упаковщиков и даты выпуска. Результаты сортировки яиц по каждой партии оформляются актом сортировки яиц (ф. № 417-АПК). Яйца, поступившие в цех инкубации для вывода птенцов, также сортируются по каждой партии с оформлением акта сортировки яиц. Пригодные для инкубации яйца должны соответствовать нормативным требованиям по массе, толщине скорлупы, пигментации желтка и т. д. Отсортированные яйца, непригодные к инкубированию (с насечками, битые и др.), возвращаются на склад с оформлением лимитно-заборной карты или требования-накладной в двух экземплярах с пометкой «брак от инкубации». Партии яиц, закладываемой в инкубатор, присваивается порядковый номер, который сохраняется за ней до конца инкубации и после вывода птенцов до 150-дневного возраста.

Первый и второй миражи оформляются актами, в которых указываются номер партии и количество оказавшихся при миражах отходов (неоплодотворенные яйца, кровяные кольца, замерзшие и разбитые). Данные о переработке птицы, выходе продукции, пригодной для упот-

ребления, и отходах производства отражают в отчете о переработке птицы и выходе продукции (ф. № 418-АПК). Он составляется в двух экземплярах начальником цеха переработки и подписывается ветеринарным врачом и бухгалтером, принимающим отчет. В нем отражают ветеринарный брак, естественную убыль при термической обработке.

Первый экземпляр остается в цехе переработки птицы, второй, с приложенными подтверждающими документами (акт на выбытие животных и птицы (ф. №302-АПК), требование-накладная (ф. №203-АПК) и др.), представляется в бухгалтерию организации.

Для оприходования меда, рыбы, шерсти-линьки при массовом их поступлении применяется лимитно-заборная карта (ф. № 201-АПК), а при разовом их поступлении — требование-накладная (ф. № 203-АПК), которые составляются в двух экземплярах.

На принятые сельскохозяйственной организацией от населения картофель, овощи, плоды, яйца, шерсть и другие продукты для их реализации государству составляется приемно-расчетная ведомость на закупку сельскохозяйственной продукции у граждан (ф. № 422-АПК).

Составляется заготовителем сельскохозяйственной продукции в одном экземпляре в течение рабочего дня по мере закупки сельскохозяйственной продукции у граждан.

В ведомости (ф. №422-АПК) указываются дата закупки, фамилия, имя, отчество сдатчика, его паспортные данные, продукты, которые закупаются, сорт, категория, масса (количество), цена, сумма к оплате и роспись сдатчика в получении денег.

Ведомость (ф. №422-АПК) составляется на группу сельскохозяйственных продуктов или на каждый продукт в отдельности.

По окончании рабочего дня ведомость (ф. №422-АПК) сдается в бухгалтерию организации, на основании ее проводятся записи по учету продукции и списанию денег на ее закупку.

Закупаемое у населения молоко регистрируют в книжке учета приемки (закупки) молока у граждан (ф. № 420-АПК). Ее ведет приемщик, который производит записи по каждой сдаче, подтверждаемой его подписью. Содержание жира в молоке рассчитывают по средней консервированной пробе. Другие качественные его показатели определяются при сомнении в его свежести и натуральности. На основании анализа в книжке указываются содержание жира и количество в пересчете на базисную жирность. Исходя из количества молока в пересчете на базисную жирность и установленной цены рассчитывается сумма, причитающаяся сдатчику. В случае продажи сдатчику молока или обрат в книжке указываются его количество и стоимость, которая удерживается при расчете за молоко.

Молоко принимается от населения вне территории молочных ферм в отдельную тару и его смешивание с молоком сельскохозяйственной организации не допускается.

Журнал учета приемки (закупки) молока у граждан (ф. №421-АПК) представляет собой документ накопительного характера, в котором приемщик молока обобщает данные о движении молока, закупленного у граждан по договорам, за месяц.

В разделе 1 «Учет приемки (закупки) молока» приемщик по каждому сдатчику отражает массу принятого (закупленного) молока фактически и в пересчете на базисную жирность за каждый день месяца, а также общее количество поступившего от сдатчиков молока за месяц с начала года.

В разделе 2 «Движение принятого молока» отражается реализация молока с указанием номеров товарно-транспортных накладных (ТТН-1/молоко), его физической массы и в пересчете на базисную жирность. В журнале (ф. №415-АПК) указывается остаток молока на начало месяца и на конец каждого дня.

Журнал (ф. №421-АПК) является основанием для учетных записей в ведомости учета движения молока (ф. №414-АПК). Подписывается приемщиком и бухгалтером.

Записи одновременно производятся в журнале и в книжке учета приемки (закупки) молока от граждан, которая применяется для ежедневного учета поступления молока от сдатчиков и его продажи заготовительным организациям.

Записи в книжке учета приемки молока должны соответствовать таковым в журнале. Этими же документами оформляется приемка от населения масла, для чего в них отводят отдельные страницы.

Сельскохозяйственные организации приобретают большое количество производственных запасов (средства защиты растений, минеральные удобрения, нефтепродукты, кормовые добавки и др.) у различных поставщиков. Первичным документом, на основании которого оприходуют продукцию, поступившую от поставщиков, является счет-фактура (ф. № 868). К ней могут прилагаться типовые формы: товарно-транспортных накладных и других документов.

Доверенность (ф. № М-2) имеет обязательный заполняемый корешок. Применение данной формы освобождает организацию от необходимости вести журнал учета выданных доверенностей.

Доверенность (ф. № М-2а) используется при массовом характере получения ценностей.

Для получения продукции и материалов со склада поставщика уполномоченному лицу (экспедитору) выдаются доверенности (ф. № М-2а и М-2).

В них должны быть указаны, от кого и по каким документам (счету, наряду и т. п.) следует получить ценности, срок действия доверенности. Доверенность подписывается руководителем и главным бухгалтером сельскохозяйственной организации. Экспедитор (или другое лицо) обязан не позднее следующего дня после получения ценностей представить в бухгалтерию сельскохозяйственной организации товарно-транспортные накладные и другие сопроводительные документы о сдаче полученных товарно-материальных ценностей на склад. Неиспользованные доверенности возвращаются в бухгалтерию не позднее следующего дня после истечения их срока. В бухгалтерии ведется их строгий учет. Они регистрируются в журнале учета выданных доверенностей (типовая межведомственная форма № МЗ или в корешке блокнота доверенностей).

Срок действия доверенности устанавливается в зависимости от возможности получения и вывоза ценностей, но, как правило, не более чем на 15 дней. Доверенности на получение материальных ценностей, расчеты за которые производятся в порядке плановых платежей, допускается выдавать на календарный месяц.

При доставке организациям АПК горючесмазочных материалов в автоцистернах их масса определяется взвешиванием на автомобильных весах или объемно-массовым методом. Если нефтепродукты расфасованы в тару, то их массу устанавливают либо по трафаретам тары, либо взвешиванием.

В соответствии с Положением о порядке учета поступления, хранения и расходования горючесмазочных материалов, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 15 мая 2002 г. №74 и постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 23 августа 2002 г. № 24, при поступлении в организацию горючесмазочных материалов материально-ответственные лица обязаны: проверить соответствие поступивших горючесмазочных материалов количеству, сортам и маркам, указанным в сопроводительных документах поставщика-отправителя; обеспечить полный слив горючесмазочных материалов, а по его окончании осмотреть транспортные резервуары (цистерны) для проверки полноты слива; своевременно оприходовать поступившие горючесмазочные материалы.

Горючесмазочные материалы оприходуются на основании сопроводительных документов поставщика. Ими могут быть накладные товарно-транспортные типовой формы ТТН-1 или специализированной формы ТТН-1 нефть. Если при приемке горючесмазочных материалов обнаружена их недостача, то материально-ответственное лицо при

участии других членов комиссии составляет акт о приемке материалов, который является основанием для предъявления претензии грузо-отправителю.

Горючесмазочные материалы, полученные в натуре, приходят в единицах массы (кг). Отпуск их в баки транспортных средств, тракторов и комбайнов, а также в бочки и другую тару производится только через топливо- или маслораздаточные агрегаты. Количество горючесмазочных материалов, выдаваемых водителям, механизаторам, измеряют в единицах объема (л), смазок — в единицах массы (кг).

Количество выданных горючесмазочных материалов организации АПК фиксируют в лимитно-заборной карте (ф. № 201-АПК).

Перемещение продукции и материалов из одного склада или кладовой на другой склад или в другую кладовую данной организации при систематическом пополнении запасов кладовых подразделений и ферм (центральных складов) оформляется требованием-накладной или лимитно-заборной картой, выписываемых на основании распоряжения руководителя сельскохозяйственной организации.

Семена, удобрения, ядохимикаты, доставленные шофером (возчиком) на поле, передаются лицу, ответственному за посевные работы или внесение удобрений (бригадиру, агроному бригады). Для списания семян, удобрений и ядохимикатов составляются соответственно акты: на списание семян и посадочного материала (ф. № 208-АПК), об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений и гербицидов (ф. № 206-АПК), об использовании химических средств защиты растений (ф. № 207-АПК). Акты составляются бригадиром или агрономом после завершения работы, но не позднее окончания месяца и утверждаются руководителем организации или по его поручению главным агрономом.

Отпуск семян, минеральных удобрений, ядохимикатов оформляется также лимитно-заборной картой, выписываемой в бухгалтерии в соответствии с планом высева и внесения удобрений и ядохимикатов. В них указываются площадь посева (внесения удобрений) и норма высева семян (внесения удобрений) на единицу площади.

Отпуск кормов (зерновых отходов, комбикормов, сена, силоса, сенажа и др.) со складов или других мест хранения для скармливания животным производится по ведомости учета расхода кормов (ф. № 202-АПК).

Отпуск запасных частей и ремонтных материалов оформляется лимитно-заборной картой или ведомостью дефектов на ремонт машины. Указанные документы составляются в двух экземплярах для заведующего складом (кладовщика) и получателя. Отпуск производится только в пределах установленного лимита. На их основании ведутся записи в

карточках складского учета, а в конце месяца заведующим складом составляется отчет о движении продуктов и материалов. Он может составляться только в суммовом выражении.

При списании пришедшего в негодность инвентаря составляют акт на списание инвентаря, спецодежды и спецобуви. На обратной стороне акта указывают стоимость ликвидных материалов.

11.3. Организация складского учета и учет материальных ценностей на складах организаций

Для сохранности находящихся в организации материальных ценностей должен быть организован их надлежащий учет в местах хранения и обеспечена сверка их данных с фактическим наличием.

Складской учет должен быть организован в отношении материальных ценностей:

- принадлежащих организации на правах собственности;
- находящихся на ответственном хранении в связи с нарушением условий поставок;
- принятых на комиссию;
- полученных на хранение по договору на оказание соответствующих услуг.

В зависимости от видов ценностей, для хранения которых предназначены склады, они подразделяются на специализированные и общие.

На общих складах хранятся материальные ценности, которые не требуют создания особых условий для их хранения. Специализированные склады должны иметь определенные приспособления для хранения специфических материальных ценностей. Они должны быть оборудованы противопожарными средствами защиты и оснащены весовыми и измерительными приборами, мерной тарой, а материалы должны храниться на стеллажах, в контейнерах, на полках по сортам, видам и т. д.

Все материальные ценности независимо от места их хранения передаются под ответственность кладовщикам, объездчикам, заведующим токами. С материально-ответственными лицами при приеме их на работу заключаются договоры о полной материальной ответственности за сохранность вверенных ценностей. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 26 мая 2000 г. № 764 утвержден примерный перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми наниматели могут заключать письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности. Заключенные договоры о полной материальной ответственности хранят-

ся в отделах кадров в личном деле материально-ответственного лица. Освобождение от работы материально-ответственных лиц допускается после инвентаризации имущества, передачи ценностей и установления ее результатов.

Учет движения продукции, товарно-материальных ценностей в местах их хранения ведут на карточках складского учета (ф. № 211-АПК). Кладовщик получает их под расписку и хранит в специальных картотеках по учетным группам, а внутри групп — по подгруппам.

На каждое наименование (сорт) материальных ценностей отводятся отдельные карточки. В них на основании первичных приходных и расходных документов заведующий складом делает записи, отражающие поступление (в графе «Приход») или выбытие (в графе «Расход») материальных ценностей и выводит остаток на конец дня. Записи производятся в день совершения операции, записываются количество продукции и их цена.

При организации складского учета может использоваться книга складского учета (ф. № 212-АПК). Она предназначена для оперативного учета движения материальных ценностей на складах и в других местах хранения. Записи в ней производятся только в натуральных измерителях.

Книга складского учета должна быть пронумерована, прошнурована и скреплена подписями руководителя и главного бухгалтера или лиц, на то уполномоченных руководителем организации.

На каждое наименование (сорт) материальных ценностей отводится отдельный лист книги складского учета.

Порядок заполнения книги складского учета аналогичен порядку заполнения карточки складского учета (ф. № 211-АПК).

Заведующий складом (кладовщик) должен иметь образцы подписей лиц, распоряжающихся отпуском материальных ценностей. В конце каждого месяца на основании данных карточек или книги складского учета и первичных документов материально-ответственные лица составляют отчет о движении продуктов и материалов. Он применяется для отражения наличия и движения материальных ценностей, находящихся на хранении (склады, фермы, бригады и т. д.). Отчет составляется ежемесячно в двух экземплярах материально-ответственным лицом на основании приходных и расходных документов. На основании отчетов о движении продуктов и материалов бухгалтер материального учета выносит остатки в ведомость остатков семян, кормов и других продуктов. Одновременно материально-ответственное лицо остатки ценностей в количественном выражении, числящиеся на конец отчетного периода в отчете, сверяет с той же номенклатурой остатков, отраженной в карточках складского учета.

11.4. Синтетический и аналитический учет производственных запасов, готовой продукции, товаров

Синтетический учет наличия и движения производственных запасов, готовой продукции и товаров ведется на балансовых активных, инвентарных счетах: 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция». По дебету данных счетов отражаются наличие и поступление материальных ценностей, по кредиту — их выбытие.

На счете 07 «Оборудование к установке» отражается информация о наличии и движении отечественного и импортного технологического, энергетического и производственного оборудования (включая оборудование для мастерских, опытных установок и лабораторий), требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся (реконструированных) объектах. К оборудованию, требующему монтажа, относится вводимая в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, к полу, междуэтажным перекрытиям и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования. В состав его включаются контрольно-измерительная аппаратура или другие приборы, предназначенные для монтажа в составе устанавливаемого оборудования. На счете 07 «Оборудование к установке» не учитывается оборудование, не требующее монтажа: транспортные средства, свободно стоящие станки, строительные механизмы, сельскохозяйственные машины, производственный инструмент, измерительные и другие приборы, производственный инвентарь и др. Оборудование к установке учитывается по фактической себестоимости приобретения, складывающейся из стоимости по ценам приобретения, расходов по нему и доставке этих ценностей на склады организации.

На сумму приобретенного оборудования у других организаций составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 07 «Оборудование к установке», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Оборудование, внесенное учредителями в счет их вкладов в уставный фонд организации, отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 07 «Оборудование к установке», кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

При списании оборудования, сданного в монтаж, составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», кредит счета 07 «Оборудование к установке».

Оборудование, требующее монтажа, завезенное застройщиком на строительную площадку, подрядчик принимает на забалансовый учет по счету 005 «Оборудование, принятое для монтажа». Стоимость его или частей, сданных в монтаж, подрядчик снимает с забалансового счета 005 «Оборудование, принятое для монтажа».

На стоимость проданного оборудования, требующего монтажа или безвозмездно переданного оборудования к установке составляется бухгалтерская проводка: дебет счетов 91 «Операционные доходы и расходы», 92 «Внереализационные доходы и расходы», кредит счета 07 «Оборудование к установке».

Аналитический учет ведется по местам хранения оборудования, отдельным его наименованиям (видам, маркам и т. д.).

На счете 10 «Материалы» учитывают движение сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, тары и других ценностей организации (в том числе находящихся в пути и переработке). По дебету данного счета отражаются остатки ценностей на начало и конец отчетного периода, их поступление, а по кредиту — расход (выбытие). Материальные ценности на этом счете могут учитываться либо по фактической себестоимости их приобретения (заготовления), которая складывается из стоимости по покупным ценам и расходов по их заготовке и доставке в организацию, либо по учетным ценам. Сельскохозяйственные организации учитывают продукцию собственного производства отчетного года, отражаемую на счете 10 «Материалы», в течение этого года (до составления годовой отчетной калькуляции) по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости. В конце года (после составления отчетной калькуляции) нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость материальных ресурсов корректируется до фактической.

Учет на счете 10 «Материалы» ведется в разрезе следующих субсчетов:

- 10-1 «Сырье и материалы»;
- 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»;
- 10-3 «Топливо»;
- 10-4 «Тара и тарные материалы»;
- 10-5 «Запасные части»;
- 10-6 «Корма»;
- 10-7 «Семена и посадочный материал»;
- 10-8 «Строительные материалы»;
- 10-9 «Сырье, продукция и материалы, переданные в переработку на сторону»;
- 10-10 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;
- 10-11 «Специальная одежда на складе»;

- 10-12 «Специальная одежда в эксплуатации»;
- 10-13 «Удобрения»;
- 10-14 «Средства защиты растений, животных и медикаменты»;
- 10-15 «Прочие материалы».

На субсчете 10-1 «Сырье и материалы» учитывается наличие и движение: сырья и основных материалов (включая и сельскохозяйственную продукцию, используемую в качестве сырья и основных материалов для промышленных производств), которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или необходимы при ее изготовлении. Здесь учитываются и вспомогательные материалы, которые участвуют в образовании продукции или потребляются для хозяйственных нужд, технологических целей и для содействия производственному процессу. Перерабатывающие организации на этом субсчете учитывают приобретенную со стороны сельскохозяйственную продукцию, скот и птицу, предназначенную для переработки.

На субсчете 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия» отражается наличие и движение покупных полуфабрикатов, готовых комплектующих изделий (строительных конструкций и деталей), приобретаемых для комплектования выпускаемой продукции (строительства), которые требуют затрат труда по их обработке или сборке, изделия, приобретенные для комплектации, стоимость которых не включается в себестоимость продукции, учитываются на счете 41 «Товары». Данный субсчет применяется в строительных организациях агропромышленного комплекса.

На субсчете 10-3 «Топливо» учитывается наличие и движение всех видов топлива, смазочных материалов, приобретенных или заготовленных для технологических нужд, эксплуатации транспортных средств, а также для выработки энергии либо для отопления зданий (уголь, дрова, нефть, дизельное топливо, керосин, бензин, мазут и др.), газообразного топлива и смазочных материалов, предназначенных для эксплуатации транспортных средств, технологических нужд производства, выработки энергии. К субсчету 10-3 «Топливо» могут дополнительно открываться субсчета по видам топлива:

- 10-31 «Топливо» (бензин, керосин, дизельное топливо, мазут);
- 10-32 «Твердое топливо» (уголь, дрова, отходы производств);
- 10-33 «Сжиженный газ, сжатый газ».

При использовании талонов на нефтепродукты учет их поступления и расходования также осуществляется на данном субсчете. Кроме того, нефтепродукты должны быть учтены по местам хранения в объемных единицах измерения, а смазочные материалы — в единицах массы. Учет бензина и

дизельного топлива, полученных водителями автомобилей и других транспортных средств по кредитным картам, осуществляется на этом субсчете. В связи с этим необходимо открывать следующие аналитические счета к субсчету 10-3 «Топливо»: 10-311 «Топливо на складах», 10-312 «Топливо по магнитным картам», 10-313 «Топливо в баках транспортных средств».

Учет горючесмазочных материалов ведется на основании «Положения о порядке учета поступления, хранения и расходования горючесмазочных материалов», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 15 мая 2002 г. №74.

Поступающие в организацию нефтепродукты приходят на основании счетов-фактур нефтебазы и составляют на ее основании бухгалтерские проводки: дебет субсчетов 10-3 «Топливо», 18-3 «НДС по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Стоимость топлива, использованного на производственные нужды, отопление и выработку энергии, отражается бухгалтерской проводкой: дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др., кредит субсчета 10-3 «Топливо».

На данном субсчете учитываются отработанные масла, а также другие нефтепродукты, слитые с двигателей автомобилей, тракторов и других машин. Принятые на нефтесклад отработанные нефтепродукты отражаются в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных затрат по ценам возможного использования. По этим же ценам отражается и расход отработанных продуктов на внутрихозяйственные нужды. Аналитический учет топлива ведется по каждому получателю и видам топлива.

На субсчете 10-4 «Тара и тарные материалы» учитывают наличие и движение всех видов тары (картонная, деревянная, тканевая и др.), кроме используемой как хозяйственный инвентарь, а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления тары и ее ремонта (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное и др.). Предметы, предназначенные для дополнительного оборудования вагонов, барж, судов и других транспортных средств в целях обеспечения сохранности отгружаемой продукции, учитываются на субсчете 10-1 «Сырье и материалы». Учет тары на тарных складах организуют по ее видам, исходному материалу и категориям. Снабженческие, сбытовые и торговые организации учитывают тару под товарами и порожнюю на счете 41 «Товары».

При изготовлении тары в сельскохозяйственной организации все затраты отражают по дебету субсчета 23-1 «Ремонтные мастерские», а оприходование тары отражается бухгалтерской проводкой: дебет суб-

счета 10-4 «Тара и тарные материалы», кредит субсчета 23-1 «Ремонтные мастерские».

На субсчете 10-5 «Запасные части» учитываются готовые детали, узлы, используемые для замены изношенных в процессе ремонтов, а также шин транспортных средств в запасе и обороте. Здесь же учитывается движение обменного фонда полнокомплектных машин, оборудования, двигателей, узлов, агрегатов, создаваемого в ремонтных подразделениях организаций, на технических обменных пунктах и ремонтных заводах.

Шины транспортных средств (покрышка, камера и ободная лента), находящиеся на колесах и в запасе при транспортном средстве, включаемые в его первоначальную стоимость, учитываются в составе основных средств. Аналитический учет машин, оборудования, узлов и агрегатов обменного фонда ведется по группам: пригодные к эксплуатации (новые и восстановленные); подлежащие восстановлению (хранящиеся на складе); находящиеся в ремонте; аккумуляторы; шины, узлы, агрегаты обменного фонда.

В местах хранения запасных частей ведется их количественный учет по наименованиям и номенклатурным номерам (с указанием цены приобретения).

Наличие и движение аккумуляторов учитывается по их маркам. При этом новые хранят и учитывают отдельно от бывших в эксплуатации или предназначенных для обмена в ремонтных организациях.

Наличие и движение двигателей и агрегатов к оборудованию и транспортным средствам, предназначенных для собственных нужд, учитывается отдельно по группам и маркам машин и транспортных средств.

Шины, снятые со списываемых транспортных средств и прицепов, годные к эксплуатации, приходятся по стоимости, соответствующей их остаточному пробегу. Непригодные же для их дальнейшей эксплуатации принимаются на учет с кредита счетов по учету затрат на производство, а затем сдаются в переработку на регенерат или организациям по переработке вторсырья.

Если автомобильные шины не прошли предусмотренный нормативный пробег, то сумма недопробега шин списывается за счет источника погашения недоамортизированной стоимости шин (внебюджетных расходов). При списании недопробега шин НДС в бюджет начисляется от недоамортизированной стоимости комплекта шин за счет внебюджетных расходов.

Убыток, образованный при списании недопробега шин с НДС, не уменьшает налогооблагаемую прибыль при определении налога на прибыль.

На отдельных аналитических счетах субсчета 10-5 «Запасные части» учитываются снятые с машин и оборудования запасные части и детали, имеющие остаточный ресурс и пригодные для дальнейшего использования в качестве ремонтных материалов в оценке их остаточной стоимости.

На субсчете 10-6 «Корма» учитывается наличие и движение кормов собственного производства и покупных. Поступление последних отражается по их фактической цене приобретения. Корма собственного производства текущего года оприходуют по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости с доведением в конце года до уровня фактической.

Аналитический учет кормов ведут по их видам, сортам, количеству и стоимости, на складах и в других местах хранения – по количеству. Сено однолетних и многолетних трав, а также природных сенокосов учитывают на одном аналитическом счете «Сено всех видов», а солому озимых и яровых культур – на общем счете «Солома». На отдельных аналитических счетах учитывают также заготовленный сенаж, силос, кормовые корнеплоды и другие виды кормов.

Корма животного происхождения отражают в учете бухгалтерской записью: дебет счета 10 «Материалы», субсчет 6 «Корма» и кредит счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство».

Корма, полученные в виде отходов столовых и буфетов, отражают бухгалтерской записью: дебет счета 10 «Материалы», субсчет 6 «Корма» и кредит счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», субсчет 3 «Производство общественного питания». На стоимость покупных кормов, поступивших в организацию, составляют запись: дебет счетов 10 «Материалы», субсчет 6 «Корма», 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам» и кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Оприходование кормов, полученных от производства продукции растениеводства, отражается бухгалтерской записью: дебет счета 10 «Материалы» субсчет 6 «Корма» и кредит счета 20 «Основное производство» субсчет 1 «Растениеводство».

Корма, полученные от переработки на собственных промышленных производствах, оприходуют записью: дебет счета 10 «Материалы», субсчет 6 «Корма» и кредит счета 20 «Основное производство», субсчет 3 «Промышленные производства».

Корма, закупленные у населения, отражают бухгалтерской записью: дебет счета 10 «Материалы», субсчет 6 «Корма» и кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При оприходовании зерноотходов, полученных от сортировки и сушки зерновой продукции, составляется бухгалтерская запись:

дебет счета 10 «Материалы», субсчет 6 «Корма» и кредит счета 43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Продукция растениеводства».

Корма, полученные в счет краткосрочного займа, отражают следующей записью: дебет счета 10 «Материалы», субсчет 6 «Корма» и кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет 2 «Расчеты по краткосрочным займам».

Фуражное зерно, переданное на давальческих условиях другим организацией для переработки на комбикорм, учитывают отдельно. Полученный от переработки зерна комбикорм в учете отражается по учетной стоимости перерабатываемого сырья организации, включая затраты на переработку, доставку, погрузочные работы и стоимость кормовых добавок.

Пример. Передано в переработку 500 ц зерна по фактической себестоимости 130 000 тыс. р. Стоимость кормовых добавок (белково-витаминно-минеральных, премиксов и т. д.) для производства комбикормов составила 20 000 тыс. р.

Услуги сторонней организации по переработке зерна в комбикорм составили 25 000 тыс. р.

Расходы по доставке комбикормов сторонней организацией составили 5000 тыс. р.; заработная плата за погрузочно-разгрузочные работы — 250 тыс. р.; отчисления в фонд социальной защиты населения — 75 тыс. р. От переработки зерна получено 550 ц комбикорма.

Таблица 11.1. Бухгалтерские записи по учету давальческой продукции

№ операции	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, тыс. р.
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Списано зерно, переданное в переработку	10-9 «Сырье, продукция и материалы, переданные в переработку на сторону»	43-1 «Продукция растениеводства»	130 000
2	Списаны кормовые добавки, израсходованные на производство комбикорма	10-9	10-1 «Сырье и материалы»	20 000
3	Списаны услуги сторонней организации, связанные с переработкой зерна в комбикорм	10-9	60	25 000

Окончание табл. 11.1

1	2	3	4	5
4	Списана стоимость услуг транспортной организации по перевозке зерна и комбикорма	10-9	60	5000
5	Начислена заработная плата за погрузочно-разгрузочные работы	10-9	70	250
6	Произведены отчисления в фонд социальной защиты населения	10-9	69	75
7	Оприходован комбикорм в сумме фактических затрат, связанных с его производством	10-6	10-9	180 325

Организации АПК, производящие комбикорм, учитывают давальческое зерно на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Оприходование плющеного зерна осуществляется следующим образом бухгалтерскими записями (табл. 11.2):

Таблица 11.2. Бухгалтерские записи оприходования плющеного зерна

№ операции	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Оприходовано от урожая зерно злаковых и бобовых культур в стадии восковой спелости в оценке по плановой себестоимости	10-6 аналитические счета, учитывающие зерно и зерносмеси конкретных культур	20-1 аналитические счета, учитывающие затраты и выход продукции конкретных культур
2	Отпущено зерно в плющилку для переработки	20-1 аналитический счет «Плющение и консервирование зерна»	10-6
3	Израсходованы консерванты для плющения и консервирования зерна	20-1	10-1

Окончание табл. 11.2

1	2	3	4
4	Списана израсходованная пленка, соль и другие материалы для закладки зерна в хранилища	20-1	10-15
5	Оприходовано плющенное зерно в оценке по плановой себестоимости	10-6 аналитические счета, учитывающие плющенное зерно по культурам и зерносмеси	20-1 аналитический счет «Плющение и консервирование зерна»

Зерно, сданное сельскохозяйственными организациями хлебоприемным комбинатам в обмен на комбикорм, списывают в дебет счета 90 «Реализация» субсчет 2 «Себестоимость реализации» с отнесением расходов по оплате труда работников, занятых на затаривании, погрузке и разгрузке, отчислений на социальное страхование, платежей в бюджет и других расходов и услуг, связанных с обменом (кроме транспортных расходов, возмещаемых заготовительными организациями).

Комбикорм, полученный от хлебоприемных комбинатов в порядке обмена на сданное зерно, отражают бухгалтерской записью: дебет счета 10 «Материалы», субсчет 6 «Корма» и кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Основные бухгалтерские записи по использованию кормов отражены в табл. 11.3:

Таблица 11.3. Бухгалтерские записи по использованию кормов

№ операции	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
1	Списаны корма, использованные на корм: продуктивному скоту; рабочему скоту	20-2	10-6
		23-8	10-6
2	Реализованы корма	90-2	10-6
3	Произведены расчеты по краткосрочному займу, ранее полученному кормами	66-2	10-6
4	Отражена недостача кормов по учетной стоимости	94	10-6
5	Отпущены зерноотходы в промышленную переработку	20-3	10-6

Обобщение данных по субсчету 10-6 «Корма» в журнале-ордере ф. № 10-АПК и ведомости ф. № 46-АПК производится в разрезе учетных групп данного субсчета с выделением кормов собственного производства и покупных.

На субсчете 10-7 «Семена и посадочный материал» учитывают наличие и движение семян, посадочного материала собственного производства и покупных.

Аналитический учет по данному субсчету ведется по группам, видам, сортам, количеству, стоимости. Семена, оприходованные от урожая с семенных участков, отражают бухгалтерскими проводками: дебет субсчета 10-7 «Семена и посадочный материал», кредит счета 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство».

Закладку семян, посадочного материала после их сортировки и сушки отражают бухгалтерскими проводками: дебет субсчета 10-7 «Семена и посадочный материал», кредит субсчета 20-1 «Растениеводство».

Затраты по очистке, сушке и сортировке семян и урожая текущего года относят на затраты производства.

Субсчет 10-8 «Строительные материалы» предназначен для учета строительных материалов. Оприходование строительных материалов от собственных промышленных производств (кирпично-черепичное, лесопильное) отражается бухгалтерской записью: дебет субсчета 10-8 «Строительные материалы», кредит субсчета 20-3 «Промышленные производства».

При изготовлении строительных материалов в собственных ремонтных производствах их оприходуют бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 10-8 «Строительные материалы», кредит счета 23 «Вспомогательные производства», субсчет 1 «Ремонтные мастерские».

Использованные строительные материалы в процессе строительства отражаются бухгалтерской проводкой: дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», кредит субсчета 10-8 «Строительные материалы».

При использовании строительных материалов на текущий ремонт зданий, сооружений их стоимость относят на счета по учету затрат.

На субсчете 10-9 «Сырье, продукция и материалы, переданные в переработку на сторону» учитывают сырье, переданное в переработку на сторону и остающееся на балансе организации.

На субсчете 10-10 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» учитывается наличие и движение инвентаря, инструментов, хозяйственных принадлежностей и других средств труда, которые включаются в состав средств в обороте со сроком эксплуатации до одного года.

На субсчетах 10-11 «Специальная одежда на складе», 10-12 «Специальная одежда в эксплуатации» ведется учет спецодежды, выдаваемой

работнику сельскохозяйственных организаций на основании Типовых отраслевых норм бесплатной выдачи средств индивидуальной защиты, утвержденных постановлением Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 26 сентября 2003 г. № 107.

Согласно указанным нормам средства индивидуальной защиты выдаются работникам:

- полеводства, плодовоовощеводства, садоводства;
- ведущим борьбу с вредителями и болезнями растений, сорными растениями, вредителями сельскохозяйственной продукции;
- животноводства, звероводства, птицеводства, пчеловодства;
- ветеринарии, искусственного осеменения сельскохозяйственных животных и птиц;
- производства креолина;
- мелиоративных работ;
- рыбоводства;
- общих профессий сельского и водного хозяйства (как рабочим, так и руководителям и специалистам).

Сроки носки средств индивидуальной защиты установлены в календарных месяцах и исчисляются со дня фактической выдачи их работникам. Если выдается специальная одежда и специальная обувь от пониженных температур, в сроки носки включается и время ее хранения в теплое время года.

Выдача и сдача работниками средств индивидуальной защиты отмечаются в личной карточке учета средств индивидуальной защиты. Форма этого документа приводится в приложении к Правилам обеспечения работников средствами индивидуальной защиты, утвержденными постановлением Министерства труда Республики Беларусь от 28 мая 1999 г. № 67.

При списании спецодежды оформляется акт на списание инвентаря, спецодежды и спецобуви.

При приобретении спецодежды и средств индивидуальной защиты в бухгалтерском учете составляются проводки: дебет субсчетов 10-11 «Специальная одежда на складе» — на стоимость приобретенных ценностей, 18-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям, товарам, услугам» — на сумму НДС, кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на общую сумму задолженности поставщику.

При выдаче спецодежды и средств индивидуальной защиты работникам организации составляются бухгалтерские проводки: дебет субсчета 10-12 «Специальная одежда в эксплуатации», кредит субсчета 10-11 «Специальная одежда на складе».

При списании выданной работникам спецодежды составляются бухгалтерские проводки: дебет счета 20 «Основное производство», соответствующие субсчета и другие счета по учету затрат, кредит субсчета 10-12 «Специальная одежда в эксплуатации».

Стоимость специальной оснастки и одежды после передачи в эксплуатацию полностью не списывается на себестоимость продукции, работ и услуг.

Суммы, подлежащие списанию и отнесению на себестоимость продукции, работ и услуг, определяются следующим образом:

- 100 % при передаче в эксплуатацию;
- 50 % при вводе в эксплуатацию и 50 % при составлении акта на списание;
- по нормам, рассчитанным исходя из срока службы, закрепленным в учетной политике организации.

На субсчетах 10-13 «Удобрения» и 10-14 «Средства защиты растений, животных и медикаменты» учитывают наличие и движение удобрений (минеральных, органических), биопрепаратов, медикаментов, ядохимикатов, используемых для борьбы с вредителями и болезнями сельскохозяйственных растений и животных.

Удобрения учитывают в физической массе с указанием содержания действующего вещества. Аналитический учет осуществляют по местам хранения и видам удобрений.

Ядохимикаты, биопрепараты и другие химикаты, а также медикаменты учитывают на складах, в ветлечебницах, ветаптеках и на ветеринарных участках по каждому наименованию в количественном выражении. Их списание производят по актам, составленным на основании записей в амбулаторном журнале. Акт подписывает ветеринарный врач и утверждает руководитель организации. Особо дефицитные лекарственные препараты списываются по актам с приложением рецептов врача.

Оприходование органических удобрений, складываемых в навозохранилищах, отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 10-13 «Удобрения», кредит счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство».

Приобретенные удобрения, биопрепараты, медикаменты за счет бюджетного финансирования оприходуют бухгалтерской проводкой: дебет субсчетов 10-13 «Удобрения», 10-14 «Средства защиты растений, животных и медикаменты», кредит счета 86 «Целевое финансирование».

Использование удобрений, средств защиты растений и животных отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 20 «Основное производство», соответствующего субсчета, кредит субсчетов 10-13 «Удобрения», 10-14 «Средства защиты растений, животных и медикаменты».

На субсчете 10-15 «Прочие материалы» учитывается наличие и движение отходов производства (обрубки, обрезки, стружка и т. п.); неисправимого брака; материальных ценностей, полученных от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части на данном предприятии (металлолом, утильсырье); изношенных шин и утильной резины и т. п. Отходы производства и вторичные материальные ценности, используемые как твердое топливо, учитываются на субсчете 10-3 «Топливо».

Поступление производственных запасов от поставщиков отражают бухгалтерской проводкой: дебет счета 10 «Материалы», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

В бухгалтерии для обобщения данных отчетов о движении продуктов и материалов в целом по организации ведут ведомость ф. №46-АПК «Ведомость учета материальных ценностей, товаров и тары», а также журнал-ордер ф. №10-АПК по синтетическим счетам и учетным группам продукции и материалов с выделением отклонений от учетных цен.

Для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции используется счет 43 «Готовая продукция», в сельскохозяйственных организациях к нему открываются субсчета:

43-1 «Продукция растениеводства»;

43-2 «Продукция животноводства»;

43-3 «Продукция промышленных и подсобных производств»;

43-4 «Продукция вспомогательных, обслуживающих и других производств»;

43-5 «Продукция, принятая у граждан для реализации».

На субсчете 43-1 «Продукция растениеводства» учитывают движение готовой продукции растениеводства. Аналитические счета открываются на каждый вид и сорт продукции в количественном и суммовом выражении.

Полученную из производства продукцию (зерно в первоначальном бункерном весе), не имеющую целевого назначения, оприходуют бухгалтерской проводкой: дебет счета 43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Продукция растениеводства», кредит счета 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство».

Сторнирование зерноотходов, усушки и мертвых неиспользованных отходов в нормативно-прогнозной (плановой) оценке отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Продукция растениеводства», кредит счета 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство».

Полученные зерноотходы оприходуют и составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 10 «Материалы», субсчет 6 «Корма», аналитичес-

кий счет «Зерноотходы», кредит счета 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство».

Оприходование грубых и сочных кормов отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 10 «Материалы», субсчет 6 «Корма», кредит счета 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство».

Передачу готовой продукции от одного материально-ответственного лица другому отражают бухгалтерской проводкой: дебет счета 43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Продукция растениеводства», кредит счета 43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Продукция растениеводства».

Поступление продукции от учредителей в качестве их вкладов в уставный фонд организации учитывают по дебету субсчета 43-1 «Продукция растениеводства» и кредиту субсчета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд».

На субсчете 43-2 «Продукция животноводства» учитывают продукцию, полученную от различных видов сельскохозяйственных животных, птицы, пчел (молоко, яйцо, шерсть, мед, воск и др.). Учет ведется по видам и сортам продукции. Полученную продукцию животноводства учитывают по дебету субсчета 43-2 и кредиту счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство».

На субсчете 43-3 «Продукция промышленных и подсобных производств» учитывают готовую продукцию, полученную от переработки сельскохозяйственной продукции растениеводства, животноводства (квашеная капуста, крупа, мука, сыр, сливки, творог, колбасные и мясные изделия и т. д.) и продукции других промышленных производств (кирпич, черепица и др.). Учет ведется по видам продукции, сортам, условиям и другим качественным показателям.

На стоимость оприходованной продукции составляют бухгалтерскую запись: дебет субсчета 43-3 и кредит счета 20 «Основное производство», субсчет 3 «Промышленные производства».

Субсчет 43-4 «Продукция вспомогательных, обслуживающих и других производств» предназначен для учета продукции, изготовленной во вспомогательных и обслуживающих производствах: ремонтных мастерских, швейных цехах, сапожных и пошивочных мастерских, организаций общественного питания и т. п.

На субсчете 43-5 «Продукция, принятая у граждан для реализации» сельскохозяйственные организации учитывают принятую у населения продукцию для реализации заготовительным организациям.

Продукцию, поступившую от населения, оприходуют бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 43-5 «Продукция, принятая у граждан для реализации», кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кре-

дителями», субсчет 8 «Расчеты с гражданами за продукцию, скот и птицу, принятые для реализации».

Отпуск продукции на реализацию отражают бухгалтерской проводкой: дебет счета 90 «Реализация», кредит субсчета 43-5. Данные отчетов о движении готовой продукции обобщаются в ведомости учета материальных ценностей, товаров и тары (ф. № 46-АПК) в разрезе субсчетов. Остатки готовой продукции на конец месяца отражаются в сальдовой ведомости семян, кормов и других продуктов и сальдовой ведомости, сырья материалов, топлива, запасных частей и прочих материальных ценностей.

В конце года нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость готовой продукции, полученной и учтенной в течение года на субсчетах 43-1 и 43-4, доводится до фактической методом дополнительной записи или «красное сторно».

При этом на остаток готовой продукции в организации составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 43 «Готовая продукция», соответствующие субсчета, кредит счетов 20 «Основное производство», соответствующие субсчета и др.

Учет выпуска продукции (работ, услуг) с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг) рассмотрен в параграфе 5.4.

Для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи, предназначен счет 41 «Товары». Сельскохозяйственные организации на его активном счете учитывают продукцию, находящуюся на объектах общественного питания и собственной торговой сети. К счету 41 «Товары» могут быть открыты субсчета:

- 41-1 «Товары на складах»;
- 41-2 «Товары в розничной торговле»;
- 41-3 «Тара под товаром и порожня»;
- 41-4 «Покупные изделия» и др.

Способ учета товаров определяется учетной политикой организации. Он может осуществляться несколькими вариантами: по покупным ценам (по фактической себестоимости, по учетным ценам); по продажным ценам (с использованием счета 42 «Торговая наценка»).

По покупным ценам товары учитывают организации оптовой торговли и производственные.

Организации, продающие товары в розницу, могут вести учет товаров по фактической себестоимости и по продажным ценам. Фактическая себестоимость товаров состоит из покупной стоимости и затрат, связанных с их приобретением.

При поступлении товаров от поставщиков составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 41 «Товары», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Начисленные проценты по кредиту банка, полученному для приобретения товаров, отражаются бухгалтерской проводкой: дебет счета 41 «Товары», кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Сумма торговой наценки на поступившие товары отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 41 «Товары», кредит счета 42 «Торговая наценка», субсчет 1 «Торговая наценка (скидка, наценка)».

На сумму НДС, включенную в продажную цену товаров, производится проводка: дебет счета 41 «Товары», кредит счета 42 «Торговая наценка», субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость в цене товаров».

Поступление товаров в качестве вкладов в уставный фонд организации по оценке, согласованной с учредителями, учитывается бухгалтерской проводкой: дебет счета 41 «Товары», кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд».

Безвозмездно поступившие товары учитывают по рыночной стоимости бухгалтерской проводкой: дебет счета 41 «Товары», кредит счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления».

Излишки товаров, выявленные при инвентаризации, оприходуют бухгалтерской проводкой: дебет счета 41 «Товары», кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 1 «Внереализационные доходы».

При списании себестоимости реализованных товаров по продажным ценам составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 90-2 «Себестоимость реализации», кредит счета 41 «Товары».

Выручка от реализации товаров при переходе права собственности к покупателю отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», кредит субсчета 90-1 «Выручка от реализации».

На сумму начисленного НДС составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 90-3 «Налог на добавленную стоимость», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Сумма торговой наценки, приходящейся на реализованные товары, списывается методом «красное сторно»: дебет субсчета 90-2 «Себестоимость реализации», кредит счета 42 «Торговая наценка».

Сумма начисленного НДС отражается методом «красное сторно» бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 90-2 «Себестоимость реализации», кредит счета 42 «Торговая наценка», субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость в цене товаров».

На субсчете 41-3 «Тара под товаром и порожня» отражается стоимость тары для упаковки в организации произведенных товаров, а так-

же залоговая стоимость тары, поступившей от поставщиков, подлежащей возврату поставщикам или на тарные склады.

Начисление НДС в бюджет по операциям с тарой не производится, а убытки, образованные в результате возврата тары по цене ниже ее залоговой стоимости, уменьшают налогооблагаемую базу при расчете налога на прибыль отчетного года.

Аналитический учет по счету 41 «Товары» ведется по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях — и по местам хранения товаров.

Синтетический учет по счету 41 «Товары», 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» ведется в журнале-ордере ф. №10-АПК. Аналитический учет движения товаров, материальных ценностей в суммовом выражении ведется по однородным группам и материально-ответственным лицам в ведомости ф. № 46-АПК.

11.5. Контроль за сохранностью и использованием товарно-материальных ценностей

Основной рычаг контроля за сохранностью и рациональным использованием товарно-материальных ценностей — проведение инвентаризации. При этом необходимо руководствоваться «Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств», утвержденной Министерством финансов Республики Беларусь 30 ноября 2007 г. № 180.

В соответствии с данной инструкцией перед составлением годовой бухгалтерской отчетности необходимо провести инвентаризацию сырья, материалов, готовой продукции, товаров для реализации (в том числе товаров на складах, товаров в розничной торговле, тары под товаром и порожней, покупных изделий) — не ранее 1 ноября. Периодичность проведения инвентаризации вышеназванных средств не менее одного раза в год. По решению руководителя организации установленное инструкцией количество проводимых в течение года обязательных инвентаризаций может быть увеличено.

Для проведения инвентаризации в сельскохозяйственных организациях создается специальный рабочий орган, который формируется ежегодно и утверждается руководителем. Результаты проверки оформляются инвентаризационными описями оборотных активов (ф. № инв-6).

Оборотные активы заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, сорта, количества.

На каждый внесенный в опись оборотный актив крепится инвентаризационный ярлык форм 5-инв.

При хранении оборотных активов в разных изолированных помещениях у одного материально-ответственного лица инвентаризация про-

водится последовательно по местам хранения. После их проверки вход в помещение не допускается (пломбируется) и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально-ответственных лиц проверяет фактическое наличие оборотных активов путем их пересчета, перевешивания или перемеривания. Данные об остатках оборотных активов вносятся после проверки их фактического наличия.

В случаях, когда перевешивание оборотных активов может привести к их порче, перевешивание может не производиться, а остатки берутся по бухгалтерским данным. Результаты перевешивания следует вывести при зачистке продукции по окончании ее реализации.

Оборотные активы, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально-ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуются после инвентаризации.

Эти оборотные активы заносятся в отдельную опись под наименованием «Активы, 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 записаны эти ценности.

При длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в процессе инвентаризации активы отпускаются материально-ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии.

Эти оборотные активы заносятся в отдельную опись под наименованием «Активы, отпущенные во время инвентаризации». Оформляется отдельная опись под наименованием «Активы, отпущенные во время инвентаризации». В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению члена комиссии).

На счетах учета оборотных активов, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально-ответственных лиц (в пути, отгруженные, сданные на хранение и др.), могут оставаться только суммы, подтвержденные следующими документами: расчетными документами поставщиков или другими, их заменяющими, – по находящимся в пути; копиями предъявленных покупателям документов (платежных поручений, векселей и т.д.) – по отгруженным товарам; по просроченным опла-

той документам поставщиков – с обязательным подтверждением учреждением банка; сохранными расписками, переоформленными на дату, близкую к дате проведения инвентаризации, – по находящимся на складах сторонних организаций.

Предварительно проводится сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами.

Материалы и товары, находящиеся в пути, по каждой отдельной отправке, наименованию, количеству и стоимости, дате отгрузки, номерам документов, на основании которых эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета, заносятся в акты инвентаризации материалов и товаров, находящихся в пути, ф. 8-инв.

Товары, отгруженные и не оплаченные в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке, наименованию покупателя, сумме, дате отгрузки, дате выписки и номеру расчетного документа заносятся в акт инвентаризации товаров отгруженных ф. 9-инв.

Оборотные активы, хранящиеся на складах других организаций, принятые (сданные) на ответственное хранение на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение, заносятся в акты инвентаризации активов, принятых (сданных) на ответственное хранение, ф. 10-инв.

В актах указываются наименование этих активов, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дата принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов.

Тара заносится в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и т.д.).

На многооборотную тару, пришедшую в негодность, тару, подлежащую ремонту, составляются отдельные акты с указанием выявленных дефектов.

В описях на оборотные активы, переданные в переработку другой организации, указываются наименование перерабатывающей организации, наименование актива, количество, фактическая стоимость по данным учета, дата их передачи в переработку.

Оборотные активы, находящиеся в эксплуатации, пользовании (специальная одежда, специальная обувь, средства индивидуальной защиты, специальный инструмент и инвентарь и т.п.), инвентаризируются по их количеству, наименованию в местах эксплуатации и хранения.

При инвентаризации специальной одежды, специальной обуви, средств индивидуальной защиты, специального инструмента и инвентаря и т.п., выданных в индивидуальное пользование работникам, допускается составление групповых инвентаризационных описей.

Специальная одежда, столовые белье и принадлежности, отправленные в стирку или ремонт, записываются в инвентаризационную опись на основании ведомостей-накладных или квитанций организаций, осуществляющих соответствующие услуги.

По оборотным активам, пришедшим в негодность и несписанным, составляется акт с указанием времени эксплуатации (если это возможно установить), причин негодности, возможности использования этих ценностей в хозяйственных целях.

Сличительная ведомость составляется при установлении расхождений с данными бухгалтерского учета. В ней отражаются только те ценности, по которым установлены расхождения.

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же материально-ответственного лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах. О допущенной пересортице материально-ответственные лица представляют подробное объяснение. Решение о возможности взаимного зачета пересортицы окончательно принимает руководитель организации. Он обязан лично рассматривать и приказом утверждать материалы инвентаризации не позднее чем в 10-дневный срок после ее окончания.

Моментом определения окончательных результатов инвентаризации является дата принятия решения руководителем организации.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия активов и обязательств с данными бухгалтерского учета регулируются в соответствии со ст. 12 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности».

Выявленные при инвентаризации излишки приходят, на их стоимость составляют бухгалтерские проводки: дебет счетов 43 «Готовая продукция», 11 «Животные на выращивании и откорме», 10 «Материалы», кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчст 1 «Внереализационные доходы».

Недостачи, хищения, порча или умышленное уничтожение ценностей относят в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредит счетов 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция».

Сумма недостачи, порчи активов в пределах установленных норм естественной убыли списывается по распоряжению руководителя организации в дебет счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие про-

изводства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию» и др.) в корреспонденции с кредитом счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Если виновное лицо не установлено или суд отказался во взыскании с него, убытки списываются на внереализационные расходы. Списанные расходы подтверждаются соответствующими документами следственных или судебных органов.

Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором было принято решение руководителем организации по регулированию инвентаризационных разниц, а по годовой инвентаризации – в годовой бухгалтерской отчетности.

Данные результатов проведенных в отчетном году инвентаризаций обобщаются в ведомости результатов выполненных инвентаризаций.

11.6. Учет недостач и потерь от порчи ценностей

Для учета движения сумм по недостачам, хищениям и потерям от порчи материальных и иных ценностей, включая денежные средства, предназначен счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». По дебету счета 94 отражается:

- по недостающим (похищенным) или полностью испорченным товарно-материальным ценностям — их фактическая себестоимость;
- по недостающим (похищенным) или полностью испорченным основным средствам — их остаточная стоимость;
- по частично испорченным материальным ценностям — сумма определенных потерь.

Недостающую продукцию текущего года списывают по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости (без последующей корректировки до фактической), а сельскохозяйственную продукцию урожая прошлого года — по балансовой стоимости. Недостачи сельскохозяйственной продукции, семян, кормов в пределах норм естественной убыли (биологические потери при хранении) списывают по направлениям использования и расходования продукции, семян, кормов пропорционально их количеству. На сумму недостач в пределах норм естественной убыли составляются бухгалтерские проводки: дебет счетов 20 «Основное производство» (соответствующие субсчета), 90 «Реализация», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

На остаток товарно-материальных ценностей, находящихся на складе, недостача в пределах норм естественной убыли отражается бухгалтерской проводкой: дебет счетов 43 «Готовая продукция», 10 «Материалы» (соответствующие субсчета), кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Недостачу и порчу ценностей сверх норм естественной убыли относят на виновных лиц или за счет страхового возмещения.

Начисленный НДС на сумму недостачи сверх норм естественной убыли отражают проводкой: дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На сумму недостачи сверх норм (величин) убыли, потерь от падежа, а также похищенных ценностей с учетом НДС, подлежащую взысканию с виновных лиц, составляют бухгалтерскую проводку: дебет субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Разницу между взыскиваемой стоимостью недостающих ценностей без НДС и учетной стоимостью отражают бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», кредит субсчета 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостающим ценностям».

Начисленный НДС от разницы в стоимости недостающей продукции отражают проводкой: дебет субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

По мере взыскания с виновного лица причитающейся с него суммы указанная разница отражается проводкой: дебет субсчета 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающих ценностей», кредит субсчета 92-1 «Внереализационные доходы».

На сумму недостачи в случае отказа суда во взыскании убытка с виновного лица составляют бухгалтерские проводки: дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», кредит субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 2 «Внереализационные расходы», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

На сумму недостач ценностей сверх норм убыли при отсутствии конкретных виновников, а также в случае отказа во взыскании ценностей судом вследствие необоснованности исков составляется проводка: дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 2 «Внереализационные расходы», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Если при приемке ценностей, поступивших от поставщиков, выявляется недостача или порча, то сумму недостачи в пределах норм естественной убыли (предусмотренную в договоре) покупатель при оприходовании ценностей отражает бухгалтерской проводкой: дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

На сумму потерь сверх норм естественной убыли (предусмотренную в договоре), предъявленную поставщикам, составляют проводку: дебет субсчета 76-3 «Расчеты по претензиям», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Результаты инвентаризации должны получить отражение в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовой бухгалтерской отчетности.

Синтетический учет по счету 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» ведется в журнале-ордере ф. № 10-АПК, а аналитический учет — в ведомости ф. № 54-АПК «Ведомость учета недостач и потерь».

11.7. Учет налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям

Информация об уплаченных (причитающихся к оплате) организацией суммах налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам, а также работам и услугам отражается на счете 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам». Счет по отношению к балансу является активным. По его дебету отражают суммы начисленного НДС, по кредиту после оплаты поставщикам счетов списывают накопленные на счете 18 суммы НДС.

К счету 18 открываются субсчета:

18-1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам»;

18-2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»;

18-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам»;

18-4 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам» и др.

На сумму НДС по поступившим материальным ценностям или принятым работам и услугам, указанным в товарно-транспортных накладных, актах приемки, счетах-фактурах по НДС (ф. № СФ-1), составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 18, соответствующие субсчета и кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

На основании счета-фактуры по НДС (ф. № СФ-1) покупателем осуществляется принятие к вычету его сумм по выполненным на территории Республики Беларусь работам (услугам). При реализации работ (услуг) продавец обязан выдать покупателю счет-фактуру не позднее 15 календарных дней, считая день выполнения работ (оказания услуг). Счета-фактуры за

электрическую и тепловую энергию, аренду, при оказании услуг связи, коммунальных, по рекламе, перевозкам выдаются их продавцами ежемесячно, не позднее 15 числа месяца, следующего за отчетным.

При реализации товаров, сопровождающейся отдельным выполнением работ (оказанием услуг), на эти работы (услуги) также выдается счет-фактура, если их стоимость не включается в стоимость товаров. При оказании услуг по переработке сырья и материалов на давальческих условиях для нерезидентов Республики Беларусь счет-фактура заполняется в разрезе различных ставок НДС.

Счет-фактура составляется в двух экземплярах. Первый передают покупателю (заказчику), а второй остается у продавца (подрядчика), подписывается руководителем и главным бухгалтером организации.

По мере расчетов с поставщиками (подрядчиками, исполнителями), бюджетом (при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь) на сумму оплаченного НДС, принимаемую к вычету, составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», кредит счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

Суммы налога к вычету не принимаются, если они не зарегистрированы в книге покупок, являющейся регистром налогового учета. Она ведется покупателем и предназначена для регистрации расчетных документов, применяемых при отгрузке объектов.

Не подлежащие вычетам суммы НДС списываются с кредита счета 18 (по соответствующим субсчетам) в порядке, установленном законодательством.

По каждому субсчету, открываемому к счету 18, отражают остатки на начало и конец месяца, а также дебетовые и кредитовые обороты в разрезе субсчетов в ведомости аналитического учета расчетов по НДС (ф. № 32-АПК).

Контрольные вопросы

1. Как проводится документальное оформление учета поступления и выбытия производственных запасов, продукции растениеводства, животноводства?
2. Что представляет собой организация складского учета?
3. Каковы порядок и сроки проведения инвентаризации?
4. Как проводится документальное оформление результатов инвентаризации?
5. Как оформляется документация по отражению НДС по приобретенным ценностям?

ГЛАВА 12. Учет животных на выращивании и откорме

12.1. Методы оценки животных на выращивании и откорме

Молодняк животных и животные, находящиеся на откорме, представляют специфическую группу оборотных средств. Так, в составе животных на выращивании и откорме постоянно происходят изменения: молодняк животных, достигший определенного возраста, переводят в основное стадо, а выбракованные животные из основного стада и поставленные на откорм переходят в состав оборотных средств.

Приплод, полученный в хозяйстве, оценивается следующим образом:

- телята в молочном скотоводстве — в течение года по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости головы приплода (10 % от общей суммы затрат на содержание молочного скотоводства относится на приплод);
- телята в мясном скотоводстве — с учетом живой массы теленка при рождении и фактической себестоимости 1 ц живой массы телят-отъемышей (в 8-месячном возрасте) прошлого года;
- поросята — по живой массе при рождении и нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости 1 кг живой массы поросят-отъемышей;
- ягнята — в течение года по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости 1 головы приплода (себестоимость ягнят на момент рождения определяется в мясошерстном овцеводстве в размере 10 %, романовской — 12 % от общей суммы затрат на содержание овец основного стада);
- оленята — по плановой себестоимости 1 головы;
- звери и кролики при рождении — в размере 50 % нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости 1 головы молодняка к моменту отсадки;
- цыплята, утята, гусята, индюшата (суточные птенцы) — по нормативно-прогнозной себестоимости 1 головы;
- жеребята — в размере нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости — 60 кормо-дней содержания взрослых животных.

В конце года нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость доводится до фактической путем списания калькуляционных разниц при экономии методом «красное сторно» и при перерасходе — дополнительной записью.

Новые пчелосемьи приходят по стоимости, предусмотренной в нормативно-прогнозном расчете (1 кг пчел приравнивается к себестоимости 10 кг меда).

При переводе молодняка животных в течение года из одной возрастной группы в другую или в основное стадо его оценивают по стоимости на начало года плюс затраты на выращивание, исчисленные по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости 1 ц прироста живой массы (или 1 кормо-дня для тех видов животных, по которым ежемесячно исчисляется расчетный прирост на момент перевода).

Выбракованных из основного стада и поставленных на откорм продуктивных животных приходят по счету 11 «Животные на выращивании и откорме» в оценке по остаточной стоимости. Выбракованных взрослых племенных и неплеменных лошадей и другой рабочий скот оценивают в размере сумм, полученных от их реализации и выбраковки.

Продукцией выращивания и откорма является прирост живой массы. Его определяют двумя методами: по тем видам животных, которых содержат для получения мяса — взвешиванием (крупный рогатый скот, свиньи) и расчетным путем (овцы, козы, птица, кролики). Прирост живой массы по первому методу определяют, сравнивая массу на начало и конец периода с учетом движения животных; по второму — исходя из живой массы этих животных, устанавливаемой выборочным путем по возрастным группам, взвешивают не менее 5 % типичных для данной группы животных и птицы (овцы, козы, кролики). Полученный в результате выращивания и откорма прирост живой массы, выявленный при взвешивании животных, оценивается. Сумму дооценки на прирост живой массы определяют путем умножения нормативно-прогнозной оценки 1 ц прироста на количество центнеров его по данному виду и возрастной группе животных.

По молодняку, прирост которого не учитывают (жеребята, молодняк зверей), ежемесячно исчисляют стоимость прироста животных по фактическому количеству кормо-дней и нормативно-прогнозной себестоимости выращивания из расчета на 1 кормо-день. Взрослая птица, кролики, звери переоценке не подлежат, а стоимость их содержания относится на получаемую от них продукцию (яйцо, шкурки и т. п.). Приобретенный со стороны молодняк животных, птица, взрослый скот для доращивания и откорма оприходуют исходя из цен их приобретения и расходов, связанных с их покупкой и доставкой в организацию.

12.2. Первичный учет животных на выращивании и откорме

В основе учета животных на выращивании и откорме лежит первичное документирование. Бухгалтерский учет должен обеспечить своевременное документальное отражение операций по учету и движению животных на выращивании и откорме.

Важное значение имеет своевременный учет полученного приплода. Установлено, что телят, поросят, ягнят и козлят приходят в день рождения. Рождение жеребят оформляют в возрасте одних суток. Цыплят, гусят, утят и индюшат приходят в суточном возрасте (при инкубации в хозяйстве) и в день поступления (при покупке на стороне). Крольчат и щенков пушных зверей берут на учет не позднее последнего дня месяца, кроме крольчат и щенков, родившихся в последние 10 дней месяца (их приходят в следующем месяце). В бухгалтерском учете приходятся только живые щенки (крольчата), обнаруженные при регистрации приплода. В зоотехническом учете записываются мертворожденные щенки, которые считаются отходом до регистрации.

Основным документом, по которому приходят приплод большинства животных, является акт на оприходование приплода животных (ф. № 304-АПК). Он составляется в двух экземплярах заведующим фермой, зоотехником или бригадиром с участием ветврача в день получения приплода. Акт составляется по каждому виду животных отдельно. Один его экземпляр передается в бухгалтерию на следующий день после составления, второй остается на ферме и служит основанием для записей в книге учета движения животных и птицы и отчета о движении скота и птицы на ферме.

На полученный приплод зверей в специализированных звероводческих хозяйствах составляют акт на оприходование приплода зверей (ф. № 305-АПК), в котором фиксируют количество найденных в каждом гнезде щенков (живых и мертвых).

Для учета движения поголовья свиней на комплексе применяется учетный лист движения животных и расхода кормов, в котором оно отражается за день по участку. Учетный лист составляет начальник участка в двух экземплярах. Первый передается в бухгалтерию в конце рабочего дня, другой остается на участке.

В бухгалтерии комплекса учет движения животных по каждому участку, возрастной группе ведется в накопительной ведомости учета движения животных. Записи в ведомости производят ежедневно на основании учетных листов движения животных и кормов. На основании записей в

накопительной ведомости в конце месяца составляется отчет о движении скота и птицы на ферме.

Животные, приобретенные у сторонних организаций, приходятся на основании товарно-транспортных накладных, счетов-фактур, на племенной молодняк прилагают племенное свидетельство.

Прием скота от населения (согласно договору) с целью постановки его на дорашивание и откорм производится комиссией в составе руководителя подразделения, заведующего фермой, зоотехника, ветработника и лица, за которым закрепляются животные. На основании зоотехнического и ветеринарного осмотра, определения упитанности и взвешивания каждой головы в присутствии лица, сдающего животных, составляется акт на передачу (продажу) и закупку скота и птицы по договорам с гражданами (ф. № 419-АПК), который выписывают в трех экземплярах, один вручается лицу, сдавшему животных, и служит основанием для отражения расчетных взаимоотношений. Акт подписывается всеми членами комиссии, лицом, сдавшим животных, и утверждается руководителем организации.

Прием скота от населения для последующей продажи государству и расчеты с населением за проданный скот оформляют приемо-расчетной ведомостью на животных, принятых от населения, которая составляется в двух экземплярах. В ней указывают фамилию, имя, отчество сдатчика, количество голов принятого скота.

Для учета операций по приему выведенных птенцов в специализированных птицеводческих хозяйствах применяется акт на вывод и сортировку суточного молодняка птицы (ф. № 309-АПК). Он составляется начальником цеха инкубации в одном экземпляре в день вывода птенцов, подписывается начальником цеха инкубации, зоотехником, ветеринаром, сортировщиком и оператором, принимающим птенцов на обслуживание. Для ежедневного учета движения молодняка и взрослой птицы на птицефабриках применяются карточки учета движения молодняка птицы.

Начальник цеха инкубации на основании соответствующих документов составляет и предоставляет в бухгалтерию отчет о процессах инкубации. Учет продукции в цехе инкубации ведется по каждой партии яиц, заложенных в инкубатор. Он является основанием для списания яиц, заложенных в инкубатор, а также оприходования продукции птенцов, полученных от инкубации. Замерзшие, задохлики, калеки и уроды, а также петушки, изъятые из инкубации, рассматриваются как ее отходы и передаются в цех для переработки на кормовые цели. Отпуск птенцов из цеха инкубации в цех выращивания производится по требованиям-накладным. В отчете о переработке птицы и выходе продукции (ф. № 418-АПК) обобщают данные за месяц о забое и переработке птицы.

Своевременное и правильное документальное оформление перевода животных из одной технологической группы в другую предупреждает приписки и хищения. Перевод молодняка в старшие возрастные группы происходит в определенные сроки. Телок старше двух лет переводят в группы коров в день отела, бычков старше года (выращиваемых на племя) переводят во взрослое стадо в 18-месячном возрасте. Ягнят (или козлят) рождения прошлого года и ярок переводят в основное стадо в возрасте 18–20 месяцев после формирования в маточные отары и проведения случки. Проверяемых свиноматок переводят в группу основных после отъема поросят первого опороса, проверяемых хряков в основное стадо включают в возрасте 18–22 месяцев после оценки продуктивности покрытых ими маток.

Молодняк птицы переводят во взрослое стадо в следующем возрасте: куры яйценоских пород — 150 дней, мясных и мясояичных пород — 180, гуси — 240, утки — 180, индейки — 240 дней. Молодняк зверей всех видов (включая соболей) переводят в основное стадо до 31 декабря, переходящий молодняк — не позднее 28–29 февраля. Переводится молодняк во взрослое стадо на последнее число месяца в возрасте не менее 5 месяцев.

Отбивка ягнят и козлят рождения текущего года от маток осуществляется в 4–5-месячном, а отъем поросят — в 2-месячном возрасте.

Свинки ремонтные должны переводиться в группу проверяемых свиноматок в возрасте 9–10 месяцев живой массой не менее 100 кг через месяц после первой плодотворной случки. Хряки ремонтные переводятся в группу проверяемых в возрасте пуска в случку (12–14 месяцев) при достижении живой массы не менее 160 кг.

На перевод телят, поросят, ягнят, жеребят, птицы, кроликов, зверей и других животных и птицы из одной учетной возрастной группы в другую (включая и перевод животных в основное стадо) составляется акт на перевод животных (ф. № 303-АПК) зоотехником (заведующим фермой) или бригадиром в день перевода животных и птицы, отсадки зверей и кроликов, подписывается работником, принявшим их на дальнейшее обслуживание.

При продаже племенного молодняка другой организацией для отражения расчетных взаимоотношений хозяйство выписывает счет-фактуру или товарно-транспортные накладные, а также племенное свидетельство установленной формы.

В случаях забоя, падежа, вынужденной прирезки и ликвидации скота по другим причинам в день выбытия животного составляют акт на выбытие животных и птицы (ф. № 302-АПК). В нем указывают причины и обстоятельства выбытия животного, а на оборотной стороне акта перечисляют виды и количество продукции, полученной от выбытия. Вете-

риары указывают порядок использования продукции (в пищу, на откорм животным, технические отходы и т. д.). Продукция забоя, а также используемые продукты падежа животных сдают на склад по требованию-накладной. Все акты на выбытие животных составляются в тот же день, подписываются членами комиссии и лицом, за кем закреплено животное, утверждаются руководителем организации.

Убой и падеж животных на санитарной бойне в свиноводческих комплексах регистрируют учетным листом убоя и падежа животных, который составляют в двух экземплярах и его подписывают работники: принявший животных с участка, принявший продукцию от убоя на склад, а также ветеринарный врач, подтвердивший убой и выход продукции. Учетные листы убоя и падежа животных рассматривает и утверждает начальник комплекса. После этого первый экземпляр учетного листа сдают в бухгалтерию, где их данные ежедневно записывают в накопительную ведомость учета убоя и падежа животных.

Животные, находящиеся на выращивании и откорме, постоянно увеличивают массу, а следовательно, и стоимость. Для определения прироста живой массы необходимо систематическое взвешивание животных. Результаты взвешивания животных и определения их фактической массы отражаются в ведомости взвешивания животных (ф. № 306-АПК). Взвешивание молодняка крупного рогатого скота, свиней и взрослого поголовья, находящихся на откорме, должно проводиться ежемесячно. Кроме того, взвешивание животных производится в следующих случаях: при рождении, приобретении молодняка, переводе в старшую возрастную группу и основное стадо (а овец — при отбивке), при постановке выбракованных животных основного стада на откорм, при снятии с откорма, продаже, переводе в основное стадо перед забоем. В случаях, если взвешивание животных не представляется возможным (например, летелей, супоросных разовых и проверяемых свиноматок, супоросных молодых свиноматок на определенной стадии беременности и т. д.), их масса определяется путем взвешивания после отела, опороса или окота.

На крупных комплексах ежемесячное взвешивание считается нецелесообразным и проводится только при выбытии отдельных групп животных. Массу приплода на свиноводческих комплексах определяют расчетным путем. Для этого 1-го числа каждого месяца комиссия, возглавляемая главным ветеринарным врачом, в составе зоотехника-селекционера, начальника участка (бригадира) и оператора проводит контрольное взвешивание 3–5 гнезд. Путем деления общей массы поросят всех гнезд на число взвешенных определяют среднюю живую массу одной головы приплода, по ней приходуют в течение месяца весь приплод поросят.

Выбраковка животных из основного стада с постановкой их на откорм оформляется актом на выбраковку продуктивных животных из основного стада (ф. № 102-АПК) и актом на выбраковку рабочих лошадей из основного стада (ф. № 103-АПК).

Для установления прироста живой массы по каждому материально-ответственному лицу, структурному подразделению составляют ведомость определения прироста живой массы (ф. № 307-АПК). При ее составлении используют данные ведомости взвешивания животных и документов на поступление и выбытие животных по соответствующим возрастным группам.

Данные документов по движению животных в структурных подразделениях отражают в книге учета движения животных и птицы (ф. № 301-АПК). Отдельные страницы отводят для каждой половозрастной группы животных. Данные записывают в книгу в день, когда произошли изменения в стаде, на основании соответствующих первичных документов.

Ежемесячно по данным книги учета движения животных и птицы составляют отчет о движении скота и птицы на ферме (ф. № 311-АПК) в двух экземплярах. Один из них остается на ферме, второй — с приложенными к нему первичными документами передается в бухгалтерию. По каждой учетной группе животных в отчете показывают остаток на начало месяца, движение за месяц и выводят остаток на конец месяца. Наряду с данными о движении скота по количеству и живой массе в отчете приводят количество кормо-дней по каждой группе животных. Данный показатель используется для определения среднего поголовья животных, среднесуточного прироста живой массы и анализа работы структурного подразделения.

Кроме того, на каждой животноводческой ферме (в бригаде, на участке), где имеется племенной скот, ведется производственно-зоотехнический учет. Зоотехнический учет ведется также в книге учета опоросов и приплода свиней, книге учета маточного стада, бонитировочных ведомостях. Приобретение молодняка животных у граждан для дальнейшей реализации оформляют приемо-расчетной ведомостью.

Правильное ведение первичной документации в совмещении с производственно-техническим учетом позволяет действительно контролировать сохранность и движение животных.

Периодический контроль за сохранностью животных осуществляется с помощью инвентаризации фактического поголовья взрослых продуктивных животных, рабочего скота, молодняка животных на выращивании и откорме, кроликов, зверей, подопытных животных и птицы не менее одного раза в квартал перед составлением квартального бухгалтерского отчета. Инвентаризация птицы в специализированных организациях с про-

мышленными методами производства проходит один раз в год по состоянию на 31 декабря отчетного года; пчелосемей — не менее двух раз в год (весной — не позднее 1 июля и осенью, как правило, на 1 октября).

При инвентаризации животных, птицы и пчелосемей члены комиссии осматривают животных в натуре, пересчитывают их и делают записи в инвентаризационной описи рабочего скота и продуктивных животных, птицы и пчелосемей (ф. ИНВ-2). В опись по каждому животному заносятся следующие записи: вид, группа животных и кличка, указывается его инвентарный номер (тавро), приметы, год рождения, упитанность, живая масса, балансовая стоимость. По рабочему скоту масса животных не указывается. Племенной скот включается в описи индивидуально. Описи составляются в двух экземплярах, один передается в бухгалтерию, второй — руководителю внутрихозяйственного подразделения. В описи проставляются данные бухгалтерского учета и определяется результат инвентаризации.

12.3. Синтетический и аналитический учет животных на выращивании и откорме

Синтетический учет наличия и движения принадлежащих организации молодняка, взрослых животных, находящихся на откорме и в нагуле; птицы; зверей; кроликов; семей пчел; взрослого скота, выбракованного из основного стада для реализации (с постановкой на откорм); скота, принятого от населения для реализации, ведут на активном инвентарном счете 11 «Животные на выращивании и откорме». По его дебету отражают наличие и поступление в течение года молодняка, скота на откорме, птицы, зверей, кроликов, пчел, а также дооценку молодняка и откормочного поголовья вследствие прироста живой массы. По кредиту счета учитывают уменьшение животных (перевод в основное стадо, продажу, забой, падеж и т. д.).

К счету 11 «Животные на выращивании и откорме» могут быть открыты субсчета:

- 11-1 «Молодняк животных»;
- 11-2 «Животные на откорме»;
- 11-3 «Птица»;
- 11-4 «Звери»;
- 11-5 «Кролики»;
- 11-6 «Семьи пчел»;
- 11-7 «Животные, принятые у граждан для реализации»;
- 11-8 «Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам»;

11-9 «Животные, переданные в переработку на сторону»;

11-10 «Прочие животные».

На субсчете 11-1 «Молодняк животных» учитывают наличие движения молодняка крупного рогатого скота, свиней, овец, коз, лошадей по видам и половозрастным группам. Крупный рогатый скот: телки старше двух лет, телки до двух лет (по годам рождения) и др.

Свиньи: свиноматки проверяемые, поросята в возрасте до 2 месяцев, поросята в возрасте 2–4 месяцев, ремонтный молодняк, молодняк на откорме.

Овцы и козы: молодняк рождения прошлого года и ярки (до перевода в основное стадо), ягнята или козлята рождения отчетного года. Учет по каждой группе ведут по направлениям выращивания: тонкорунные, грубошерстные, полугрубошерстные.

Молодняк лошадей учитывают по годам рождения и полу, племенных животных учитывают также и по породам.

Оприходование приплода молодняка продуктивных животных, полученного от основного стада, а также суточных птенцов от инкубации яиц отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 11-1 «Молодняк животных», кредит счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство».

Оприходование приплода, полученного от рабочего скота, отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 11-1 «Молодняк животных», кредит счета 23 «Вспомогательные производства», субсчет 8 «Гужевой транспорт».

На стоимость полученного прироста молодняка продуктивного и рабочего скота, птицы и животных на откорме составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 11-1 «Молодняк животных», кредит счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство».

В конце года после исчисления фактической себестоимости на сумму калькуляционной разницы составляется идентичная бухгалтерская проводка.

Приобретение молодняка животных у поставщиков и сумму начисленного НДС отражают бухгалтерской проводкой: дебет субсчетов 11-1 «Молодняк животных», 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При отпуске молодняка скота в забой составляют бухгалтерскую проводку: дебет субсчета 20-3 «Промышленные производства», кредит субсчета 11-1 «Молодняк животных».

Перевод молодняка в основное стадо отражают бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 08-7 «Перевод молодняка животных в основное стадо», кредит субсчета 11-1 «Молодняк животных».

На субсчете 11-2 «Животные на откорме» учитывают наличие и движение скота, выбракованного из основного стада и поставленного на откорм, переведенного из других возрастных групп по видам: крупный рогатый скот на откорме, свиньи на откорме, овцы на откорме и т. д. Аналитические счета открывают по видам скота.

На стоимость животных, выбракованных из основного стада и поставленных на откорм, составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 11-2 «Животные на откорме», кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств».

На субсчете 11-3 «Птица» учитывают наличие и движение всех видов птицы по следующим группам: куры яичного направления — молодняк, маточное стадо несушек, промышленное стадо несушек, ремонтный молодняк; куры мясного направления — молодняк, мясные цыплята (бройлеры), маточное стадо.

По уткам, гусям, индейкам, цесаркам, куропаткам учет ведут по двум группам — молодняк и взрослое стадо.

На специализированных племенных предприятиях, птицефабриках, комплексах по производству продукции животноводства, мясокомбинатах учет скота и птицы ведется в разрезе возрастных (технологических) групп.

На субсчете 11-4 «Звери» учитывают наличие и движение каждого вида пушных зверей по годам их рождения.

На субсчете 11-5 «Кролики» учитывают наличие и движение каждого вида кроликов по годам их рождения и породам.

На субсчете 11-6 «Семьи пчел» ведут учет наличия и движения семей пчел согласно данным осенней инвентаризации, а также соторамок, находящихся в ульях и в запасе.

Аналитический учет ведут в целом по насеке.

На субсчете 11-7 «Животные, принятые у граждан для реализации» учитывают наличие и движение поголовья скота и птицы (по его видам с указанием количества голов, живой массы и стоимости), закупленных у населения и поставляемых на доращивание и откорм, а также принятых для оказания помощи населению в их реализации.

На стоимость животных, принятых у граждан для реализации, составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 11-7 «Животные, принятые у граждан для реализации», кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 8 «Расчеты с гражданами за продукцию, скот и птицу, принятые для реализации».

На субсчете 11-8 «Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам» ведут учет наличия и движения молодняка животных, переданных гражданам на выращивание по договорам. Учет ведется по каждому лицу, принявшему животных, а также по видам и группам скота и птицы.

При передаче гражданам молодняка скота и птицы по договорам на выращивание составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 11-8 «Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам», кредит субсчета 11-1 «Молодняк животных» или другие субсчета.

Закупленный у граждан скот (живая масса за вычетом постановочной, т. е. прирост), выращенный по договорам, приходится бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 11-8 «Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам», кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

На субсчете 11-9 «Животные, переданные в переработку на сторону» учитывают молодняк животных, переданный в переработку другим организациям. При передаче молодняка или животных, находящихся на откорме, в переработку на сторону составляют бухгалтерскую проводку: дебет субсчета 11-9 «Животные, переданные в переработку на сторону», кредит субсчета 11-1 «Молодняк животных» или другие субсчета.

Стоимость выявленных при инвентаризации излишков отражают по дебету счета 11 «Животные на выращивании и откорме» и кредиту счета 92 «Внереализационные доходы и расходы».

На стоимость падежа молодняка или животных, находящихся на откорме (кроме падежа в связи с эпизоотиями или стихийными бедствиями), а также вынужденной прирезке, при которой мясо не было использовано, составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме» (соответствующие субсчета).

В случае, если в причине падежа виновное лицо не установлено или при отказе судом во взыскании с работников сумм причиненного ущерба, составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 92-2 «Внереализационные расходы», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Если падеж произошел по вине материально-ответственного лица, то на сумму причиненного ущерба (балансовую стоимость животных) составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», кредит счетов: 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающих ценностей».

Сумма начисленного НДС от взysкиваемой стоимости, поскольку вся сумма недостачи является объектом для исчисления НДС, отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На стоимость молодняка животных, птицы, зверей, пчел, погибших в результате стихийных бедствий или забитых в связи с эпизоотией, составляется бухгалтерская запись: дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме».

Если животные были застрахованы, то на сумму страхового возмещения составляется проводка: дебет субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме».

Стоимость скота, забитого в организации на мясо, списывается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 20-3 «Промышленные производства», кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме» (соответствующие субсчета).

Перевод молодняка в основное стадо отражают бухгалтерской проводкой: дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 7 «Перевод молодняка животных в основное стадо», кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме», на стоимость реализованных животных составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации», кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме».

Синтетический учет ведется в журнале-ордере ф. №14-АПК.

На его лицевой стороне приводят сводные обороты за отчетный месяц и с начала года по кредиту счета 11. Заполняют данный раздел на основании разворотов журнала-ордера. Основанием для составления являются данные отчетов о движении скота и птицы на ферме.

Аналитический учет по счету 11 «Животные на выращивании и откорме» ведется по местам содержания животных, по видам, возрастным группам, полу и т. д., установленным для учета затрат на выращивание и откорм животных.

Контрольные вопросы

1. Перечислите методы оценки.
2. Что собой представляет документальное оформление поступления, выбытия животных на выращивании и откорме?
3. Как проводится организация учета животных на ферме?

ГЛАВА 13. Учет оплаты труда и расчетов с персоналом

13.1. Виды, формы и системы оплаты труда

Заработная плата — вознаграждение за труд, которое наниматель обязан выплатить работнику за выполненную работу в зависимости от ее сложности, количества, качества, условий труда и квалификации работника с учетом фактически отработанного времени,¹ а также за периоды, включаемые в рабочее время.

Работникам организаций начисляются и выплачивается два вида заработной платы — основная и дополнительная.

К основной относится заработная плата, выплачиваемая за отработанное время в соответствии с количеством и качеством труда: по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, премии за сдельную и повременную работу, доплата за работу в ночное время, за сверхурочные работы, за время простоев не по вине рабочих и т. д.

К дополнительной заработной плате относятся все выплаты за неотработанное время, предусмотренные законодательством по труду: оплата очередных и дополнительных отпусков, учебных отпусков, выполнение государственных и общественных обязанностей, вознаграждение по итогам года, за выслугу лет, выходное пособие при увольнении и др.¹

Расходы на оплату труда подразделяются на две группы: *относимые на себестоимость продукции (работ, услуг)* в соответствии с основными положениями по учету затрат на производство и составляющие фонд заработной платы, а также выплаты, осуществляемые за счет других источников: *прибыли, целевых поступлений* и т. п.

Формы, системы и размеры оплаты труда работников, в том числе дополнительные выплаты стимулирующего и компенсирующего характера, устанавливаются нанимателем на основании коллективного договора, соглашения и трудового договора.

Дифференциация размера оплаты труда осуществляется в зависимости от сложности и напряженности труда, его условий, уровня квалификации работников.

Из применяемых на практике форм и систем оплаты труда наиболее распространены повременная и сдельная. *Повременная* подразделяется на простую повременную и повременно-премиальную.

При *простой повременной форме оплаты* начисляется за определенное количество отработанного времени независимо от объема выполненных работ. При *повременно-премиальной форме* к заработной плате по тарифу добавляются премии за достижение установленных количественных и качественных показателей в работе.

При *сдельной оплате* размер заработка зависит от количества изготовленной продукции (выполненной работы, оказанной услуги) в соответствии с установленными сдельными расценками.

При сдельной форме оплаты труда может быть несколько ее разновидностей: *прямая сдельная, сдельно-прогрессивная, сдельно-премиальная, косвенно-сдельная и аккордная*. В основе такого деления лежит принцип, устанавливающий выплату в той или иной форме дополнительного вознаграждения работникам по результатам их труда.

Для определения размера оплаты труда в Республике Беларусь применяют тарифную систему. В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь № 17 от 18 июля 2002 г. установлено, что заработная плата работникам всех организаций независимо от форм собственности определяется на основании Единой тарифной ставки. Инструкция о порядке ее применения для работников Республики Беларусь утверждена постановлением Министерства труда и социальной защиты от 20 сентября 2002 г. № 123 с изменениями и дополнениями от 28 февраля 2008 г. № 41.

Элементами тарифной системы являются тарифно-квалификационные справочники, тарифные сетки и тарифные ставки.

В тарифно-квалификационных справочниках перечислены основные виды работ и изложены требования, предъявляемые к квалификации исполнителя. Требуемая от исполнителя при проведении конкретного вида работ квалификация определяется *разрядом*. Тарифный (квалификационный) разряд зависит от степени сложности и точности выполняемых работ, а также ответственности работника.

Отнесение выполняемых работ к конкретным тарифным разрядам (должностям) и присвоение работникам соответствующей квалификации осуществляются в порядке, определяемом коллективным договором, соглашением или нанимателем в соответствии с Единым тарифно-квалификационным справочником работ и профессий рабочих, квалификации, справочником должностей руководителей, специалистов и служащих, иными квалификационными справочниками, утвержденными в установленном порядке.

Тарифная ставка — это размер оплаты труда за единицу рабочего времени (за 1 час, день, месяц) при выполнении определенного вида работы.

Тарифные коэффициенты ЕТС показывают, во сколько раз тарифные ставки 2-го и последующих разрядов сетки выше тарифной ставки 1-го разряда. Месячные тарифные ставки (должностные оклады) определяются путем умножения тарифной ставки 1-го разряда, действующей у нанимателя, на тарифный коэффициент соответствующего разряда ЕТС по данной профессии (должности).

Тарифные ставки и разряды не могут учитывать напряженность труда каждого работника, его опыт, квалификацию, мастерство, качество выполнения работ в особых, отличных от обычных, условиях и т. д. Эту роль выполняют надбавки и доплаты.

Надбавки — это выплаты стимулирующего характера. Они поощряют высококачественную и высококвалифицированную работу отдельных категорий работников. К числу надбавок можно отнести следующие: за непрерывный стаж работы в данной организации (отрасли); за классность; за звание по профессии; за высокие достижения в труде и др.

Доплаты — выплаты компенсирующего характера. Они связаны с режимом работы и условиями труда. Например, доплаты за работу во вредных и тяжелых условиях, в ночное время, во внеурочное время и т. д.

Размеры надбавок и доплат устанавливаются положениями, принимаемыми в организациях и закрепленными в коллективных договорах. При этом их размеры не могут быть ниже установленных законодательно.

Доплаты не могут быть отменены решением администрации организации, поскольку основная их часть предусмотрена законодательством о труде, так же как и минимальный их размер. Доплаты в основном включаются в систему оплаты труда как ее основная часть.

Министерство статистики и анализа Республики Беларусь приказом от 11 декабря 1998 г. №293 по согласованию с Министерством труда, Министерством экономики, Министерством финансов и Национальным банком утвердило Инструкцию о составе фонда заработной платы и прочих выплат.

13.2. Первичная документация по учету труда и его оплаты

Каждому принимаемому в организацию работнику присваивается табельный номер, который указывается в таблице учета рабочего времени, а также во всех документах по заработной плате.

Табель учета рабочего времени и начисления заработной платы применяется для учета отработанного времени и начисления заработной

платы инженерно-техническим работникам, служащим, специалистам, младшему обслуживающему персоналу и другим лицам, выполняющим свои функции при повременной оплате труда. Он открывается в начале месяца и ведется по подразделениям организации и категориям работников. В таблице по каждому лицу производится запись количества отработанных часов и дней, указываются начисленная сумма заработной платы и другие виды оплат по каждому работнику, ежедневно отмечается количество фактически отработанных часов, в том числе ночных, сверхурочных, дней простоев и т. д. Он может заполняться методом сплошной регистрации или фиксации в нем отклонений (неявок, опозданий и т. д.). При этом рабочие дни в таблице отмечают дробью: в числителе — фактически отработанное количество часов, а в знаменателе — неявки, условные обозначения: О — отпуск, Б — болезнь (временная нетрудоспособность), К — служебные командировки, ОП — опоздания, УХ — преждевременный уход с работы, Н — ночные часы работы и т. д. В конце месяца в таблице подсчитываются общее количество отработанных часов, дней и сумма заработной платы. Табель подписывают руководитель подразделения или лицо, отвечающее за его ведение, и бухгалтер, осуществляющий проверку правильности составления и своевременности представления документа в бухгалтерию организации.

В растениеводстве для учета отработанного времени, объемов выполненных работ и начисления заработной платы используется книжка бригадира по учету труда и выполненных работ (ф. № 505-АПК). Она применяется для учета работ, выполненных ручным способом или с помощью живой тягловой силы.

Книжка состоит из двух частей. В первой части учитывают выполненные работы и начисленную за них заработную плату (оплату труда) по культурам и видам работ. Во второй — отработанное время и объем работ, выполненный каждым работником. Здесь же записывают отработанное время и начисленную заработную плату (оплату труда) за каждый отработанный день и в целом за месяц по каждому работнику. Ведется она ежедневно руководителем подразделения.

Для учета работы по возделыванию каждой культуры (группы культур, вида незавершенного производства) в листе учета выполненных работ бригадир в течение месяца записывает:

в первой графе — выполняемую работу строго в соответствии с ее названием, принятым при утверждении норм выработки и расценок, а также состав агрегата, в первой строке второй графы записывается норма выработки, в третьей — разряд работы;

в графах 1-31 в первой строке — количество человеко-часов, отработанных бригадой за день, во второй — фактически выполненный объем

работы за день, в третьей — общую сумму заработной платы (оплату труда) за выполненный объем работы с учетом доплаты за ее качество, в четвертой — количество отработанных коне-дней (при исполнении работы с использованием живой тягловой силы).

В последней графе записываются итоги по указанным выше строкам.

В таблице учета рабочего времени и подсчета заработка на конно-ручных работах бригадир записывает: в первой графе в первой строке — фамилию, имя и отчество рабочего (колхозника), во второй — табельный номер, категорию (профессию), должность; в графах 1-31 в первой строке — фактически отработанные часы за день, во второй — шифр выполняемых работ (порядковый номер из первой части книжки), в третьей — объем фактически выполненной работы, в четвертой — оценку качества работы, в пятой — сумму заработка, в шестой — сумму доплаты за качество выполненной работы.

Если рабочий (колхозник) в течение рабочего дня выполнял несколько работ, то в таблице фактически отработанные им часы записывают в числителе, а другие показатели — в знаменателе.

Работы, не поддающиеся нормированию, оплачивают повременно (по тарифной сетке для повременщиков). Эти работы бригадир ежедневно записывает в книжку в следующем порядке: *в листе учета выполненных работ* в первой графе — название работы, не поддающейся нормированию, в графах 1-31 в строке первой — количество отработанных человеко-часов, во второй — условный знак «П» (повременно), в третьей — сумму оплаты труда, в четвертой — количество коне-дней. В таблице для учета рабочего времени и подсчета заработка на конно-ручных работах отражают: в первой строке — фактически отработанные часы за день, во второй — шифр выполняемой работы, в третьей — условный знак «П» (повременно), в четвертой — оценку качества работы, в пятой — сумму заработка, в шестой — сумму доплаты за качество работы.

В последней графе записываются итоги по перечисленным выше строкам, кроме строки со знаком «П».

По истечении месяца книжка бригадира представляется для проверки реальности отражения выполненных работ и начисления заработной платы. После ее проверки экономистом и бухгалтером (о чем они ставят свои подписи) книжка утверждается руководителем организации.

При проверке книжки следует иметь в виду, что общий итог по каждой третьей строке в листе учета выполненных работ должен соответствовать общему итогу по пятой строке в таблице учета выполненных работ.

Данные о сумме начисленной заработной платы по объектам затрат переносят в производственный отчет подразделения, а на основании второго раздела составляются расчетно-платежные ведомости.

Учетный лист тракториста-машиниста (ф. № 503-АПК) применяется для учета работ, выполняемых тракторами, комбайнами и другими самоходными машинами (кроме транспортных работ). Он выписывается на каждого тракториста-машиниста 1 раз в 10 дней. Объем выполненных работ в учетный лист записывается на основании обмера, взвешивания и т. п. В учетном листе производится начисление оплаты труда тракториста-машиниста за каждый день работы. В нем отражается расход горючего по каждому виду выполненных работ за день фактически и по норме. По каждому учетному листу подсчитываются итоги по количеству отработанных нормо-смен, сумме начисленной основной и дополнительной заработной платы, расходу горючего, количеству отработанных машино-дней. Учетный лист подписывают тракторист-машинист и агроном. Не позднее 11, 21 и 1–2 числа каждого месяца учетный лист сдается в бухгалтерию хозяйства.

На основании его производятся записи в Накопительную ведомость работы машинно-тракторного парка ф. № 602-АПК.

Для учета работы тракторов на транспортных работах используется путевой лист трактора (ф. № 504-АПК). Путевой лист выписывается диспетчером либо другим лицом, уполномоченным на это, и регистрируется в журнале регистрации путевых листов. Выпуск трактора из машинного двора без путевого листа запрещается.

В путевом листе указывают регистрационный номер трактора, название организации, выдавшей его. Исправность трактора своей подписью подтверждает механик (бригадир) и тракторист-машинист. Путевой лист состоит из двух частей.

В первой части отражается задание, данное трактористу-машинисту на выполнение транспортных работ, а во второй — результаты его выполнения.

В нем также отражают количество отработанных часов и дней, пробег всего и в том числе с грузом: количество перевезенных грузов, выполненных тонно-километров, нормо-смен, расход горючего по норме и фактически, а также суммы начисленной оплаты труда.

Путевой лист ф. № 504-АПК является основанием для отражения записей в накопительной ведомости учета работы машинно-тракторного парка ф. № 602-АПК.

Работникам животноводства заработную плату (оплату труда) начисляют за отработанное время и исходя из количества и качества получаемой продукции. Заработная плата насчитывается на основании данных следующих первичных документов: журнала учета надоя молока, ведомости взвешивания животных, ведомости определения прироста живой массы, акта на оприходование приплода животных, акта на пере-

вод животных, акта настига и приема шерсти, акта на вывод и сортировку суточного молодняка птицы.

Заработная плата начисляется в отдельности по каждому работнику с подсчетом итогов в целом по подразделению. Для группировки данных, накопленных в первичных документах, и учета отработанного времени каждым работником животноводства применяют табель учета рабочего времени и начисления заработка работникам животноводства (ф. № 501-АПК), который составляет заведующий фермой, бригадир или учетчик в одном экземпляре.

В нем указывают должность (категию) работника, объем полученной продукции, расценки за единицу, сумму начисленной оплаты труда.

Сумму заработка по каждому работнику определяют путем умножения расценки на объем полученной продукции. В отдельной графе табеля отражается сумма начисленной дополнительной оплаты. В конце месяца табель учета рабочего времени и подсчета заработка подписывает зоотехник, а затем документ передается в бухгалтерию хозяйства, где на его основании вносят данные о заработной плате в производственный отчет по животноводству и составляют расчетно-платежную ведомость.

На *вспомогательных, промышленных (подсобных) обслуживающих* и прочих производствах, а также на строительных и монтажных работах для учета выполненных объемов работ, затрат труда и начисления заработной платы используют наряд на сдельную работу (ф. № 502-АПК). Он применяется для учета фактического выполнения работ и начисления заработка за выполненный объем или фактически отработанное время в строительстве, ремонтной мастерской и др. По данной форме наряд оформляется как для группового выполнения работ, так и для индивидуального, сделанного конкретным исполнителем. Он используется для начисления заработка во всех подразделениях организации. На его лицевой стороне записываются виды работ, объем или продолжительность рабочего периода в часах, сумма к выплате. Суммы начисленной оплаты труда утверждает руководитель организации.

На обороте данной формы по каждому исполнителю работы отражаются количество отработанных человеко-часов и человеко-дней, сумма начисленной заработной платы и доплат.

При закрытии наряда на сдельную работу подсчитываются итоги по количеству отработанных человеко-часов, человеко-дней, начисленной сумме оплаты труда и доплат. При сдаче работ заказчику документ подписывают: сдающий и принимающий работу, бригадир, экономист и бухгалтер, проверяющий правильность его составления и достоверность

представленных в нем расчетов. Наряд сдается в бухгалтерию хозяйства на 2–3-й день после окончания выполненных работ.

Он может применяться для учета как группового выполнения работ, так и для индивидуального.

Первичным документом для учета работы *грузового автотранспорта* и начисления заработной платы шоферам и грузчикам является путевой лист грузового автомобиля. Имеется три типовые формы путевого листа грузового автомобиля:

- № 3с предназначена для учета работы грузового автомобиля в пределах Республики Беларусь при оплате перевозок по сдельным тарифам;
- № 3п — для учета работы грузового автомобиля в пределах Республики Беларусь при оплате стоимости перевозок грузов при повременной оплате;
- № 4 — для учета работы грузового автомобиля в международном сообщении. Путевые листы форм № 3с, 3п выдаются водителю под расписку уполномоченным на то лицом только на 1 рабочий день при условии сдачи водителем путевого листа за предыдущий день работы. В них отражается расход топлива, объем выполненной работы (тонно-километры, тонны, пробег автомашины с грузом и без и др.), сумма начисленной заработной платы, задание шоферу и его выполнение. Для учета работы легкового автомобиля предназначен путевой лист (ф. № 3), а для автобусов — путевой лист автобуса необщего пользования (ф. № 6, спец.).

По истечении указанных сроков пользования путевыми листами их подписывает водитель и сдает диспетчеру хозяйства. Последний, сделав отметку в журнале регистрации путевых листов, сдает их для дальнейшей обработки и начисления заработка в бухгалтерию организации. На основании путевых листов бухгалтер организации производит записи в накопительной ведомости учета работы грузового автотранспорта, накопительной ведомости учета использования машинно-тракторного парка и составляет расчетно-платежную ведомость.

Под отпуском понимается освобождение от работы по трезвому договору на определенный период для отдыха и иных социальных целей с сохранением прежней работы и заработной платы в случаях, предусмотренных Трудовым кодексом.

В соответствии с постановлением Министерства труда Республики Беларусь от 10 апреля 2000 г. № 47 утверждены условия и порядок начисления среднего заработка, сохраняемого за время *трудового* (основного и дополнительного) и *социального* (в связи с обучением; по беременности и родам; по уходу за детьми; в связи с катастрофой на Черно-

быльской АЭС; по уважительным причинам личного и семейного характера) отпусков, выплаты денежной компенсации за неиспользованный трудовой отпуск и в других случаях, предусмотренных законодательством.

В *средний заработок* включаются: заработная плата за выполненную работу и отработанное время, поощрительные выплаты, выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, оплата за неотработанное время (оплата трудового и социального отпусков и т. д.).

Оплату за время отпуска начисляют с использованием *расчета среднемесячного заработка*. Расчет составляется в одном экземпляре, в левой его части записываются суммы начислений, в правой — суммы удержаний по их видам. На оборотной стороне расчета записываются суммы по месяцам года, исходя из которых исчисляется среднемесячная оплата труда. Продолжительность отпусков всех категорий работников исчисляется только в календарных днях.

Государственные праздники и праздничные дни, установленные и объявленные Президентом Республики Беларусь нерабочими, приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются и не оплачиваются.

Отпуска оформляются приказом (распоряжением, решением) или запиской об отпуске, которые подписываются от имени нанимателя уполномоченным им должностным лицом.

Средний заработок определяется путем умножения среднедневного заработка на количество календарных дней отпуска. При этом среднедневной заработок рассчитывается делением заработной платы, начисленной работнику за месяцы, применяемые для исчисления среднего заработка, сохраняемого за время отпуска и для выплаты денежной компенсации за неиспользованный трудовой отпуск, на число этих месяцев и на среднемесячное количество календарных дней, исчисленное в среднем за 5 лет и принятое для расчета равным 29,7.

При предоставлении отпуска по частям средний заработок и оплата отпуска исчисляются для каждой части в установленном порядке как для отпуска в целом. В случае продления отпуска в связи с болезнью работника, привлечением его в период нахождения в отпуске к выполнению государственных или общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством, дни, на которые продлен отпуск, дополнительно не оплачиваются, поскольку за них работник получил сохраняемый средний заработок перед уходом в отпуск.

В случаях, если работник перед уходом в отпуск отработал у данного нанимателя менее года, средний заработок исчисляется исходя из заработной платы за полные месяцы, отработанные до ухода.

Если в учитываемом для определения среднего заработка периоде произошло повышение тарифных ставок (окладов), то исчисление среднего заработка производится в установленном порядке за предыдущий период с применением поправочных коэффициентов. Порядок применения поправочных коэффициентов при исчислении среднего заработка устанавливается Правительством Республики Беларусь или уполномоченным им органом.

Оплата *пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам* работникам организаций регулируется Законом Республики Беларусь «Об основах государственного социального страхования» и Положением о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам, а также внесенными изменениями и дополнениями в данное положение Советом Министров Республики Беларусь от 4 апреля 2002 г. № 421.

Основанием для назначения пособий за пропущенные рабочие дни является *листок нетрудоспособности*, выданный и оформленный в установленном порядке.

Пособие по временной нетрудоспособности назначается в размере 80% среднедневного (среднечасового) заработка за рабочие дни (часы) по графику работы работника, приходящиеся на первые 6 календарных дней нетрудоспособности, и в размере 100% среднедневного (среднечасового) заработка за последующие рабочие дни (часы) непрерывной временной нетрудоспособности.

Пособие по временной нетрудоспособности назначается с первого дня утраты трудоспособности в размере 100 % среднедневного (среднечасового) заработка за рабочие дни (часы) по графику работы работника:

- инвалидам Великой Отечественной войны и другим инвалидам, приравненным к ним по льготам;
- участникам ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, лицам, проживающим (работающим) в зонах эвакуации, первоочередного и последующего отселений, а также выехавшим (эвакуированным, отселенным) из этих зон;
- лицам, имеющим на иждивении троих и более детей в возрасте до 16 лет (учащихся — до 18 лет);
- донорам на период нетрудоспособности, наступившей в связи с забором у них органов или тканей;
- круглым сиротам до достижения ими возраста 21 года;

- ухаживающим за больным ребенком в возрасте до 14 лет при амбулаторном лечении и за больным ребенком в возрасте до 14 лет (ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет) при стационарном лечении, за ребенком в возрасте до 3 лет;

- при временной нетрудоспособности в связи с несчастными случаями на производстве и профессиональными заболеваниями и т. д.

Пособие по временной нетрудоспособности назначается в размере 50 % при:

- наступлении временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы, причиной которых явилось употребление алкоголя, наркотических или токсических средств;

- нарушении режима, установленного врачом или комиссией по назначению пособий, — со дня его нарушения на срок, установленный комиссией страхователя по назначению пособий;

- наступлении временной нетрудоспособности в период прогула без уважительной причины.

Женщинам предоставляется отпуск по беременности и родам продолжительностью 70 календарных дней до родов и 56 (в случаях осложненных родов или рождения двух и более детей — 70) календарных дней после родов с выплатой за этот период пособия по государственному социальному страхованию. Отпуск по беременности и родам исчисляется суммарно и предоставляется женщине полностью независимо от числа дней, фактически использованных до родов.

Женщинам, работающим на территории радиоактивного загрязнения, предоставляется отпуск по беременности и родам продолжительностью 90 календарных дней до родов и 56 (в случаях осложненных родов или рождения двух и более детей — 70) календарных дней после родов. При этом общая продолжительность отпуска не может быть менее 146 (160) календарных дней.

Дородовый отпуск может предоставляться с согласия женщины за пределами территории радиоактивного загрязнения с проведением оздоровительных мероприятий.

Работающим женщинам независимо от трудового стажа, по их желанию, наниматель обязан предоставить после перерыва в работе, вызванного родами, отпуск по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет с выплатой за этот период ежемесячного государственного пособия, размеры и условия выплаты которого устанавливаются законодательством.

Отпуск, предусмотренный настоящей статьёй, предоставляется по письменному заявлению матери ребенка и может быть использован ею полностью либо по частям любой продолжительности.

Отпуск по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет вместо матери ребенка предоставляется работающим отцу или другим родственникам ребенка, фактически осуществляющим уход за ребенком, а при назначении опеки – опекуну ребенка. При этом за ними сохраняется право на получение ежемесячного государственного пособия.

По желанию вышеназванных лиц в период нахождения их в отпуске по уходу за ребенком они могут работать по основному или другому месту работы на условиях неполного рабочего времени (не более половины месячной нормы часов) и на дому с сохранением ежемесячного государственного пособия.

Отпуск по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет включается в общий стаж, а также в стаж работы по специальности, профессии, должности, кроме дающего право на пенсию за работу с особыми условиями труда и выслугу лет.

Пособия исчисляются из среднедневного (среднечасового) заработка за 2 календарных месяца, предшествующих месяцу, в котором наступила временная нетрудоспособность, отпуск по беременности и родам.

В заработок для исчисления пособий включаются все виды оплаты труда, на которые в соответствии с законодательством начисляются обязательные страховые взносы. Заработная плата, надбавки и доплаты к ней включаются в заработок того месяца, за который они начислены.

Оплата труда в сверхурочное время. В соответствии со ст. 119 Трудового кодекса Республики Беларусь сверхурочной считается работа, выполненная работником по предложению, распоряжению или с ведома нанимателя, установленной для него продолжительности рабочего времени, предусмотренной правилами внутреннего трудового распорядка или графиком сменности.

Статья 120 Трудового кодекса Республики Беларусь ограничивает использование сверхурочных работ. Привлечение к ним может допускаться только с согласия работника. Исключение составляют случаи, предусмотренные ст. 121 Трудового кодекса Республики Беларусь.

К сверхурочным работам не допускаются: беременные женщины, женщины, имеющие детей в возрасте до трех лет, работники моложе 18 лет, а также обучающиеся без отрыва от производства в общеобразовательных и профессионально-технических учебных заведениях, в дни занятий, освобожденные от сверхурочных работ в соответствии с медицинским заключением, а также другие категории работников в соответствии с законодательством.

Женщины, имеющие детей в возрасте от 3 до 14 лет (детей-инвалидов – до 18 лет), и инвалиды могут привлекаться к сверхурочным ра-

ботам только с их согласия, причем инвалиды — только в случае, если такие работы не запрещены им в соответствии с медицинским заключением (ст. 120 Трудового кодекса Республики Беларусь).

Привлечение работника к сверхурочным работам оформляется приказом руководителя организации. В соответствии со ст. 122 Трудового кодекса Республики Беларусь сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника 4 часов в течение 2 дней подряд и 120 часов в год. Обязанность по ведению учета сверхурочных работ по каждому работнику возлагается на нанимателя.

Согласно ст. 69 Трудового кодекса Республики Беларусь каждый час работы в *сверхурочное время* оплачивается работникам со сдельной оплатой труда — не ниже двойных сдельных расценок, работникам с повременной оплатой — не ниже двойных часовых ставок. По договоренности с нанимателем работнику за работу в сверхурочное время может предоставляться день отдыха.

Если же количество отработанных часов в день составит более 4 (или более 120 часов в год), то оплата сумм превышения указанных пределов относится не на себестоимость производимой продукции (работ, услуг), а за счет собственных средств организации.

Пример. В связи с производственной необходимостью токарь ремонтной мастерской в июле работал сверхурочно 12 ч (5 июля — 3 ч, 12 июля — 3 ч, 19 июля — 3 ч, 26 июля — 3 ч). Часовая тарифная ставка — 2,5 тыс. р. Доплата за сверхурочную работу составит: 60 (12·2,5·2).

Оплата труда в выходные дни. Всем работникам предоставляются выходные дни. При пятидневной рабочей неделе — два выходных дня, при шестидневной — один. Выходные дни работник использует по своему усмотрению. Работа в выходные дни допускается по предложению нанимателя и только с согласия работника или, наоборот, по инициативе работника с согласия нанимателя. Если к работе в выходной день привлекаются несколько работников, согласие должно быть получено от каждого. Необходимость выполнения работы в выходной день с согласия или по инициативе работника определяет наниматель. Исключения составляют случаи, предусмотренные ст. 143 Трудового кодекса Республики Беларусь, когда наниматель вправе привлекать работника к работе в выходной день без его согласия:

- 1) предотвращения катастрофы, производственной аварии, выполнения работ, необходимых для немедленного устранения их последствий или последствий несчастных случаев;
- 2) предотвращения несчастных случаев;
- 3) устранения случайных или неожиданных обстоятельств, которые могут нарушить или нарушили нормальное функционирование водо-

снабжения, газоснабжения, отопления, освещения, канализации, транспорта, связи;

4) оказания медицинским персоналом экстренной медицинской помощи.

Привлечение к работе в выходной день оформляется приказом (распоряжением) нанимателя. При этом не могут быть привлечены к работе в выходной день беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до трех лет.

Статья 146 Трудового кодекса Республики Беларусь устанавливает, что *работа в выходной день* может компенсироваться по соглашению сторон предоставлением другого дня отдыха либо повышенной оплатой (аналогично оплате за сверхурочное время). При этом день отдыха может быть предоставлен по договоренности сторон как непосредственно за работой в выходной день, так и в иное время, либо присоединен к отпуску. Самовольное использование отгула считается прогулом.

Работа в выходные дни оплачивается не ниже чем в двойном размере по правилам части первой настоящей статьи. При этом для работников, получающих месячный оклад, оплата производится в размере не ниже одинарной часовой тарифной ставки (оклад) сверх месячного оклада, если работа производилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не ниже двойной часовой тарифной ставки (оклада) сверх месячного оклада, если работа производилась сверх месячной нормы.

Пример. Месячный должностной оклад главного агронома — 300 тыс. р. Количество рабочих дней — 26. В отчетном месяце отработаны все рабочие дни. Кроме того, работник был привлечен к работе в течение 3 выходных дней. Отгулы работнику не предоставлялись. Доплата за работу в выходные дни составит $(300 \text{ тыс. р.} : 26 \cdot 3 \cdot 2) = 69 \text{ тыс. } 230 \text{ р.}$

Оплата труда в праздничные дни. Трудовой кодекс Республики Беларусь определяет, что работа не производится в государственные праздники и праздничные дни, установленные и объявленные Указом Президента Республики Беларусь от 26 марта 1998 г. № 157 «О государственных праздниках, праздничных днях и памятных датах в Республике Беларусь».

Работа в праздничные дни оформляется приказом руководителя организации. Если она производилась сверх месячной нормы рабочего времени, то работнику по его желанию предоставляется, кроме оплаты, другой день отдыха.

Оплата работы в праздничные дни производится аналогично оплате выходных дней (ст. 69 Трудового кодекса Республики Беларусь). При этом если работа частично выходит за пределы месячной нормы рабочего времени, то оплате в двойном размере подлежат только часы, выходя-

шие за норму. За работу в сверхурочное время в государственные праздники, праздничные и выходные дни премии начисляются на заработок по одинарным сдельным расценкам или на одинарную тарифную ставку.

Оплата работы в ночное время. Статья 117 Трудового кодекса Республики Беларусь устанавливает, что ночным считается время с 22 до 6 часов утра. При работе в ночное время продолжительность работы сокращается на 1 час с соответствующим сокращением рабочей недели. Это правило не распространяется на работников, для которых уже предусмотрено сокращение рабочего времени (работников, занятых на работах с вредными условиями труда, для работников моложе 18 лет и др.), а также в случаях, когда такое сокращение невозможно по условиям производства. К работе в ночное время не допускаются беременные женщины; работники моложе 18 лет.

Инвалиды могут привлекаться к работе в ночное время только с их согласия и при условии, что такая работа не противопоказана им по медицинскому заключению. Ночной сменой считается смена, в которой более 50 % времени приходится на ночное время.

В соответствии со ст. 70 Трудового кодекса Республики Беларусь каждый час работы в ночное время оплачивается с доплатой, размер которой определяется коллективным договором, но не менее 20 % часовой тарифной ставки (оклада) работника.

Если уровень доплат законодательно не определен, организация сама определяет их размер и фиксирует его в коллективном договоре, основываясь на уровне доплат, установленных во внутриведомственных документах.

Оплата труда при изготовлении продукции, оказавшейся браком, и невыполнении норм выработки. Производственный брак — это продукция, по своим свойствам не отвечающая стандартным техническим требованиям. Оплата труда, затраченного работниками на изготовление продукции, впоследствии признанной браком, производится на основании ст. 71 Трудового кодекса Республики Беларусь. Величина выплачиваемых работнику сумм зависит от того, полный это или частичный брак, по вине работника или нет он был произведен.

Если брак допущен не по вине работника, его заработок не может быть ниже двух третей установленной тарифной ставки (оклада) соответствующего разряда. Частичный брак не по вине работника оплачивается по пониженным расценкам, но не ниже двух третей указанной тарифной ставки. При этом заработная плата за месяц не может быть ниже гарантированного минимума. Брак оформляется специальным актом, если для его исправления недостаточно только трудовых затрат виновных рабочих.

При невыполнении норм выработки по вине работника оплата производится за фактически выполненную работу

Оплата простоев. Время простоя не по вине работника в случае предупреждения им нанимателя оплачивается, в соответствии со ст. 71 Трудового кодекса Республики Беларусь, в размере не ниже двух третей тарифной ставки (оклада). Это означает, что, исходя из своих финансовых возможностей, организация может установить (как и при оплате изготовления продукции, оказавшейся браком) более высокий, чем две трети тарифной ставки (оклада), размер оплаты. В этом случае более высокий по сравнению с минимально гарантированным законодательством уровень оплаты должен быть зафиксирован в коллективном договоре.

Время простоя по вине работника оплате не подлежит. Оформляются листки о простое, в которых отражаются его причины, продолжительность, тарифная ставка работника, размер оплаты и сумма.

Оплата труда при переводе и перемещении на другую постоянную нижеоплачиваемую работу.

В соответствии со ст. 72 Трудового кодекса Республики Беларусь при переводе работника с его согласия по инициативе нанимателя либо в соответствии с медицинским заключением на другую постоянную или временную нижеоплачиваемую работу за ним сохраняется его прежний средний заработок в течение не менее двух недель со дня перевода.

В тех случаях, когда в результате перемещения работника (ст. 31) уменьшается заработок по не зависящим от него причинам, производится доплата до прежнего среднего заработка в течение двух месяцев со дня перемещения.

Надбавка за выслугу лет устанавливается в целях закрепления квалификационных кадров. Принцип ее заключается в том, что при достижении определенного стажа работы в организации размер надбавки увеличивается. Это означает, что документ, определяющий установление надбавки, должен содержать шкалу и принцип ее расчета.

Пример. Согласно коллективному договору за продолжительность непрерывной работы в организации установлены следующие размеры надбавок, % от оклада: 1–5 лет — 5; 5–10 лет — 10; 10–15 лет — 15; свыше 15 лет — 20.

Надбавка за профессиональное мастерство устанавливается нанимателем в целях стимулирования повышения профессионального мастерства рабочих и усиления их материальной заинтересованности, ответственности за выполнение производственных заданий. Наниматель ре-

шает вопрос об отнесении тех или иных категорий работников к квалифицированным. В сельскохозяйственных организациях постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия и Министерства труда Республики Беларусь от 22 января 2001 г. № 2/5 утверждено положение о порядке присвоения званий «Специалист сельского хозяйства 1 класса» и «Специалист сельского хозяйства 2 класса», согласно которому специалистам с высшим и средним специальным образованием, успешно работающим, присваиваются указанные звания. Лицам, которым присвоено звание «Специалист сельского хозяйства 1 класса», устанавливается надбавка к должностному окладу в размере 50 %, а 2 класса — 30 %. Затраты, связанные с этими выплатами, включаются в себестоимость продукции, работ и услуг.

Другие доплаты и надбавки. Кроме перечисленных существуют и другие виды надбавок и доплат. Например, *надбавка за классность*. Она выплачивается водителям 1 класса, работающим на грузовых и легковых автомобилях, а также автобусах — в размере 25 %, 2 класса — 10 % тарифной ставки. Надбавки устанавливаются за время, фактически отработанное в качестве водителя.

Трудовой кодекс предусматривает различные виды компенсаций работникам для возмещения дополнительных затрат энергии и сил при выполнении ими вредных и тяжелых работ. Компенсациям посвящены следующие статьи трудового кодекса: 113 «Сокращенная продолжительность рабочего времени для работников на работах с вредными и (или) опасными условиями труда», 157 «Дополнительные отпуска за работу с вредными и (или) опасными условиями труда» и за особый характер работы, 224 «Обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний», «Право на компенсацию по условиям труда». В соответствии со ст. 225 ТК работник, занятый на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, имеет право на пенсию по возрасту за работу в особых условиях труда, оплату труда в повышенном размере, бесплатное обеспечение лечебно-профилактическим питанием, молоком или равноценными пищевыми продуктами, оплачиваемые перерывы по условиям труда, сокращенный рабочий день, дополнительный отпуск.

Перечни профессий и категорий работников, имеющих право на компенсации по условиям труда, их виды и объемы устанавливаются Правительством Республики Беларусь или уполномоченным им органом.

Выплата заработной платы производится регулярно в дни, определенные в коллективном договоре, соглашении или трудовом договоре, но не реже двух раз в месяц.

Для отдельных категорий работников законодательством могут быть определены другие сроки выплаты заработной платы.

При совпадении сроков выплаты заработной платы с выходными днями (ст. 136) или государственными праздниками и праздничными днями (часть первая ст. 147) она должна производиться накануне их.

13.3. Аналитический учет затрат на оплату труда

Для определения общей суммы выплат за месяц необходимо сгруппировать первичные документы, суммировать заработок за полученную продукцию или выполненные работы, услуги, добавить выплаты и доплаты и произвести удержания.

Данные по расчетам с работниками организации обобщаются в расчетно-платежных ведомостях. Причитающаяся заработная плата отражается в них расчлененно по структурным подразделениям и видам выплат. Основанием для составления расчетно-платежных ведомостей являются первичные документы и следующие накопительные ведомости: учета использования машинно-тракторного парка, учета работы грузового автотранспорта, учета затрат в ремонтной мастерской. Данные накопительных ведомостей и первичных документов в сумме начисленной заработной платы ежемесячно обобщают в производственных отчетах по каждому структурному подразделению по объектам затрат по статье «Расходы на оплату труда» по сумме и количеству отработанных человеко-часов.

Расчетно-платежная ведомость применяется для учета расчетов с работниками организации по заработной плате.

Переплетенные в книги или тетради, эти документы являются личными счетами каждого работника организации. Работники в ведомость записываются в алфавитном порядке с обязательным указанием присвоенного каждому табельного номера. Расчетно-платежная ведомость составляется в разрезе внутрихозяйственных подразделений и категорий работников. В ведомости, наряду с начисляемой заработной платой и суммами, подлежащими к удержанию, указывается задолженность работника организации на начало и конец месяца. Задолженность на начало в ведомость за текущий месяц переносится из ведомости за прошедший период. На конец месяца такой же показатель выводится исходя из данных ведомости за текущий период. По каждой расчетной ведомости в конце месяца подсчитываются итоги по суммам остатков на начало месяца, начисленным суммам, суммам, подлежащим к удержанию и выдаче, задолженности на конец месяца.

К удержаниям из заработной платы работников в *обязательном порядке* относятся: подоходный налог, суммы по исполнительным документам, 1 % в фонд социальной защиты населения, суммы ссуд, полученных работниками на индивидуальные нужды, невозвращенный остаток подотчетных сумм и т. д., в соответствии со ст. 108 Трудового кодекса Республики Беларусь.

При каждой выплате заработной платы общий размер всех удержаний не может превышать 20 %, а в случаях, предусмотренных законодательством, – 50 % заработной платы, причитающейся к выплате работнику.

При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником должно быть сохранено не менее 50 % заработка.

Ограничения, установленные частями первой и второй настоящей статьи, не распространяются на удержания из заработной платы при взыскании алиментов на несовершеннолетних детей и расходов, затраченных государством на содержание детей, находящихся на государственном обеспечении. Однако за работником должно быть сохранено не менее 30 % заработка.

Размер подоходного налога, объект налогообложения, порядок начисления и удержания налога, льготы по налогу установлены Законом Республики Беларусь «О подоходном налоге с граждан», а также инструкцией о порядке исчисления и уплаты подоходного налога с физических лиц, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 20 февраля 2002 г. № 16.

При расчете подоходного налога вычитаются из облагаемого дохода:

- доходы в размере базовой величины за каждый месяц года;
- доходы на содержание детей и иждивенцев в размере 2-кратной базовой величины на каждого ребенка до 18 лет и каждого иждивенца за каждый месяц года;
- доходы в размере 10 базовых величин за каждый месяц года;
- у лиц, заболевших и перенесших лучевую болезнь, вызванную последствиями катастрофы на Чернобыльской АЭС, а также инвалидов, в отношении которых установлена причинная связь наступившей инвалидности с катастрофой на Чернобыльской АЭС;
- у лиц, принимавших в 1986–1987 гг. участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС в пределах зоны эвакуации (отчуждения) или занятых в этот период на эксплуатации или других работах на указанной станции (в том числе временно направленных и командированных), включая военнотружеников и воен-

нообязанных, призванных на специальные сборы и привлеченных к выполнению работ, связанных с ликвидацией последствий данной катастрофы; у участников Великой Отечественной войны; у инвалидов Великой Отечественной войны, а также лиц I и II группы всех видов инвалидности.

Налог исчисляется и удерживается ежемесячно с нарастающим итогом с начала календарного года с суммы облагаемого дохода физического лица, уменьшенной на суммы, вычитаемые из дохода по ставкам, предусмотренным методическими указаниями, с зачетом ранее удержанной суммы налога.

Исполнительными документами являются исполнительные листы, выдаваемые народными судами, и другие документы, на основании которых в бесспорном порядке производят удержания со всех видов заработка и других выплат.

Один из видов удержаний по исполнительным листам — *алименты*. Они удерживаются из общей суммы доходов, включая основную и дополнительную заработную плату, премии, пособия по временной нетрудоспособности (кроме сумм единовременных вознаграждений, материальной помощи), начисленных за месяц после удержания из вышеуказанных сумм подоходного налога.

Если отсутствует соглашение об уплате алиментов на содержание несовершеннолетних детей, они взыскиваются с родителей на основании исполнительного листа ежемесячно в размере $1/4$ дохода на содержание одного ребенка, $1/3$ — на содержание двух детей и в размере $1/2$ дохода родителей на содержание трех и более детей.

Организации обязаны переводить или выплачивать алименты в трехдневный срок со дня выплаты заработной платы или иного дохода, с которого они удерживаются. Поступившие исполнительные листы регистрируются и не позднее следующего дня передаются под расписку в бухгалтерию, где также регистрируются и хранятся как бланки строгой отчетности.

Удержания из заработной платы в фонд социальной защиты населения производятся в размере 1 % от суммы начисленного заработка.

Удержания за товары, проданные в кредит, производят на основании поручений-обязательств, выдаваемых торговыми организациями. В них указывается общая стоимость товаров с разбивкой по срокам уплаты. Удержанные суммы один раз в месяц (в день получения зарплаты) перечисляют на счета этих организаций.

Возмещение ущерба работниками организации производится из заработной платы на основании распоряжения руководителя и с согласия работника.

Суммы заработной платы, не выданные в установленный срок, подлежат депонированию, на что составляют ведомость учета депонированной оплаты труда (ф. № 53-АПК), а также реестр невыданной оплаты труда (ф. № 85-АПК).

Данные расчетно-платежных ведомостей обобщаются в целом по хозяйству в сводной ведомости по расчетам с работниками (ф. № 59-АПК). Сальдо на конец месяца в сводке (по ф. № 59-АПК) должно соответствовать конечному сальдо по оплате труда в Главной книге.

Для получения данных по каждому работнику о сумме отработанных человеко-часов, дней и суммы заработной платы по месяцам, по итогам года, включая и выплаты за стаж работы и всего за год, ведется группировочная ведомость по учету рабочего времени и начисленной оплаты труда по каждому структурному подразделению.

Учет фонда оплаты труда по категориям работающих производится в сводной ведомости начисленной оплаты по ее составу и категориям работников (ф. № 58-АПК). Данные сводки ведут по каждому структурному подразделению на основании расчетно-платежных ведомостей. Для получения данных в целом по хозяйству о фонде оплаты труда по категориям работающих используются такие же сводные ведомости. Учет фонда оплаты труда по подразделениям ведется по работникам постоянным и привлеченным. Общая сумма заработной платы за каждый месяц в сводной ведомости начисленной оплаты труда по ее составу и категориям работников (ф. № 58-АПК) должна соответствовать сумме начисленной оплаты в сводной ведомости по расчетам с работниками (ф. № 59-АПК).

— 13.4. Синтетический учет расчетов по оплате труда

На счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» обобщается информация о расчетах с персоналом, состоящим и не состоящим в списочном составе организации по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям по временной нетрудоспособности и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации.

По кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются суммы начисленной основной и дополнительной оплаты труда, начисленных пособий за счет отчислений в фонд социальной защиты населения, начисленных доходов от участия в фонде организации. По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются выплаченные суммы оплаты труда, включая стоимость натуральной оплаты труда,

премий, пособий, доходов от участия в уставном фонде организации, а также суммы удержанных налогов, платежей в фонд социальной защиты населения, по исполнительным документам, депонированные суммы и другие удержания.

Разница между кредитом и дебетом счета — это сумма задолженности организации перед работниками.

На общую сумму начисленной заработной платы работникам организации в зависимости от того, в каких производствах они работают и каким видом деятельности занимаются, составляют бухгалтерские проводки по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и дебету следующих счетов: 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» — по операциям, связанным с заготовлением и приобретением материальных ценностей, молодняка животных, 08 «Вложения во внеоборотные активы» — по операциям, связанным с приобретением, строительством основных средств и нематериальных активов; 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» — на сумму оплаты труда работников, выполняющих механизированные и комбо-ручные работы отрасли растениеводства, животноводства, промышленных и вспомогательных производств, административно-управленческого персонала, а также по исправлению брака; 44 «Расходы на реализацию», 90 «Реализация» — по работам, связанным с реализацией продукции, 91 «Операционные доходы и расходы» — по работам, связанным с продажей и ликвидацией основных средств, нематериальных активов, 92 «Внерезультативные доходы и расходы» — по работам, связанным с ликвидацией последствий чрезвычайных обстоятельств (пожаров, аварий и др.). На сумму начисленных доходов от участия в уставном фонде организации акционерам (членам персонала) организации составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисление сумм вознаграждений за выслугу лет, а также сумм отпускных при создании резерва на отпуска отражают бухгалтерской проводкой: дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов», кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Суммы, начисленные за дни отпуска, приходящиеся смежные отчетные периоды отражаются бухгалтерской проводкой: дебет счета 97

«Расходы будущих периодов», кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисление пособий по листкам нетрудоспособности, пособий по беременности и родам отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

На суммы удержаний из заработной платы счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» дебетуют в корреспонденции с кредитом следующих счетов: 68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму удержанного подоходного налога; 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — на сумму в размере 1 % удержанных отчислений в фонд социальной защиты населения; 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — на сумму невозвращенного остатка подотчетных сумм; 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — на сумму удержаний по выданным займам, а также возмещению материального ущерба; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам» — на сумму удержаний, произведенных на основании исполнительных документов; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 5 «Расчеты по депонированным суммам» — на сумму не выданной в установленный срок заработной платы; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» — на сумму удержаний по личному страхованию работников; субсчет 76-6 «Расчеты с квартиросъемщиками» — на сумму удержаний квартплаты; субсчет 76-7 «Расчеты с родителями за содержание их детей в детских учреждениях» — на сумму удержанной платы за содержание детей в детских дошкольных учреждениях; 90 «Реализация» — на сумму выданной натуральной оплаты труда. Выдача заработной платы продукцией или натуральной оплатой труда не противоречит действующему законодательству, так как в соответствии со ст. 57 Трудового кодекса заработная плата представляет собой совокупность вознаграждений, исчисляемых в денежных единицах или (и) натуральной форме, которые наниматель обязан выплатить работнику за фактически выполненную работу, а также за периоды, включаемые в рабочее время. Согласно ст. 74 Трудового кодекса заработная плата выплачивается в денежных единицах Республика Беларусь, но с согласия работника допускается замена денежной оплаты полностью или частично натуральной оплатой.

В качестве натуральной оплаты в сельскохозяйственных организациях может выдаваться продукция растениеводства, животноводства, промышленных производств, молодняка животных. Вышеназванные виды

продукции не запрещены к выдаче и не включены в Перечень товаров, которыми не может производиться натуральная оплата труда, утвержденный постановлением Совмина от 28 апреля 2000 г. № 603.

Выплата из кассы сумм заработной платы, аванса, пособий, премий, доходов от участия в организации отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», кредит счета 50 «Касса».

Обобщение данных по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» производится в журнале-ордере ф. № 10-АПК на основании сводной ведомости по расчетам с работниками (ф. № 59-АПК). В ней предварительно обобщаются данные расчетно-платежных ведомостей, составленных по каждому структурному подразделению. Дебетовый оборот по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» находит отражение в журналах-ордерах ф. № 1-АПК, №2-АПК, №7-АПК, №8-АПК, №9-АПК и других регистрах аналитического учета. В конце месяца кредитовый оборот счета 70 и суммы, составляющие его, из журнала-ордера №10-АПК переносят в Главную книгу.

Контрольные вопросы

1. Перечислите формы и системы оплаты труда.
2. Охарактеризуйте первичные документы по учету труда и его оплаты в растениеводстве, животноводстве, вспомогательных производствах.
3. Как начисляются пособия по временной нетрудоспособности?
4. Какие удержания производятся из заработной платы?

ГЛАВА 14. Учет финансовых вложений

14.1. Сущность и классификация финансовых вложений и ценных бумаг

Финансовые вложения — это вложения организацией денежных средств и других свободных ресурсов в государственные ценные бумаги, облигации, акции и иные ценные бумаги других организаций, в уставные (складочные) фонды других организаций, а также займы, предоставляемые другим организациям.

По экономическому содержанию и структуре финансовые вложения подразделяются на взносы в уставные (складочные) фонды других организаций; средства, вложенные в приобретение ценных бумаг других эмитентов; займы, предоставленные сторонним юридическим и физическим лицам (рис. 14.1).

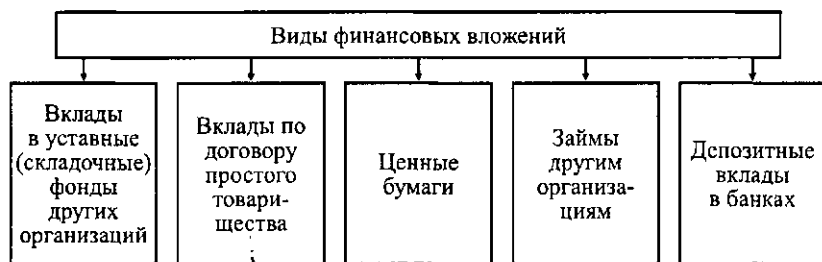


Рис. 14.1. Схема видов финансовых вложений

Инструкция о порядке раскрытия информации и представления бухгалтерской отчетности о финансовых инструментах определяет классификацию финансовых инструментов, информацию о финансовых инструментах, которую необходимо раскрыть.

Для целей настоящей Инструкции используются следующие понятия и их определения:

- *финансовый инструмент* – ценная бумага, договор, в результате которого одновременно возникают финансовый актив у одной орга-

низации и финансовое обязательство или долевой инструмент у другой;

- *финансовый актив* – актив, являющийся:
 - денежными средствами;
 - правом требовать от другой организации по ценной бумаге или договору (далее – договор) денежные средства или другие финансовые активы;
 - правом обмениваться с другой организацией по договору финансовыми активами или финансовыми обязательствами на условиях, которые являются выгодными для организации;

- *долевым инструментом* другой организации;
- договором независимо от того, является он производным финансовым инструментом или нет, расчет по которому осуществляется или может осуществляться путем получения переменного (нефиксированного) числа собственных долевых инструментов организации;

- *финансовое обязательство* – обязательство:
 - предоставить другой организации в соответствии с договором денежные средства или другие финансовые активы;
 - обменяться с другой организацией в соответствии с договором финансовыми активами или финансовыми обязательствами на условиях, которые являются невыгодными для организации;

- *долевым инструментом* другой организации;
- договором независимо от того, является он производным финансовым инструментом или нет, расчет по которому осуществляется или может осуществляться путем передачи переменного (нефиксированного) числа собственных долевых инструментов организации;

- *долевой инструмент* – договор, который подтверждает право участника на долю (имущество) организации при ее ликвидации;

- *собственный долевой инструмент* – собственные выпущенные акции;

- *производный финансовый инструмент* – финансовый инструмент, в отношении которого одновременно должны выполняться следующие условия:

- стоимость финансового инструмента изменяется при изменении указанного базового актива;

- для приобретения финансового инструмента не требуются инвестиции либо требуются незначительные первоначальные инвестиции;

- расчеты по данному финансовому инструменту осуществляются в будущем;

- *сложный финансовый инструмент* – финансовый инструмент, который содержит в себе как элемент финансового обязательства (финансового актива), так и элемент собственного долевого инструмента (на-

пример, облигация, допускающая конвертируемость в фиксированное количество акций).

Такой финансовый инструмент включает два элемента: финансовое обязательство (договор перечислить денежные средства или поставить другие финансовые активы) и долевой инструмент (договор, предоставляющий владельцу право в течение определенного периода времени конвертировать финансовый инструмент в фиксированное количество акций).

Примерами финансовых активов являются денежные средства на счетах в банках, депозиты размещенные, наличные денежные средства, ценные бумаги других эмитентов, дебиторская задолженность. К финансовым активам не относятся: основные средства, нематериальные активы, товарно-материальные ценности, расчеты по капитальным вложениям, расчеты по платежам в бюджет и государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды.

Примерами финансовых обязательств являются полученные кредиты и займы, кредиторская задолженность по расчетам, выпущенные ценные бумаги (кроме акций). К финансовым обязательствам не относятся: расчеты по капитальным вложениям, расчеты по платежам в бюджет и государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды.

Классификация финансовых инструментов представлена на рис. 14.2.

Возникновение финансовых инструментов, активов, обязательств неразрывно связано с заключением соответствующего договора, имеющего определенные экономические последствия. Исходя из этого, финансовые инструменты можно разделить по основным признакам на группы (рис. 14.3).

Согласно ст. 143 Гражданского кодекса Республики Беларусь, ценной бумагой является документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и (или) обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении. С передачей ценной бумаги переходят все удостоверяемые ею права в совокупности.

Закон Республики Беларусь от 12 марта 1992 г. № 1512-ХІІ «О ценных бумагах и фондовых биржах» (с изменениями и дополнениями, далее – Закон № 1512-ХІІ) содержит следующие определения:

- ценные бумаги (акции, облигации) – документы, удостоверяющие выраженные в них и реализуемые посредством предъявления или передачи имущественные права или отношения займа владельца ценной бумаги по отношению к эмитенту (п. 3 ст. 2 Закона № 1512-ХІІ).

Некоторые объекты, отнесенные ст. 144 Гражданского кодекса к ценным бумагам, на счете 58 «Финансовые вложения» не учитываются, в том числе:

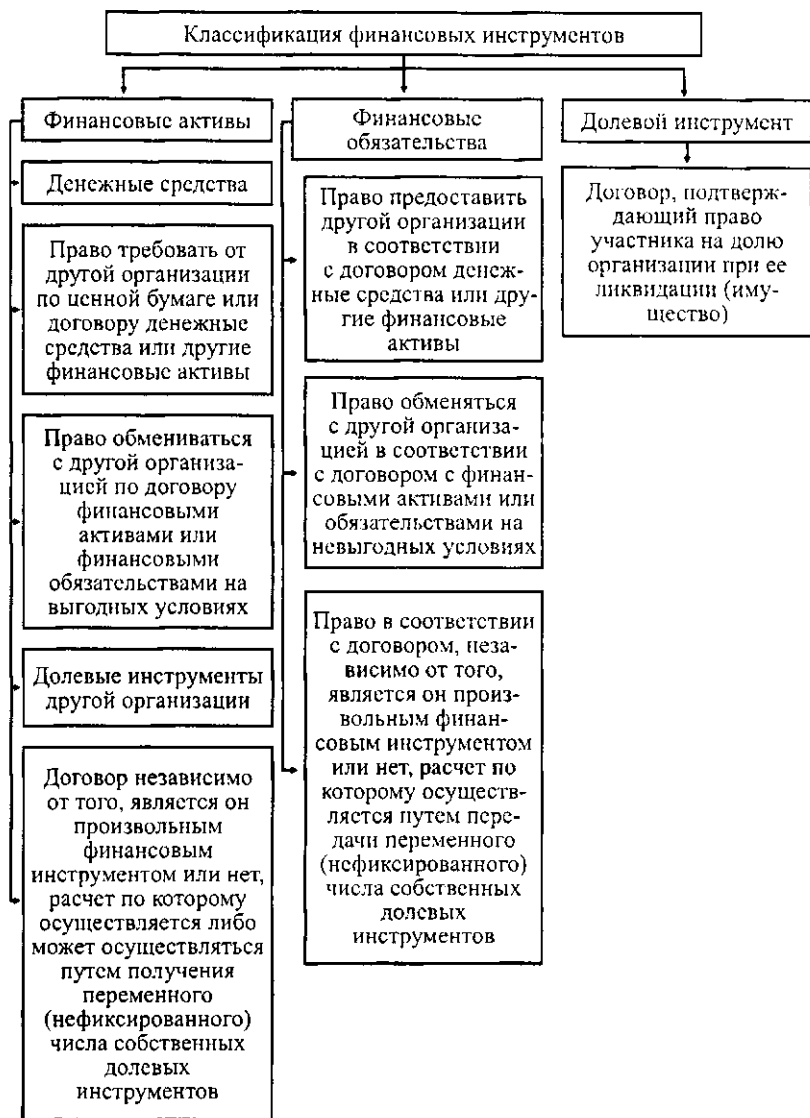


Рис. 14.2. Классификация финансовых инструментов

- товарные векселя, полученные в обеспечение дебиторской задолженности;
- чековые книжки, депозитные и сберегательные сертификаты;



Рис. 14.3. Группы финансовых инструментов

- собственные акции (доли в уставном фонде), выкупленные у акционеров (участников) для последующей перепродажи, и т. д.

В соответствии с положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности Российской Федерации № 34 п, п. 43 к финансовым вложениям относятся инвестиции организаций в государственные ценные бумаги, облигации и иные ценные бумаги других организаций, в уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

Из вышеизложенного видно, что активы, относящиеся к финансовым вложениям в Республике Беларусь и Российской Федерации, соответствуют в своей основе.

Следует также отметить, что понятие финансовые вложения является более узким, чем понятие «инвестиции», но более емким по сравнению с понятием «ценные бумаги», так как включает в себя инвестиции организаций не только в ценные бумаги, но и уставные (складочные) фонды других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

Одной из основных составляющих финансовых вложений являются ценные бумаги. К обращению в соответствии со ст. 144 Гражданского кодекса Республики Беларусь на фондовом рынке могут использоваться следующие виды ценных бумаг: государственные облигации, облигации,

векселя, чеки, депозитные и сберегательные сертификаты, банковские сберегательные книжки на предъявителя, коносамент, акции, приватизационные ценные бумаги.

Ценные бумаги являются средством финансирования, кредитования, вложения денежных накоплений, а также перераспределения финансовых ресурсов.

В финансово-хозяйственной деятельности организации используются в основном следующие виды ценных бумаг (рис. 14.4):

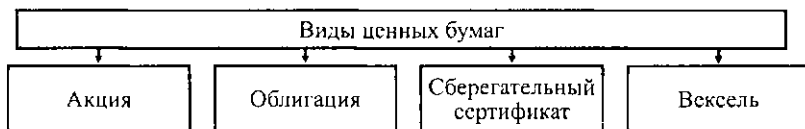


Рис. 14.4. Схема видов ценных бумаг

Все ценные бумаги согласно ст. 145 Гражданского кодекса Республики Беларусь должны содержать обязательные реквизиты. Отсутствие обязательных реквизитов ценной бумаги или несоответствие ценной бумаги установленной для нее форме влечет недействительность совершаемой сделки.

Ценные бумаги классифицируются следующим образом.

I. По экономическому назначению:

1. *Акции акционерных обществ* – любые ценные бумаги, удостоверяющие право их владельца на долю в собственных средствах акционерного общества, на получение дохода от его деятельности и, как правило, на участие в управлении этим обществом.

Термин «акция» (equity) многозначен, имеет общий корень со словом equal – равный, которое носит оттенок «справедливый». Таким образом, его можно трактовать как «справедливая доля». Если некто ссужает фирме деньги, то он тем самым приобретает «справедливую долю» активов этой фирмы.

При осуществлении инвестиционной деятельности вложения осуществляются в простые и привилегированные акции.

Простая акция – ценная бумага, удостоверяющая право владельца на долю собственности акционерного общества при его ликвидации, дающая право ее владельцу на получение части прибыли общества в виде дивиденда и на участие в управлении обществом.

Привилегированная акция – ценная бумага, дающая право ее владельцу на получение дивиденда в качестве фиксированного процента, право на долю собственности при ликвидации общества и не дающая права

голоса на участие в управлении обществом (п. 1 ст. 3 в редакции Закона Республики Беларусь от 28 июня 1996 г. № 487-ХІІ).

2. *Облигация* – ценная бумага, подтверждающая обязательство эмитента возместить владельцу ценной бумаги ее номинальную стоимость в установленный срок с уплатой фиксированного процента (если иное не предусмотрено условиями выпуска) (п. 1 ст. 5 № 1512–ХІІ).

Облигации выпускаются сериями, состоящими из однородных ценных бумаг с равной номинальной стоимостью и одинаковыми условиями выпуска и погашения.

Обязательными реквизитами облигации являются:

- наименование ценной бумаги – «облигация»;
- полное наименование и юридический адрес эмитента облигаций;
- полное наименование или имя покупателя либо указание, что облигация на предъявителя;
- номинальная стоимость;
- размер процентов, если это предусмотрено;
- порядок, сроки погашения и выплаты процентов;
- дата выпуска;
- номер государственной регистрации, серия и порядковый номер облигации;
- образцы подписей (факсимиле) уполномоченных лиц эмитента и права, вытекающие из облигации (п. 3 ст. 5 в редакции Закона Республики Беларусь от 28 июня 1996 г. № 487-ХІІ).

Решение о выпуске облигаций принимается эмитентом в порядке, предусмотренном его уставом или другим документом, регулирующим его деятельность.

Акционерное общество может принять решение о выпуске облигаций только после полной оплаты акционерами стоимости всех акций.

Решение о выпуске облигаций должно обязательно содержать:

- полное наименование и юридический адрес эмитента облигаций;
- уставный фонд эмитента, условия обеспечения займа, наименование документа, регулирующего хозяйственную деятельность, а также перечень руководящих должностных лиц эмитента;
- данные о размещении уже выпущенных ценных бумаг;
- цель выпуска облигаций;
- указание вида облигаций;
- общую сумму эмиссии и количество облигаций, номинальную стоимость облигаций, порядок выплаты доходов;
- где и когда уплачиваются средства на покупку облигаций;

- в какой срок возвращаются средства при отказе от выпуска облигаций;
- порядок размещения облигаций;
- порядок оплаты облигаций;
- другие вопросы, связанные с выпуском облигаций.

Учет облигаций ведут по их видам, эмитентам, срокам погашения.

3. *Вексель* – долговое свидетельство с определенным сроком платежа, дающее беспорное право векселедержателю по истечении срока требовать с должника уплату обозначенной в нем денежной суммы.

Различают два вида векселей – простой и переводной (рис. 14.5):

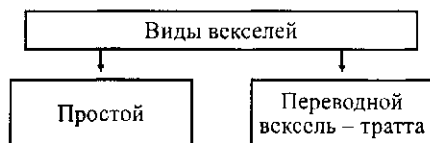


Рис. 14.5. Виды векселей

Простой вексель – это свидетельство, содержащее безусловное обязательство векселедателя уплатить определенную сумму денег предъявителю векселя или лицу, указанному в векселе, или по его приказу, через установленный срок или по его требованию.

Простой вексель предполагает наличие двух участников сделки: продавца и покупателя. Должник по данному векселю не имеет права передавать его другому лицу для платежа, соответственно в нем имеется только одна подпись – лица, обязанного совершить данный платеж. *Переводной вексель (тратта)* представляет собой ценную бумагу, содержащую письменное безусловное указание векселедателя (трассанта) лицу, на которое выставлен вексель, – плательщику (трассанту) – уплатить определенную сумму денег предъявителю векселя или лицу, указанному в векселе, или по его приказу, через установленный срок или по его требованию. Переводной вексель (тратта) выписывается и подписывается кредитором. Такой вексель включает несколько участников, это оборотный вексель. Плательщиком по простому векселю в основном является не векселедатель, а третье лицо – акцептант (в основном банк), который путем акцепта принимает на себя безусловное обязательство осуществить оплату. Переводной вексель содержит денежное обязательство векселедателя, но оно осуществляется под отменительным условием (совершение плательщиком акцепта).

4. *Государственные долговые обязательства* – любые ценные бумаги, удостоверяющие отношения займа, в котором должником выступают государство, органы государственной власти или управления.

Банки и небанковские кредитно-финансовые организации Республики Беларусь при наличии соответствующих лицензионных полномочий могут выпускать следующие виды сертификатов: *депозитные* и *сберегательные*.

Согласно ст. 197 Банковского кодекса *депозитный сертификат* – ценная бумага, удостоверяющая сумму вклада, внесенного в банк, и права вкладчика (юридического лица, индивидуального предпринимателя – держателя сертификата) или его правопреемника на получение по истечении установленного срока суммы вклада и процентов по нему в банке, выдавшем сертификат, или любом филиале (отделении) этого банка. В соответствии со ст. 184 Банковского кодекса депозитный сертификат является одной из форм договора банковского вклада (депозита).

Сберегательный сертификат – ценная бумага, удостоверяющая сумму вклада (депозита), внесенного вкладополучателю, и права вкладчика (физического) лица – держателя сертификата, за исключением индивидуального предпринимателя – держателя сертификата на получение по истечении установленного срока суммы вклада (депозита) и процентов по нему у вкладополучателя, выдаваемого сертификат, или в любом филиале (отделении) этого вкладополучателя.

Сертификаты могут быть только именными, они выпускаются в документальной форме.

Сертификаты должны быть срочными. Выпуск сертификатов до востребования не допускается.

Не допускается прекращение обязательства с использованием сертификата при расчетах за проданные товары или оказанные услуги, кроме услуг банков.

Периодичность выплаты процентов по сертификату определяется банком в сертификате: ежемесячно или одновременно с погашением сертификата при его предъявлении.

Не допускается нулевая процентная ставка по сертификату.

5. *Производные ценные бумаги* – это ценные бумаги, предоставляющие права и (или) устанавливающие обязанности по покупке или продаже базисного актива. Под такими ценными бумагами понимаются фьючерсы, опционы и опционы эмитента.

Сделки с производными ценными бумагами могут завершаться физической поставкой базисного актива либо выплатой разницы в ценах базисного актива и не сопровождаются перемещением базисного актива.

Базисный актив – фондовый индекс, ценная бумага, движимое имущество либо стандартизированные услуги, являющиеся предметом купли-продажи посредством производной ценной бумаги.

Вид базисного актива опциона или фьючерса определяется биржей.

Базисным активом опциона эмитента могут выступать выкупленные на баланс акции собственного выпуска или зарегистрированные в установленном порядке облигации.

Сделки с опционами и фьючерсами могут заключаться профессиональными участниками рынка ценных бумаг только на бирже по правилам, установленным биржей и согласованным с Комитетом по ценным бумагам при Совете Министров Республики Беларусь. При этом биржа должна обеспечить учет таких контрактов в бездокументарной форме.

Опционы эмитента могут обращаться на биржевом и (или) внебиржевом рынке (ч. 2 п. 5 введена постановлением комитета по ценным бумагам при Совмине от 26 декабря 2003 г. № 12/И).

Опцион – это контракт (двустороннее соглашение), по которому одна из сторон приобретает право на покупку или продажу определенного базисного актива по фиксированной цене, действующей в течение всего указанного в контракте (соглашении) срока, а другая сторона обязуется обеспечить осуществление этого права.

Существенными условиями опциона являются:

- реквизиты продавца и покупателя опциона;
- наименование опциона – опцион на покупку (колл) или опцион на продажу (пут);
- базисный актив;
- срок опциона – дата исполнения обязательств по опциону;
- цена исполнения опциона (цена страйк);
- цена опциона (премия, уплачиваемая покупателем продавцу опциона).

Фьючерс – это контракт (соглашение) на покупку (продажу) базисного актива в день, установленный контрактом, по фиксированной цене.

Существенными условиями фьючерсного контракта являются:

- реквизиты покупателя и продавца;
- наименование «фьючерс»;
- базисный актив;
- цена покупки (продажи) базисного актива;
- срок исполнения контракта.

Форвардный контракт – это обязательство, заключаемое между двумя контрагентами сделки и обязывающее его владельца осуществить (или принять) поставку товара, вид, качество, количество которого и условия поставки оговорены в контракте. Причем поставка (приобрете-

ние) товара осуществляется по определенной цене в оговоренный момент времени в будущем. Форвардные контракты торгуются на внебиржевом рынке.

Форвардные контракты различаются по размеру, срокам поставки и сторонам контракта. Форвардные контракты, однако, являются частными соглашениями между двумя сторонами, и их невозможно продать до истечения срока, поскольку вторичный рынок для них отсутствует. Следовательно, держатель форвардного контракта может реализовать выгоду или убыток по своей позиции только по истечении срока. Гарантийная маржа вносится при заключении контракта и не пересматривается, что приводит к достаточно большому ее размеру для покрытия возможного риска изменения цены соответствующего актива в течение срока контракта.

6. *Прочие ценные бумаги* – иные финансовые инструменты, которые Министерство финансов Республики Беларусь вправе квалифицировать в качестве новых видов ценных бумаг.

Основными задачами учета финансовых вложений являются:

- классификация и оценка различных финансовых вложений;
- правильное определение прямых и косвенных затрат по операциям с ценными бумагами;
- исчисление доходов (дивидендов) или потерь, полученных от финансовых вложений;
- точного и своевременного исчисления налогов по операциям с ценными бумагами;
- формирование достоверной информации о финансовых вложениях, необходимой для составления бухгалтерской отчетности.

Приобретая ценные бумаги, организация вкладывает деньги для получения доходов в бизнес других собственников, одновременно выступая их инвестором, в соответствии с Основными условиями выпуска отдельных государственных ценных бумаг, утвержденными постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 13 февраля 2003 г. № 173, которые определяют порядок выпуска, размещения, обращения и погашения государственных эмиссионных ценных бумаг, номинированных в белорусских рублях.

14.2. Оценка финансовых вложений и ценных бумаг

Для правильного учета финансовых вложений определяющее значение в бухгалтерском учете имеет их оценка.

В статье 11 «Оценка активов и обязательств» Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» определено, что для отражения активов и обязательств в бухгалтерском учете организация производит их оценку в денежном выражении.

Финансовые вложения в соответствии с принципами бухгалтерского учета и отчетности принимаются к учету в сумме *фактических затрат*.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) фонд организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Республики Беларусь.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, таких, как ценные бумаги, полученных организацией безвозмездно от учредителей или других организаций и лиц, признается:

- их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг;
- сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету – для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывается рыночная цена.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость финансовых вложений, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада организации-товарища по договору простого товарищества признается их денежная оценка, согласованная товарищами.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, определяется в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Национального

банка Республики Беларусь, действующему на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

Ценные бумаги, не принадлежащие на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, предусмотренной в договоре.

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету ценных бумаг, в бухгалтерском учете приобретение ценных бумаг отражается по фактической цене приобретения, при этом по ценным бумагам с процентным доходом из фактической цены приобретения выделяется сумма накопленного процента (дохода), которая учитывается обособленно от стоимости ценной бумаги.

Организации, производящие переоценку вложений в ценные бумаги, отражают отдельно сумму оплаченного процента (дохода), причитающегося к получению на момент приобретения, только в случае, если котировки данных ценных бумаг не включают в себя сумму процента (дохода), начисленного с момента его последней выплаты.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

Главной составляющей финансовых вложений являются ценные бумаги. Они обладают специфическим свойством в текущем учете и финансовом менеджменте иметь несколько видов стоимости:

1. *Покупная стоимость ценных бумаг* – стоимость ценных бумаг, приобретаемых за плату, определяется путем суммирования фактически произведенных расходов на их покупку.

2. *Номинальная (нарицательная) стоимость* – это стоимость, которая указывается на бланке ценной бумаги или ее сертификате и не имеет практически никакого значения при обороте ценных бумаг на рынке ценных бумаг. Эта цена имеет чисто информационный характер, указывая на величину долевого капитала или займа на момент создания акционерного общества, она остается неизменной в течение всего времени существования ценной бумаги.

3. *Эмиссионная стоимость* – это стоимость, по которой ценные бумаги продаются на первичном рынке. Она может не совпадать с номинальной стоимостью на величину эмиссионного дохода (или убытка), получаемого при продаже ценных бумаг первого выпуска. Разница между номинальной и эмиссионной стоимостью ценной бумаги может быть также обусловлена услугами дилерских фирм, через которые распространяются ценные бумаги. Дилеры скупают ценные бумаги у эмитента по номи-

нальной цене, а затем реализуют их среди инвесторов по эмиссионной. При эмиссии акции цена их размещения должна быть не ниже номинальной.

4. *Выкупная стоимость* представляет собой величину средств, которую выплачивает акционерное общество при выкупе собственных акций у акционеров или при выкупе отзывных акций и облигаций. Данная величина может совпадать с рыночной или нарицательной стоимостью ценных бумаг, но может определяться и рыночным путем, исходя из особенностей сделки.

5. *Ликвидационная стоимость* – это стоимость ценной бумаги, которая определяет часть стоимости реального имущества в фактических продажных ценах, приходящегося на одну ценную бумагу (акцию, облигацию, т. п.).

6. *Залоговая стоимость* – это стоимость ценных бумаг, используемая в качестве обеспечения ссуд и кредитов. Залоговой стоимостью является в основном максимальная сумма кредита, которая может быть предоставлена под залог ценной бумаги.

7. *Потребительская стоимость* ценной бумаги состоит в том, что она приносит доход в результате роста своей курсовой стоимости. Суммарный уровень дохода, приносимого этой ценной бумагой, ее покупатель сопоставляет с риском осуществления в нее инвестиций.

8. *Модифицированная курсовая цена акции* – это соотношение чистой годовой прибыли предприятия в расчете на одну акцию и ставки рефинансирования банка за 12 месяцев.

9. *Балансовая стоимость* – первоначальная стоимость приобретения ценных бумаг за вычетом накопленных процентов, а также стоимость, сложившаяся в результате переоценки.

10. *Справедливая стоимость* – сумма, за которую можно произвести обмен активами или выполнить расчет по обязательству между осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Метод учета по справедливой стоимости как в отношении финансовых инструментов, так и других активов, вызывает немало вопросов у компаний, которые применяют МСФО уже давно. Более того, комиссия по надзору за системой европейских центральных банков, проведя исследование применения международных стандартов финансовой отчетности в странах Евросоюза, пришла к выводу, что применение справедливой стоимости может нарушить финансовую стабильность предприятия. В отчете комиссии утверждается, что «оценивание по справедливой стоимости должно проводиться аккуратно и не менее аккуратно

документироваться во избежание ложного признания выручки и соответствующего поведения организации, основанного на «смещенных» отчетных данных, а не на истинных экономических факторах».

Вследствии этого Совет по международным стандартам финансовой отчетности (IASB) выпустил в ноябре 2006 г. для обсуждения новый дискуссионный документ, касающийся практики измерения по справедливой стоимости. В нем даны более четкие формулировки и единое универсальное руководство, применимое ко всем используемым стандартам. Американский Совет по стандартам финансовой отчетности (FASB) в сентябре утвердил свой стандарт SFAS 157 «Fair Value Measurements» («Измерения по справедливой стоимости») для применения в ГААР.

Порядок определения справедливой стоимости ценных бумаг устанавливается в учетной политике. Также учетной политикой определяется периодичность проведения переоценок, устанавливаемая организацией самостоятельно, но обязательно в последний рабочий день месяца.

Балансовая стоимость ценных бумаг, учет которых ведется по справедливой стоимости, изменяется (переоценивается) на величину изменения их справедливой стоимости. Справедливая стоимость отражает кредитоспособность ценной бумаги. При наличии активного рынка справедливой стоимостью ценных бумаг является рыночная цена, рассчитанная в соответствии с законодательством о ценных бумагах.

11. *Рыночная (курсовая) стоимость* – величина, которая определяется при котировке ценных бумаг на фондовой бирже или другом организованном рынке, она отражает действительную цену ценных бумаг при условии большого объема сделок.

Рыночная стоимость акции определяется по формуле

$$КС = НС \cdot КА / 100 \%,$$

где КС – курсовая стоимость акции, облигации и др.; НС – номинальная стоимость ценной бумаги; КА – курс акций и других ценных бумаг на момент покупки.

Курс акций определяется по формуле

$$КА = Д / Б \cdot 100,$$

где Д – размер получаемого по ценной бумаге дивиденда; Б – уровень существующего на момент сделки банковского процента, %.

Величина курса акций находится в прямой зависимости от размера получаемого по ним дивиденда и в обратной зависимости от уровня существующего на момент сделки банковского процента.

Рыночная цена акции определяется ростом чистых активов компании, и ее максимальное значение не ограничено. При этом она может как расти, так и снижаться.

Рыночная стоимость, как правило, используется в качестве критерия для оценки стоимости отдельных активов и обязательств согласно бухгалтерскому балансу.

Реальная рыночная стоимость ценной бумаги может быть определена только на основе уже свершившейся сделки. Следовательно, до тех пор, пока ценные бумаги не проданы фактически, любая рыночная стоимость является лишь оцениваемой стоимостью.

Оценка всех видов финансовых вложений при их постановке на учет производится в размере фактических затрат для организации-инвестора.

Фактическими затратами на приобретение ценных бумаг могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые специализированным организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией, профессиональными участниками рынка, с участием которых приобретены ценные бумаги;
- расходы по уплате процентов по заемным средствам, используемым на приобретение ценных бумаг до принятия их к бухгалтерскому учету;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

В процессе учета финансовых вложений может быть изменена оценка:

- вложений в долговые ценные бумаги (облигации). Организациям разрешается изменять первоначальную (покупную) стоимость долговых ценных бумаг путем доведения стоимости их приобретения до номинальной стоимости. Выявляемая при этом разница списывается равномерно в течение срока использования ценных бумаг на финансовые результаты организации. Таким образом, ценные бумаги будут отражаться в бухгалтерском учете и отчетности в размере, сложившемся на каждую отчетную дату, как разница между стоимостью их покупки и суммой разницы, приходящейся на последнюю отчетную дату.

14.3. Учет финансовых вложений

Согласно Типовому плану счетов бухгалтерского учета и инструкции по его применению, утвержденным постановлением Министерства финансов от 30 мая 2003 г. № 89 для обобщения информации о наличии

и движении инвестиций организации в государственные ценные бумаги, акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы предназначен активный счет 58 «Финансовые вложения». К данному счету могут быть открыты следующие субсчета:

58-1 «Паи и акции»;

58-2 «Долговые ценные бумаги»;

58-3 «Предоставленные займы»;

58-4 «Вклады по договору простого товарищества».

Финансовые вложения в уставный фонд другой организации представляют собой сумму активов, инвестированных в имущество другой организации для обеспечения ее уставной деятельности. Они производятся в форме внесения вкладов при создании и расширении организации; приобретения акций (долей) организаций на вторичном рынке; приобретения акций приватизируемых организаций у органов управления государственным имуществом.

Для учета наличия и движения инвестиций в акции акционерных обществ, а также уставные фонды других организаций используется субсчет 58-1 «Паи и акции». Финансовые вложения в акции и доли в уставном фонде учитываются у инвестора по фактическим затратам на их приобретение, т. е. в соответствии со ст. 11 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» их стоимость определяется путем суммирования фактически произведенных расходов на их покупку. К расходам на приобретения относятся: суммы, уплачиваемые эмитенту-продавцу; оплата информационных, консультационных и посреднических услуг, связанных с приобретением акций, и иные расходы, непосредственно связанные с финансовыми вложениями.

В бухгалтерском учете эти операции отражаются следующими записями: дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции», кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму вклада в уставный фонд в составе финансовых вложений; дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; кредит счетов 51 «Расчетный счет», 50 «Касса», 52 «Валютные счета» – произведена оплата вклада в уставный фонд.

В соответствии со ст. 912 «Вклады товарищей» Гражданского кодекса Республики Беларусь вкладом признается все то, что он вносит в общее дело, в том числе деньги, иное имущество, профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловая репутация и деловые связи. Неденежные вклады вносятся в уставный фонд только при условии проведения их оценки независимым оценщиком.

Передача товарно-материальных ценностей в счет вклада в уставный фонд другой организации отражается бухгалтерскими записями:

дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции»;
кредит счетов 10 «Материалы», 42 «Товары», 43 «Готовая продукция», 11 «Молодняк животных на выращивании и откорме» и т. д.

В случае передачи в уставные фонды других организаций объектов основных средств и нематериальных активов вначале определяется их остаточная стоимость (из первоначальной стоимости передаваемого объекта вычитают суммы начисленной по нему амортизации).

В бухгалтерском учете вышеназванные операции отражают следующими записями: дебет счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов»; кредит счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» – на сумму списания амортизации по основным средствам и нематериальным активам, внесенным в уставный фонд;

дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции»;
кредит счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» – списана остаточная стоимость внесенного имущества.

Если подписка на акции признана несостоявшейся, возвращенные с временного счета суммы средств, внесенные инвестором в оплату акций, отражаются обратными записями.

Средства финансовых вложений, проведенные организацией, по на которые в отчетном периоде не получены документы, подтверждающие соответствующие права, отражаются на счете 58 «Финансовые вложения» обособленно.

Приобретенные ценные бумаги сдаются на хранение депозитарию или хранятся в организации. В последнем случае ценные бумаги содержатся в кассе в порядке, установленном правилами ведения кассовых операций. Их учет ведется в специальном реестре, составляемом в двух экземплярах. На все ценные бумаги, отдельно по их видам, в реестре указываются номер, серия, номинальная стоимость, эмитент и срок погашения. При погашении ценных бумаг в описи делается соответствующая отметка с указанием даты выписки банка или другого надлежащего оформленного документа, на основании которого приходятся денежные средства. Аналогично делаются отметки при получении доходов по ценным бумагам.

Если приобретенные ценные бумаги сдаются на хранение депозитарию, то в регистрах аналитического учета делается ссылка на соответствующий документ, полученный от депозитария.

Расходы, связанные с уплатой депозитарию вознаграждения за осуществление операций по ценным бумагам по поручению инвестора, относятся на счет 91-2.

В соответствии с п. 1 ст. 3 Закона «О налоге на добавленную стоимость» не подлежат налогообложению НДС имущество, вносимое в качестве взноса (вклада) в уставный фонд организации в размерах, установленных учредительными документами, а также обороты по первичному размещению ценных бумаг эмитентами, осуществляемые в соответствии с законодательством Республики Беларусь, за исключением их размещения по ценам, превышающим номинальную стоимость.

Отметим, что учредители АО могут вносить в счет своего вклада в уставный фонд только ценные бумаги, эмитированные третьими лицами, а также выпущенные самими учредителями, или бумаги, по которым может наступить их имущественная ответственность.

Согласно п.2 ст. 99 Гражданского кодекса не допускается освобождение акционера от обязанности оплаты акций общества, в том числе освобождение его от этой обязанности путем зачета требований к АО.

При начислении дивидендов в учете инвестора составляются следующие бухгалтерские записи:

- дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;
- кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 1 «Операционные доходы» – начислены доходы (дивиденды) от долевого участия в других организациях;
- дебет счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», кредит субсчета 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».

В случае получения дивидендов по вкладам в уставные фонды других организаций в виде товарно-материальных ценностей, основных средств в учете составляются записи: дебет счетов 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция», 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» кредит субсчета 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам». Из суммы начисленных (полученных) дивидендов удерживают и перечисляют налог на доходы. Данные хозяйственные операции отражают бухгалтерской записью:

- дебет субсчета 91-2 «Операционные доходы», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 3 «Налоги, уплачиваемые из прибыли (дохода)» – на сумму налога на доходы, подлежащего уплате в бюджет;
- дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 3 «Налоги, уплачиваемые из прибыли (дохода)», кредит счета 51 «Расчетный счет» – перечислена бюджету задолженность по налогам на доходы.

Акции и вклады могут также быть предметом сделок купли-продажи, для учета этих операций предназначен счет 91 «Операционные доходы и расходы».

Порядок отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетность организации при осуществлении финансовых вложений в ценные бумаги осуществляются в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету ценных бумаг.

Установленные настоящей инструкцией требования обязательны для исполнения юридическими лицами, являющимися коммерческими организациями, исключая банки и небанковские кредитно-финансовые организации Республики Беларусь. Отражение в бухгалтерском учете операций по приобретению, реализации и прочему выбытию ценных бумаг производится на дату перехода права собственности и иных вещных прав, определяемую в соответствии с законодательством Республики Беларусь либо условиями договора.

В бухгалтерском учете операции по движению ценных бумаг в связи с приобретением и переходом на них права собственности и иных вещных прав отражаются на счете 58 «Финансовые вложения». На примере субсчета 58-2 «Долговые ценные бумаги», который используется для учета наличия и движения финансовых вложений в виде займов, оформленных государственными краткосрочными и долгосрочными облигациями, а также частными долговыми ценными бумагами, рассмотрим бухгалтерский учет ценных бумаг.

Если ценные бумаги учитываются по справедливой стоимости, то по дебету счетов учета ценных бумаг отражаются справедливая стоимость и положительная разница при изменении справедливой стоимости (переоценка); по кредиту счетов учета ценных бумаг по справедливой стоимости отражается стоимость проданных или погашенных ценных бумаг, а также отрицательная разница при изменении справедливой стоимости (переоценка).

Приобретение ценной бумаги по справедливой стоимости в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

на покупную стоимость:

- дебет счета 58 «Финансовые вложения», кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

на сумму, уплаченную при приобретении ценных бумаг:

- дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», кредит счета 51 «Расчетный счет»;

начисление ожидаемого процентного (дисконтного) дохода отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

- дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», кредит счета 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы»; получение процентных доходов:

- дебет счета 51 «Расчетный счет»;

- кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Переоценка ценной бумаги в связи с увеличением или уменьшением справедливой стоимости отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

- дебет счета 58 «Финансовые вложения»;

- кредит счета 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы» либо

- дебет счета 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счета 58 «Финансовые вложения».

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЦЕННЫХ БУМАГ ПО ЦЕНЕ ПРИОБРЕТЕНИЯ

Приобретение ценной бумаги в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

- на фактическую цену приобретения за вычетом уплаченного при приобретении накопленного процента (дохода);

- дебет счета 58 «Финансовые вложения», кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

на сумму уплаченного процента (дохода):

- дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Уплаченный процентный доход», кредит счета 51 «Расчетный счет»;

- получение процентов (доходов):

- дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит счета 58 «Финансовые вложения»;

на сумму разницы между полученным и уплаченным процентом (доходом);

- дебет счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы».

ОСОБЕННОСТИ ОТРАЖЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ЦЕННЫХ БУМАГ, НОМИНИРОВАННЫХ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

Отражение в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами, номинированными в иностранной валюте, осуществляется в соответствии с настоящей инструкцией и иными нормативными правовыми актами, регламентирующими бухгалтерский учет операций в иностранной валюте.

Стоимость ценных бумаг и накопленный (начисленный) доход по ценным бумагам отражаются в бухгалтерском учете на соответствующих субсчетах счета 58 «Финансовые вложения».

Ценные бумаги, номинированные в иностранной валюте, учет которых осуществляется по справедливой стоимости, переоцениваются по двум параметрам:

- изменение курса иностранной валюты;
- изменение справедливой стоимости.

14.4. Учет процентных доходов и финансового результата от выбытия ценных бумаг

У организации продавца финансовый результат от выбытия ценных бумаг определяется в день выбытия как разница между ценой продажи (погашения) ценной бумаги и ее стоимостью с учетом сумм переоценки, числящихся в фонде переоценки ценных бумаг. Из цены продажи отдельной строкой выделяется полученный процентный (дисконтный) доход.

Доходы по ценным бумагам в виде процентного или дисконтного дохода являются отдельной категорией доходов и не учитываются от выбытия ценных бумаг.

Процентные доходы признаются в том отчетном периоде, в котором они получены.

Доходы к получению начисляются:

- по ценным бумагам с процентным доходом – в соответствии с годовой доходностью. По векселям – в соответствии с годовой доходностью, рассчитанной исходя из цены приобретения и срока, оставшегося до погашения.

В бухгалтерском учете начисление процентов отражается по дебиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы».

Получение процентных доходов отражается по дебету расчетных счетов в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Финансовый результат от выбытия ценных бумаг определяется в день выбытия как разница между ценой продажи (погашения) ценной бумаги и ее стоимостью с учетом сумм переоценки, числящихся в фонде переоценки ценных бумаг. Из цены продажи отдельной строкой выделяется полученный процентный (дисконтный) доход, учитываемый отдельно.

Балансовая стоимость ценных бумаг, учитываемых по справедливой стоимости, уменьшается (увеличивается) на сумму переоценки, относящейся к выбывающему активу, числящейся в фонде переоценки.

Доход от реализации ценных бумаг, приобретенных для перепродажи, отражается по кредиту счета 90 «Реализация».

Доход от реализации и прочего выбытия ценных бумаг, приобретенных с целью получения инвестиционного дохода, отражается по кредиту счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 1 «Операционные доходы».

Покупная стоимость реализованных и выбывших ценных бумаг определяется по средневзвешенной цене.

Выбытие ценных бумаг, в том числе в результате продажи или выкупа эмитентом, отражается в бухгалтерском учете записями:

дебет счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», кредит счета 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы» — на сумму полученного при выбытии процента (дохода);

дебет счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», кредит счета 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы» — на цену продажи за вычетом полученного при выбытии ценной бумаги процентного (дисконтного) дохода;

дебет счета 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы», кредит счета 58 «Финансовые вложения» — на балансовую стоимость к моменту реализации;

дебет счета 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы», кредит счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» — на затраты и услуги по реализации (депозитария, брокеров и др.);

дебет счета 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы», кредит счета 99 «Прибыли и убытки» или дебет счета 99 «Прибыли и убытки», кредит счета 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы» — на величину финансового результата от реализации (прибыли или убытки).

Профессиональные участники рынка ценных бумаг уменьшают налогооблагаемую базу налога на доходы по операциям с ценными бумагами на сумму прямых и косвенных затрат.

Косвенные затраты, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), распределяются пропорционально удельному весу выручки, полученной от операций с ценными бумагами, определяемой как цена реализации (погашения) ценных бумаг в общем объеме выручки, полученной профессиональным участником рынка ценных бумаг в процессе осуществле-

ния предпринимательской деятельности (п. 6 Положения № 89). При этом необходимо учитывать нормы Указа Президента Республики Беларусь от 15 июня 2006 г. № 398 «Об утверждении норм расходов на рекламу, маркетинговые, консультационные и информационные услуги, представительские цели, подготовку кадров». Стоимость данных услуг сверх норматива будет являться объектом обложения налогом на добавленную стоимость согласно подп. 1.1.1 ст. 2 Закона № 1319–XII, как оборот по передаче внутри организации для собственных нужд товаров (работ, услуг) для собственного потребления непроизводственного характера, стоимость которых не относится на издержки производства и обращения.

Учитывая тот факт, что объектом налогообложения для иных организаций, осуществляющих операции с ценными бумагами, признается общая сумма доходов от реализации (погашения) ценных бумаг в налоговом периоде (согласно Декрету № 43) под таким доходом следует понимать любой доход, полученный от реализации ценных бумаг, в том числе процентный.

На счете 58 «Финансовые вложения», субсчете 2 «Долговые ценные бумаги» формируется также информация о наличии и движении векселей.

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 28 апреля 2006г. № 278 «О совершенствовании регулирования вексельного обращения в Республике Беларусь» вправе выдавать, акцептовать, оплачивать простые и переводные векселя, а также индоссировать и давать аваль:

- от имени Республики Беларусь и ее административно-территориальных единиц – Президент Республики Беларусь или Совет Министров Республики Беларусь в случаях, установленных Президентом Республики Беларусь;
- Национальный банк, иные банки, включенные в перечень банков Республики Беларусь, имеющих право обязываться по векселю, утверждаемый Национальным банком по согласованию с Президентом Республики Беларусь;
- другие юридические лица Республики Беларусь, кроме организаций, финансируемых из бюджета;
- международные организации, иностранные государственные органы и организации, иностранные граждане и лица без гражданства, не имеющие постоянного места жительства на территории Республики Беларусь;
- не допускаются выдача, индоссирование и авалирование простых и переводных векселей, не обеспеченных денежными средствами и иным имуществом лица, у которого в связи с этим возникают обязанности по векселю, в том числе имущественными правами, другими принадлежащими этому лицу отчуждаемыми правами, имеющими денежную оценку;

- не может использоваться имущество, право на отчуждение которого ограничено законодательством, судом, собственником или договором;

- осуществление права выдавать простые и переводные векселя, их копии и экземпляры переводного векселя, индоссировать и авалировать простые и переводные векселя, а также акцептовать переводные векселя приостанавливается, если приостановлены операции юридических лиц по их счетам и в иных случаях, предусмотренных законодательными актами;

объем обязательств по выданным, индоссированным и авалированным простым и переводным векселям, а также акцептованным переводным векселям, которые могут быть предъявлены к оплате, не должен превышать для:

- юридических лиц, зарегистрированных в Едином государственном регистре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, кроме банков, – стоимости чистых активов за вычетом стоимости имущества, на которое наложен арест, рассчитанной на первое число месяца, в котором осуществляются выдача, индоссамент и авалирование простых и переводных векселей, а также акцент переводных векселей;

- банков – 50 % собственного капитала банка;

если иное не определено Президентом Республики Беларусь:

- физические лица, постоянно или временно проживающие на территории Республики Беларусь, вправе от своего имени оплачивать простые и переводные векселя, их копии и экземпляр переводного векселя, выданные за пределами Республики Беларусь или на ее территории до вступления в силу настоящего Указа, давать аваль по таким векселям, их копиям и экземплярам, а также осуществлять в отношении их иные права и обязанности векселедателя, законного векселедержателя, индоссанта, акцептанта, авалиста и плательщика;

- банки, не названные в Указе, вправе акцептовать и оплачивать простые и переводные векселя, их копии и экземпляр переводного векселя, выданного за пределами Республики Беларусь или на ее территории до вступления в силу настоящего Указа, выполнять в отношении этих векселей обязанности в соответствии с законодательством;

- юридические лица, зарегистрированные в Едином государственном регистре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а также физические лица, постоянно или временно проживающие на территории Республики Беларусь, обязаны в течение трех рабочих дней, следующих за днем оплаты, выдачи, другой формы передачи или получения векселя, его экземпляра или копии, в целях изменения права собственности или иных вещных прав на них представить в республи-

ликанское унитарное предприятие «Республиканский центральный депозитарий ценных бумаг» документ, подтверждающий реквизиты соответствующего векселя и (или) его копий, экземпляров переводного векселя (включая индоссаменты и авали на этих векселях, копиях и экземплярах), копии договора об отчуждении векселя, его копий и экземпляров, а также акта их приемки-передачи или другого документа, подтверждающего факт получения, передачи или оплаты векселя, его копии и экземпляра.

Документы, представляемые в республиканское унитарное предприятие «Республиканский центральный депозитарий ценных бумаг», должны быть нотариально заверены.

Выдача, акцепт, оплата простых и переводных векселей, а также индоссирование и дача авала лицами, которые не имеют права на это, либо выдача простых и переводных векселей, их индоссирование или авалирование без обеспечения имуществом в соответствии с законодательством влекут наложение штрафа – в размере вексельной суммы.

Выдача простых и переводных векселей и копий и экземпляров переводного векселя юридическими лицами, зарегистрированными в Едином государственном регистре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, операции и счетам которых приостановлены, либо индоссирование или авалирование этими лицами простых и переводных векселей, акцентование ими переводных векселей влекут наложение штрафа – в размере вексельной суммы;

Превышение юридическими лицами, зарегистрированными в Едином государственном регистре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, объема обязательств по выданным индоссированным, авалированным простым и переводным векселям и акцентованным переводным векселям влечет наложение штрафа – в размере от 10 до 50 % суммы превышения.

Непредставление, несвоевременное представление юридическими лицами, зарегистрированными в Едином государственном регистре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей и физическими лицами, постоянно или временно проживающими на территории Республики Беларусь, в республиканское унитарное предприятие «Республиканский центральный депозитарий ценных бумаг» нотариально заверенных документов, влекут наложение штрафа – в размере от 20 до 50 % вексельной суммы.

Производство по делам вышеназванных административных и экономических правонарушений возлагается на уполномоченных должностных лиц органов Комитета государственного контроля, Комитета по цен-

ным бумагам при Совете Министров Республики Беларусь и налоговых органов.

Указ определяет круг субъектов, виды сделок с векселями, которые могут осуществлять соответствующие субъекты, а также предельный объем обязательств по векселям для них.

Это одно из важнейших изменений, внесенных Указом. Ранее согласно порядку выпуска, учета и авалирования векселей субъектами хозяйствования, утвержденному постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 19 мая 1999г. № 719, лимит именных индоссаментов, совершенных субъектом хозяйствования, и выпуска им переводных векселей не устанавливался.

Сделки с использованием векселей порождают категории вексельных обязательств:

- 1) обязательства прямых должников;
- 2) обязательства иных должников (участников регрессных вексельных обязательств).

Прямыми должниками являются векселедержатель в простом векселе и акцептант – в переводном.

Векселедержатель – это лицо, которое составило и выдало вексель. В простом векселе векселедержатель всегда является и плательщиком. В переводном векселе плательщиком указывается обычно иное лицо (не векселедержатель), но векселедержатель может нести ответственность по векселю в случае его неоплаты. Принятие плательщиком на себя обязательства оплатить переводной вексель называют *акцептом*. Он выражается словом «акцептован» или иным равнозначимым выражением и подписывается плательщиком (акцептантом).

Все иные лица являются участниками регрессивных вексельных обязательств, что означает наступление их обязательств только при условии наличия протеста в неплатеже или ином нарушении при обороте векселя со стороны прямых должников.

Статьей 47 Закона установлено, что все лица, выдавшие, акцептовавшие, индоссировавшие на нем аваль, являются солидарно обязанными перед векселедержателем. В силу ст. 77 закона эти требования распространяются и на простой вексель, применительно к которому это означает, что все лица, индоссировавшие простой вексель или поставившие на нем аваль, являются солидарно обязанными перед векселедержателем.

Одним из вексельных должников может быть авалист. Авалем могут обеспечиваться обязательства любого обязанного по векселю лица. Авалист несет такую же ответственность, как и лицо, за которое дан аваль. Этот способ обеспечения имеет определенное сходство с поручительством, но не тождественен ему.

Таким образом, обязательства по векселю несут следующие категории субъектов:

- векселедержатель простого и переводного векселя;
- лица, индоссировавшие вексель;
- лица, авалировавшие вексель.

Как следствие, все вышеуказанные категории субъектов по общему правилу должны соблюдать требования пп. 1.2, 1.4. Указа (обязательства по векселям должны быть обеспечены имуществом, объем этих обязательств не должен превышать установленных Указом пределов).

Передача векселя посредством индоссаumenta является специальным способом передачи прав, отличным от общегражданской уступки требования. В отличие от кредитора, который при уступке требования отвечает перед новым кредитором за действительность переданного требования, но не отвечает за его исполнение, индоссант (лицо, передающее права по векселю посредством совершения на нем передаточной надписи — индоссаumenta) отвечает перед индоссатом (лицом, которому передаются права по векселю) и последующими держателями векселя как за действительность требования, так и за его исполнимость.

Однако законодательство выделяет несколько видов индоссаументов (например, прямой именной, бланковый, безоборотный, без протеста, залоговый, препоручительный и др.), которые отличаются по содержанию и по правовым последствиям.

За осуществление операций с векселями, их копиями, а также экземплярами переводного векселя взимается гербовый сбор (ранее гербовый сбор уплачивали лишь векселедержатели в размере 0,1 % от номинала).

Согласно Указу Президента Республики Беларусь от 28 апреля 2006 г. № 278 «О совершенствовании регулирования вексельного обращения в Республике Беларусь» (далее — Указ № 278) объектами обложения данным сбором являются:

- передача и получение простых и переводных векселей, их копий и экземпляров переводных векселей в целях изменения права собственности или иных вещных прав на них, в том числе при выдаче, индоссировании, авалировании простых и переводных векселей, их копий и экземпляров переводных векселей;
- предъявление к оплате составленного (выданного), индоссированного или авалированного в Республике Беларусь простого или переводного векселя, его копии и экземпляра переводного векселя, информация о которых не представлена в РУП «Республиканский центральный депозитарий ценных бумаг».

Указом № 278 определены размеры гербового сбора, который по общему правилу составляет 0,1 % налоговой базы. При выдаче копий прос-

тых и переводных векселей, экземпляров переводных векселей он составляет 20 %, а при передаче международным организациям, иностранным государственным органам и организациям, иностранным гражданам и лицам без гражданства и получении от них простых и переводных векселей – 15 % налоговой базы.

Следует обратить внимание, что по составленному индоссированному или авалированному в Республике Беларусь простому или переводному векселю, его копии и экземпляру переводного векселя, информация о которых не представлена в установленном порядке в РУП «Республиканский Центральный депозитарий ценных бумаг», гербовый сбор уплачивается по ставке 25 % налоговой базы.

Указом № 278 определен новый порядок уплаты гербового сбора, который действует с 1 июля 2006 г. С этой даты гербовый сбор согласно подп. 1.7.1 Указа № 278 относится на финансовые результаты деятельности его плательщиков. Исходя из данной формулировки начисление указанного сбора будет отражаться записью: дебет счета 92 «Внерезультативные доходы и расходы», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

В соответствии с подп. 1.6. Указа № 278 юридические лица, зарегистрированные в Едином государственном регистре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а также физические лица, постоянно или временно проживающие на территории Республики Беларусь, обязаны в течение трех рабочих дней, следующих за днем оплаты, выдачи, другой формы передачи или получения векселя, его экземпляра или копии, в целях измерения права собственности или иных вещных прав на них представить в РУП «Республиканский центральный депозитарий ценных бумаг» документ, подтверждающий реквизиты соответствующего векселя и (или) его копий, экземпляров переводного векселя (включая индоссаменты и авали на этих векселях, копиях и экземплярах), копии договора об отчуждении векселя, его копий и экземпляров, а также акта о приемке-передачи или другого документа, подтверждающего факт получения, передачи или оплаты векселя, его копии и экземпляра. Вышеуказанные документы должны быть нотариально заверены.

Если вексель получен от других организаций в счет поставки товарно-материальных ценностей, выполнения работ или оказания услуг, т. е. как средство платежа за реализуемые ценности, то операции по приобретению векселей и их погашению при определении выручки по мере отгрузки продукции (работ, услуг) у продавца (под вексель) на сумму векселей, полученных от покупателей и заказчиков за продукцию, товары, работы и услуги, будут иметь следующий вид:

дебет счетов 51 «Расчетный счет» или 52 «Валютные счета» и кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 3 «Векселя полученные» — на сумму поступления денежных средств по мере погашения задолженности по векселю;

дебет счета 51 «Расчетный счет» или 52 «Валютные счета», кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 1 «Операционные доходы» — на сумму поступления процента, предусмотренного по векселю.

Пример. Организация реализует основные средства, первоначальная стоимость которых 40 млн р., сумма амортизации на момент реализации составила 14 млн р. Цена реализации — 35 млн р., НДС — 6,3 млн р.

Организация производит расчет векселем с обязательством оплатить стоимость основных средств и процент по векселю в размере 16 % годовых от суммы долга ($35 \text{ млн р.} + 6,3 \text{ млн р.} \cdot 16\% : 100 = 0,55 \text{ млн р.}$).

В бухгалтерском учете данные хозяйственные операции будут иметь следующий вид:

дебет счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств», кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 1 «Основные средства предпринимательской деятельности» — 40 млн р. на сумму списания первоначальной (восстановительной) стоимости реализованных основных средств;

дебет счета 02 «Амортизация основных средств», субсчет 1 «Амортизация собственных основных средств», кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств» — 14 млн р. на сумму списания начисленной амортизации;

дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 2 «Операционные расходы», кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств» — 26 млн р. на сумму списания остаточной стоимости основных средств;

дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 3 «Векселя полученные», кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 1 «Операционные доходы» — 41,3 млн р. на сумму полученного векселя за реализованные основные средства;

дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 2 «Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации продукции, работ, услуг» — 6,3 млн р. сумма начисленного НДС по реализованным основным средствам;

дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо операционных доходов и расходов», кредит счета 99 «Прибыли и убытки» — 9 млн р. Списана прибыль от реализации основных средств;

дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 3 «Векселя полученные» — 41,3 млн р. поступили на расчетный счет денежные средства в оплату полученного векселя;

дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы» субсчет 1 «Операционные доходы» — 0,55 млн р., Поступили на расчетный счет проценты по векселю;

дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо операционных доходов и расходов», кредит счета 99 «Прибыли и убытки» — 0,55 млн р. Списываются проценты по векселю на прибыль.

Выдача векселей на стоимость фактически поступивших товарно-материальных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг отражается следующими бухгалтерскими записями:

дебет счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 41 «Товары», 23 «Вспомогательные производства», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные» — на стоимость поступивших материальных ценностей выполненных работ, оказанных услуг;

дебет счета 18 «Налог на добавляемую стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные» — на сумму НДС, выделенного в расчетных документах по приобретенным ценностям (работам, услугам);

дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 2 «Операционные расходы», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные» — на сумму процента, начисленного по векселю;

дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные», кредит счета 51 «Расчетный счет» — на сумму погашения векселя и процента по нему.

Пример. Организация приобретает у поставщика материалы на сумму 10 млн р., НДС — 1,8 млн р., всего с НДС — 11,8 млн р. За приобретенные материалы организация рассчиталась векселем, со сроком оплаты через месяц суммы по векселю и оплатой процента по нему, в размере 18 % годовых от суммы дохода (0,177 млн руб).

В бухгалтерском учете по вышеназванным хозяйственным операциям составят следующие записи:

дебет счета 10 «Материалы», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 3 «Векселя выданные» — 10 млн р., на сумму поступивших материалов от поставщиков, а в погашение задолженности поставщику передан вексель;

дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные» — 1,8 млн р., — на сумму НДС, выделенного в документах на поступление;

дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 2 «Операционные расходы», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 3 «Векселя выданные» — 0,177 млн р. — на сумму начисленных процентов по векселю;

дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 3 «Векселя выданные» — 11,977 млн р. на сумму оплаченного векселя и уплаченных процентов по нему.

Кроме вышеуказанных схем расчетов с использованием векселя, векселедержатель может с его помощью осуществлять следующие операции:

учесть вексель в банке, передать вексель по индоссаменту другому лицу для получения денежных средств, рассчитаться им за приобретаемые ценности, работы, услуги.

Финансовые векселя, приобретенные в качестве расчетных документов, учитываются как вложения в ценные бумаги на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги». Учет на данном субсчете, приобретение финансового векселя и расчет векселем с поставщиками осуществляются аналогично учету других ценных бумаг.

Пример. Организация приобретает банковской процентный вексель по номинальной стоимости 100 млн р. Полученный вексель организация передает в счет оплаты за используемые материальные ценности в сумме 98,53 млн р., в том числе НДС — 15,03 млн р., стоимость материальных ценностей без НДС — 83,5 млн р.

дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», кредит счета 51 «Расчетный счет» — 100 млн руб, перечислены с расчетного счета денежные средства на покупку векселя;

дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 100 млн р., оприходован банковский процентный вексель;

дебет счета 20 «Основное производство», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 83,5 млн р. Списываются израсходованные материальные ценности;

дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам», кредит счета 60 «Расчеты с поставщика-

ми и подрядчиками» — 15,03 млн руб. на сумму НДС, выделенного в документах;

дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», кредит счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги» — 98,53 млн р. — списывается стоимость векселя, переданного в оплату за материальные ценности;

дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 2 «Операционные расходы», кредит счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги» — 1,47 млн р., сумма разницы между стоимостью векселя и кредиторской задолженностью за материальные ценности;

дебет счета 99 «Прибыли и убытки», кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо операционных доходов и расходов» — 1,47 млн р. списывается убыток от операций с ценными бумагами.

Пример. Организация приобретает материалы стоимостью 53,1 млн р., в том числе НДС — 8,12 млн р. В счет оплаты за поступившие материалы организация передала поставщику собственный вексель. В течение определенного времени по банковскому индоссаменту вексель передавался нескольким организациям и вернулся обратно в оплату за отгруженную покупателю продукцию собственного производства. Цена реализованной продукции составила 49,56 млн р., в том числе НДС — 7,56 млн р. Фактическая себестоимость отгруженной продукции собственного производства составила 39,5 млн руб.

В бухгалтерском учете данные хозяйственные операции будут иметь следующий вид:

дебет счета 10 «Материалы», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 3 «Векселя выданные» — 45 млн р., поступили материалы от поставщиков, за которые организация произвела расчет собственным векселем;

дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 3 «Векселя выданные» — 8,1 млн р. НДС, выделенный в документах на поступление;

дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 1 «Расчеты в порядке инкассо», кредит счета 90 «Реализация», субсчет 1 «Выручка от реализации» — 49,56 млн р. на стоимость отпущенной покупателю продукции собственного производства;

дебет счета 90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации», кредит счета 43 «Готовая продукция собственного производства» —

39,5 млн р. – списывается фактическая себестоимость реализованной продукции собственного производства;

дебет счета 90 «Реализация», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 8,1 млн р. на сумму НДС, исчисленного из выручки от реализации;

дебет счета 90 «Реализация», субсчет 9 «Прибыль, убыток от реализации», кредит счета 99 «Прибыли и убытки» — 2,5 млн р. на сумму списания прибыли от реализации продукции собственного производства;

дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 1 «Расчеты в порядке инкассо» — 49,56 млн р. на сумму полученного векселя в оплату отгруженной продукции;

дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 3 «Векселя выданные», кредит счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги» — 49,56 млн р. на сумму списания векселя при погашении;

дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 3 «Векселя выданные», кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 1 «Операционные доходы» — 3,54 млн р. на сумму списания разницы стоимости выданного векселя при погашении;

дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо операционных доходов и расходов», кредит счета 99 «Прибыли и убытки» — 3,54 млн р. на сумму списания прибыли от операций с ценными бумагами.

В случае появления срочной необходимости в свободных денежных средствах организация – держатель векселя может осуществить операцию дисконтирования. *Дисконтирование* означает покупку векселей банком у векселесдержателя до срока их погашения с одновременным взиманием дисконта. Понятие «дисконт» используют для обозначения процесса учета векселей банком и как величину учетного процента, который взимается при этом кредитной организацией. Векселесдержатель может передать вексель в качестве залога (обеспечения) кредита банка под дисконт векселей. Получение денежных средств от банка отражается в бухгалтерском учете по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции с кредитом счетов расчетов по кратко- и долгосрочным кредитам и займам. Операция учета (дисконта) векселей закрывается на основании полученного извещения банка об уплате с отражением данной операции по дебету счетов учета расчетов по долго- и краткосрочным кредитам и займам и кредиту соответствующих счетов дебиторской задолженности.

В случае невыполнения в установленный срок плательщиком обязательств по векселю организация-векселедержатель обязана самостоятельно погасить задолженность перед банком. При этом делают запись по дебету счетов учета расчетов по долго- и краткосрочным кредитам и займам и кредиту счетов учета денежных средств.

Ссуда, выданная банком под вексель, должна быть равной номинальной стоимости векселя за вычетом дисконта, удерживаемого за предоставление кредита. При дисконтировании вексель передается банку, но его стоимость продолжает учитываться по счету 58 «Финансовые вложения».

Пример. Вексель покупателя под полученные товары с номинальной стоимостью 1 000 000 р. и суммой начисляемых процентов – 150 000 р. Сумма кредита в размере 950 000 р. поступила на расчетный счет организации. Банк получил в обеспечение ссуды вексель, номинал которого с процентами к сроку уплаты составит 1 150 000 р. Вышеназванные хозяйственные операции отражаются следующими записями:

дебет счета 51 «Расчетный счет» – 950 000 р.;

дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 2 «Операционные расходы» – 50 000 р. (оплата услуг банка и проценты за кредит);

кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет 3 «Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств» – 1 000 000 р.

В случае получения извещения из банка о поступлении денежных средств в погашение векселя в размере 1 150 000 р. векселедержатель в бухгалтерском учете составит следующие записи:

дебет счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет 3 «Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств» – 1 000 000 р.

дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» – 150 000 р. (проценты по векселю);

кредит счета 58 «Финансовые вложения» – 1 000 000 р.;

кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы» – 150 000 р.

В том случае, если банк сообщает, что деньги по векселю не получены и просит вернуть полученный кредит, бухгалтерском учете данные хозяйственные операции отражаются следующими записями:

дебет счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет 3 «Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств» – 1 000 000 р.;

дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» – 150 000 р.;

кредит счета 51 «Расчетный счет» – 1 150 000 р.

В данном случае вексель также числится на учете векселедержателя по счету 58 «Финансовые вложения», так как это отказной вексель, его необходимо учитывать на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по претензиям».

Предоставленные займы в виде денежных и иных ценностей у заемщика отражаются следующей бухгалтерской записью:

дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы»;

кредит счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме» и т. д.

При возврате займа составляется обратная запись.

На сумму начисленных и уплаченных процентов в денежной форме по выданному займу составляются следующие записи:

дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;

кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 1 «Операционные доходы»;

дебет счета 51 «Расчетный счет»;

кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» – на сумму полученных на расчетный счет процентов.

Отличительной особенностью займов является то, что возврат должен быть осуществлен таким же имуществом, иначе операция предоставления и возврата займа будет считаться товаро-обменной и ее отражение должно осуществляться с использованием счетов 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы» с соответствующим начислением налогов.

Если заемщик своевременно не возвращает сумму полученного займа, заемщик имеет право на получение штрафных санкций, при начислении которых составляется бухгалтерская запись:

дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»,

кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 1 «Операционные доходы» — на сумму начисленных штрафных санкций, признанных заемщиком.

Займы, обеспеченные векселями, учитываются на этом субсчете обособленно.

На субсчете 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» организацией-товарищем учитываются наличие и движение вкладов в общее имущество по договору простого товарищества, не оформленных в виде ценных бумаг.

Простое товарищество – это союз двух или нескольких лиц. Если в планы товарищества входит ведение предпринимательской деятельности, то такой союз может быть образован только индивидуальными предпринимателями и (или) юридическими лицами, называемыми товарищами. По договору они обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей законодательству цели.

Договором определяются:

- участник, на которого возложено ведение бухгалтерского учета по совместной деятельности;
- размеры денежных и имущественных взносов каждого участника;
- порядок распределения между участниками результатов совместной деятельности.

Согласно ст. 912 ГК вкладом товарища признается все то, что он вносит в общее дело, в том числе деньги, иное имущество, профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловая репутация и деловые связи. Вклады товарищей предполагаются равными по стоимости, если иное не следует из договора или фактических обстоятельств. Денежная оценка вклада товарища производится по соглашению между товарищами. С учетом данных обстоятельств организуется учет передаваемых в общее имущество вкладов (у товарища, на которого возложено ведение общих дел, поступление вкладов отражается на соответствующих счетах в корреспонденции с кредитом счета 80 «Уставный фонд», «Вклады товарищей»).

Таким образом, отражение операций по передаче вкладов в общее имущество товарищей, равно как и доходов от участия в товариществе, практически ничем не отличается от учета инвестиций в уставные фонды коммерческих организаций и доходов от участия в этих организациях, с той лишь разницей, что здесь используется субсчет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества». На основе договора простого товарищества участник агропромышленного формирования, которому поручено ведение общих дел (как правило, им выступает организация переработки), обязан пройти специальную регистрацию в инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь по месту своего нахождения (регистрация в органе, осуществляющем государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, не требуется).

Передача сырья в качестве вклада в общее имущество в учете сельскохозяйственной организации отражается по дебету субсчета 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» и кредиту счета 43 «Готовая продукция».

Передачу вкладов по договору простого товарищества денежными средствами отражают записью:

дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества»;

кредит счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета».

При передаче основных средств и нематериальных активов составляют следующие записи:

в размере остаточной стоимости вносимых средств при передаче имущества:

дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества»;

кредит счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»;
и одновременно на сумму начисленной амортизации по передаваемому имуществу:

дебет счета 02 «Амортизация основных средств»;

дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов»;

кредит счета 01 «Основные средства»;

кредит счета 04 «Нематериальные активы».

Если балансовая оценка имущественных взносов у участника отличается от оценки, установленной по договору, в этом случае полученная разница относится на счет 91 «Операционные доходы и расходы» и на счета бухгалтерского учета составляются следующие записи:

дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества»;

кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 1 «Операционные доходы» – на сумму увеличения вклада в простое товарищество на разницу между остаточной стоимостью внеоборотных активов, фактической себестоимостью оборотных активов и стоимостью, согласованной между участниками суммы вклада;

дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 2 «Операционные расходы»;

кредит счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества» – на сумму уменьшения вклада в простое товарищество на разницу между остаточной стоимостью внеоборотных активов, фактической себестоимостью оборотных активов и стоимостью согласованной между участниками суммы вклада.

В учете перерабатывающей организации формирование финансовых вложений за счет участия административно-управленческого персонала организации в виде вклада в простое товарищество (оказание услуг) показывается по дебету субсчета 58-4 «Вклады по договору простого

товарищества» и кредиту счетов 20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы». Передача трудоресурсов в виде вклада в простое товарищество, в учете перерабатывающей организации отражается по дебету рассматриваемого субсчета и кредиту счета 20 «Основное производство».

Прибыль, полученная товарищами в результате совместной деятельности, распределяется пропорционально стоимости вкладов.

Распределение финансовых результатов совместной деятельности между участниками отражается в бухгалтерской организации следующими записями:

дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 1 «Операционные доходы» – на сумму причитающейся к поступлению прибыли от совместной деятельности;

дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 4 «Расчеты по поступившей в организацию прибыли от участия в совместной деятельности».

В случае прекращения совместной деятельности оставшиеся денежные средства и имущество распределяются между участниками в соответствии с условиями договора и отражаются следующими бухгалтерскими записями:

дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», кредит счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества» – на стоимость задолженности по имуществу и денежным средствам, подлежащим возврату;

дебет счетов 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 43 «Готовая продукция», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на стоимость поступающего по мере погашения задолженности имущества и денежных средств.

Бухгалтерский учет деятельности, осуществляемой простым товариществом, обычно ведется одним из товарищей на отдельном либо на своем балансе. При этом обособленный баланс не является самостоятельным, так как простое товарищество в соответствии с действующим законодательством не является юридическим лицом, а имущество, выделенное для осуществления деятельности товариществом, не включается в балансы юридических лиц – участников договора о совместной деятельности.

Возврат вклада в простое товарищество по окончании срока действия договора простого товарищества отражается по дебету счета 76 «Расче-

ты с разными дебиторами и кредиторами», кредиту субсчета 58-4 «Вклады по договору простого товарищества».

Аналитический учет по счету 58 «Финансовые вложения» ведется по видам финансовых вложений и объектам, в которые осуществлены эти вложения. Для данных целей сельскохозяйственные организации с журнально-ордерной формой бухгалтерского учета используют ведомость аналитического учета по счетам 55, 57, 58 (ф. № 25-АПК). В ведомости указывается сальдо по каждому виду вложений на 1 января отчетного года. Записи по дебету счета 58 производятся в хронологическом порядке по мере вложения отдельных видов средств или уменьшения вложений. Также отражаются создание и использование резервов. Итоговые записи ежемесячно переносятся в журнал-ордер ф. № 3-АПК.

В журнал-ордере ф. № 3-АПК ведут синтетический учет операций по финансовым вложениям. Журнал-ордер используется в течение года. Записи по кредиту счета 58 производятся по корреспондирующим счетам на основании сводных данных ведомости ф. № 28-АПК о кредитовых оборотах, а обороты по дебету счета 58 записывают общими итогами.

Кредитовые обороты по счету 58, переносимые из ведомости ф. № 25-АПК в журнал-ордер ф. № 3-АПК, подлежат сверке по корреспондирующим счетам с данными других регистров: по счету 50 – с разделом дебетовых оборотов в журнале-ордере ф. № 1-АПК, по счетам 51 и 52 – с разделом дебетовых оборотов в журнале-ордере ф. № 2-АПК, по счету 99 – в журнале-ордере ф. № 15-АПК, по счетам 66 и 67 – с ведомостью ф. № 26-АПК. После сверки с данными других регистров кредитовые обороты по счету 58 в целом и с разбивкой по корреспондирующим счетам в установленном порядке переносятся в Главную книгу, дебетовый остаток отражается во втором разделе бухгалтерского баланса.

14.5. Учет резервов под обесценение вложений в ценные бумаги

Данный резерв позволяет, с одной стороны, сформировать балансовую стоимость финансовых вложений в ценные бумаги на основе их учетной стоимости, с другой – обеспечивает покрытие возложенного убытка от негативного развития ситуации на фондовом рынке.

Под обесценением следует понимать устойчивое снижение стоимости финансовых вложений на сумму существенно ниже величины ожидаемых организацией экономических выгод от операций с ними в обычных условиях.

Сумма обесценения определяется в специальном расчете реальной стоимости ценных бумаг из портфеля организации и сопоставлении ее с их учетной стоимостью. Данный расчет позволяет выявить те ценные бумаги, по которым балансовая стоимость превышает значение объявленной котировки и по которым необходимо создать резерв. Если рыночные котировки ценных бумаг находятся в пределах их балансовой стоимости или превышают ее, то резервы под их обесценение в организации не создаются. Превышение рыночной стоимости ценных бумаг над их учетной оценкой отражается в аналитическом учете, но не сопровождается записями на синтетических счетах. Обесценение ценных бумаг должно быть отражено в бухгалтерском учете и отчетности по текущим рыночным ценам. Тестирование на обесценение финансовых вложений и начисление соответствующего резерва осуществляется не реже 1 раза в год, на последний день отчетного года.

Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги служат для формирования их балансовой стоимости на основе справедливой стоимости ценных бумаг исходя из рыночной конъюнктуры. Одновременно резервы позволяют уменьшить (полностью покрыть) возможный убыток от негативного развития ситуации на рынке ценных бумаг в новом году. Резерв создается по каждой разновидности ценных бумаг, удерживаемых до погашения по каждому типу или категории, а также по каждому эмитенту.

При этом рыночная (курсовая) стоимость определяется на основании средневзвешенных цен фондового рынка.

Для обобщения информации о резервах под обесценение финансовых вложений организации в ценные бумаги предусмотрен счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги». Записи по созданию данного резерва производятся в заключение отчетного года и в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги». При повышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым ранее были созданы резервы, производится запись по дебету счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Операционные доходы и расходы».

Аналогичная запись делается при списании с баланса ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы. Если до конца года, следующего за годом создания резервов под обесценение вложений, они в какой-то части не будут использованы, то неизрасходованные суммы подлежат восстановлению в составе операционных доходов.

Аналитический учет расчетов 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги» ведется по каждому резерву.

При наличии объективных признаков убытка от обесценения ценных бумаг, удерживаемых до погашения, учитываемых по балансовой стоимости, величина убытка определяется как разность между балансовой стоимостью ценной бумаги и дисконтированной стоимостью предполагаемых будущих потоков денежных средств.

К объективным признакам обесценения относится ставшая известной владельцу ценных бумаг информация о следующих событиях:

- нарушении условий договора;
- вероятности банкротства или реорганизации эмитента;
- исчезновении активного рынка для данной ценной бумаги по причине финансовых трудностей.

Информация об остатках резервов под обесценение вложений в ценные бумаги не раскрывается в пассиве баланса. Сальдо счета 59 лишь корректирует (уменьшает) сумму ст. 250 актива баланса, обеспечивая тем самым оценку ценных бумаг включить реальную рыночную стоимость финансовых вложений. Таким образом, возникает возможность реализации в Беларуси предусмотренного МСФО 39 «Финансовые инструменты» механизма хеджирования (страхования рисков) падения рыночной стоимости процентных ценных бумаг.

Законодательством не предусмотрена возможность учета финансовых вложений по справедливой стоимости., как того требуют Международные стандарты финансовой отчетности. Такая стоимость согласно МСФО 39 может быть достоверно определена при условиях, что котировка финансового инструмента публикуется на открытом активном фондовом рынке, долговой инструмент имеет рейтинг, присвоенный независимым рейтинговым агентством, а денежные потоки по такому долговому инструменту можно обоснованно рассчитать. Исходные данные для оценки должны быть получены с активного фондового рынка. Так что возможность применения МСФО в данном случае прямо связана с состоянием рынка ценных бумаг страны.

При журнально-ордерной форме бухгалтерского учета аналитический и синтетический учет по счету 59 ведется в тех же учетных регистрах, что и учет по счету 58.

Контрольные вопросы

1. Как подразделяются финансовые вложения по содержанию и структуре?
2. Перечислите виды ценных бумаг.
3. Что собой представляет оценка ценных бумаг?

ГЛАВА 15. Учет собственных фондов и целевого финансирования

15.1. Учет уставного фонда

Источниками средств организации являются собственный и заемный капитал. К собственному относятся фонды: уставный, добавочный, резервный и нераспределенная прибыль. Порядок формирования уставного фонда при образовании организации регулируется законодательством Республики Беларусь и учредительными документами. При создании акционерного общества размер уставного фонда определяется суммой подписки на акции. *Уставный фонд* – совокупность вкладов (долей, акций), первоначально инвестированных учредителями организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных в учредительных документах, в денежном выражении. По этой причине величина уставного фонда, принимаемая к бухгалтерскому учету, отражаемая в балансе, должна соответствовать учредительным документам. Размер уставного фонда в бухгалтерском учете может изменяться лишь в случаях и порядке, предусмотренных законодательством Республики Беларусь или учредительными документами. Бухгалтерский учет уставного фонда ведут на синтетическом счете 80 «Уставный фонд». Он предназначен для обобщения информации о состоянии и движении уставного фонда организации. Счет по отношению к балансу пассивный, по кредиту его отражают увеличение уставного фонда, а по дебету – его уменьшение. Сальдо по счету 80 «Уставный фонд» показывает размер уставного фонда, зафиксированный в учредительных документах организации.

При формировании уставного фонда составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд», кредит счета 80 «Уставный фонд».

Фактическое поступление средств (вкладов) от учредителей отражают бухгалтерскими проводками: дебет счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 50 «Касса» – на сумму денежных средств, денежных документов, внесенных учредителями; 10 «Материалы» – на стоимость внесенных в счет вкладов сырья, материалов, инвентаря и других мате-

риальных ценностей; 11 «Животные на выращивании и откорме» — на стоимость молодняка животных, внесенных в счет вкладов учредителей»; 41 «Товары» — на стоимость товаров, внесенных в счет вкладов учредителями, кредит субсчета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд».

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, молодняка животных и т. п., внесенных в счет вклада в уставный фонд организации, определяется экспертной оценкой по рыночной стоимости на момент их получения, согласованной с учредителями организации и оформленной протоколом.

В процессе деятельности изменение величины уставного фонда возможно в следующих случаях: участник (учредитель) выбывает, реализует долю обществу, при изъятии вкладов дочерними организациями, при покрытии убытка организации (в исключительных случаях), при приеме нового учредителя, направление части прибыли от хозяйственной деятельности на увеличение уставного фонда. В акционерных обществах размер уставного фонда изменяется путем дополнительной эмиссии акций или увеличения их номинальной стоимости. Основанием для отражения в бухгалтерском учете проводок по изменению уставного фонда являются изменения, принятые к учредительным документам и уставу организации.

На сумму уменьшения размера уставного фонда составляют бухгалтерские проводки: дебет счета 80 «Уставный фонд», кредит счетов 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд» — на сумму вкладов, возвращенных учредителям в части его вкладов; 81 «Собственные акции» (доли) — на стоимость аннулированных, выкупленных акционерным обществом, собственных акций; 84 «Нераспределенная прибыль» (непокрытый убыток — на сумму списанного убытка (при отсутствии резервного фонда и других источников).

Сумму увеличения уставного фонда за счет имущества организации, а также за счет дополнительных вкладов участников отражают бухгалтерскими проводками: дебет счетов 83 «Добавочный фонд» — на сумму добавочного фонда, направленного на увеличение уставного фонда; 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — на сумму нераспределенной прибыли, направленной на увеличение уставного фонда; 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» — на стоимость конвертируемых облигаций в акции общества; 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд» — на сумму дополнительных вкладов учредителей; 82 «Резервный фонд» — на сумму резерва, используемого для увеличения уставного фонда, кредит счета 80 «Уставный фонд».

Аналитический учет по счету 80 «Уставный фонд» ведется по учредителям организации, стадиям формирования фонда и видам акций. В акционерных обществах к нему могут быть открыты субсчета «Простые акции» и «Привилегированные акции».

Счет 80 может также применяться для обобщения информации о состоянии и движении вкладов в общее имущество по договору простого товарищества. В этом случае он именуется «Вклады товарищей».

Имущество, внесенное товарищами в простое товарищество в счет вкладов, приходится по дебету счетов учета имущества (51 «Расчетный счет», 01 «Основные средства», 41 «Товары» и др.) и кредиту счета 80 «Вклады товарищей». При возврате его товарищам в случае прекращения договора простого товарищества в бухгалтерском учете производятся обратные записи. Аналитический учет по счету 80 «Вклады товарищей» ведется по каждому договору простого товарищества и участнику договора.

15.2. Учет собственных акций (долей)

Собственные акции акционерного общества отличаются от иных ценных бумаг тем, что они эмитированы при формировании уставного фонда и являются его обязательствами перед собственными акционерами.

Для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования, предназначен счет 81 «Собственные акции (доли)». Иные хозяйственные общества и товарищества используют этот счет для учета доли участника, приобретенной обществом или товариществом для передачи другим участникам или третьим лицам.

На фактическую сумму затрат приобретенных (выкупленных) собственных акций составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 81 «Собственные акции (доли)», кредит счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета».

Сельскохозяйственные организации при отсутствии денежных средств могут рассчитываться за выкупленные облигации (долги) другими видами имущества (продукцией, основными средствами, молодняком животных и др.).

Аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 80 «Уставный фонд», кредит счета 81 «Собственные акции (доли)».

На разницу между фактическими затратами на выкуп акций (долей) и их номинальной стоимостью, составляется бухгалтерская проводка:

дебет счета 81 «Собственные акции (доли)», кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» — на сумму полученной прибыли (номинальная стоимость акции выше покупной стоимости); безвозмездная передача выкупленных собственных акций; дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», кредит счета 81 «Собственные акции (доли)» — в оценке по фактическим затратам на их выкуп.

При продаже собственных акций по продажной (договорной) цене в момент передачи права собственности новому акционеру составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит счета 81 «Собственные акции (доли)».

Разница между покупной стоимостью выкупленных акций (долей) и их продажной стоимостью по цене, превышающей затраты на их выкуп (при продаже другим акционерам), отражается проводкой: дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Превышение покупной стоимости выкупленных акций (долей) над их реализационной стоимостью учитывается в качестве операционного расхода по дебету счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» и кредиту счета 81.

15.3. Учет резервного и добавочного фонда

Резервный фонд формируют организации в соответствии с действующим законодательством и их учредительными документами. В них должны быть предусмотрены размеры текущих отчислений для его формирования и общий предельный размер (по отношению к уставному фонду). Для обобщения информации о состоянии и движении резервного фонда предназначен счет 82 «Резервный фонд», по отношению к балансу он пассивный. По кредиту отражают увеличение фонда, а по дебету — его использование. Резервный фонд в акционерном обществе направляется на покрытие убытков; погашение разницы между покупной и номинальной стоимостью облигаций общества; покрытие различных видов непредвиденных расходов.

На сумму создания резервного фонда за счет прибыли организации составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», кредит счета 82 «Резервный фонд».

Целевая направленность и размер резервного фонда определяется учредительными документами организации. По решению учредителей в резервный фонд могут быть направлены их целевые взносы.

Использование средств резервного фонда отражается бухгалтерскими проводками: дебет счета 82 «Резервный фонд», кредит счетов 75

«Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов» — на сумму выплаченных доходов (дивидендов) участникам при отсутствии прибыли отчетного года, предназначенной для этих целей; 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в части сумм, направляемых на покрытие убытка организации; 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» — в части сумм, направляемых на погашение облигаций акционерного общества.

Аналитический учет по счету 82 «Резервный фонд» ведут по каналам финансирования и использования средств резервного фонда.

Добавочный фонд является источником увеличения стоимости и имущества организации, формируется он за счет:

- прироста стоимости внеоборотных и оборотных активов, выявленных по результатам их переоценки;
- суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного фонда акционерного общества;
- направления в него части нераспределенной прибыли (фонда накопления зарегистрированного) на финансирование вложений во внеоборотные активы (по мере принятия к бухгалтерскому учету основных средств и нематериальных активов);
- направления средств целевого финансирования на инвестиционные проекты (по мере принятия к бухгалтерскому учету имущества, приобретенного за счет средств целевого финансирования);
- стоимости полученного безвозмездного имущества (в пределах одного собственника по его решению или уполномоченного им органа).

Порядок использования добавочного фонда определяется в учредительных документах организации. На основании решения собрания учредителей его средства могут использоваться на:

- погашение сумм снижения стоимости основных средств в результате переоценки;
- увеличение уставного фонда организации;
- погашение убытка, выявленного по результатам работы организации за отчетный год, за исключением сумм, полученных от дооценки средств;
- распределение между акционерами.

Для учета добавочного фонда предназначен счет 83 «Добавочный фонд», на котором обобщается информация о формировании, движении и использовании добавочного фонда организации. К нему могут быть открыты следующие субсчета:

83-1 «Фонд переоценки внеоборотных активов»;

83-2 «Фонд переоценки оборотных активов»;

83-3 «Эмиссионный фонд»;

83-4 «Фонд накопления использованный»;

83-5 «Фонд целевого финансирования использованный»;

83-6 «Безвозмездно полученное имущество».

Счет, по отношению к балансу пассивный, по кредиту отражается увеличением добавочного фонда, по дебету — его использованием. На сумму дооценки первоначальной (восстановительной), учетной стоимости объектов основных средств, нематериальных активов, связанных с их переоценкой, составляется бухгалтерская проводка: дебет счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложение во внеоборотные активы», кредит счета 83 «Добавочный фонд», субсчет 1 «Фонд переоценки внеоборотных активов».

Одновременно производятся учетные записи по корректировке сумм начисленной амортизации: дебет субсчета 83-1 «Фонд переоценки внеоборотных активов», кредит счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов».

Снижение стоимости внеоборотных активов отражается сторнировочной записью по указанным корреспондирующим счетам.

Прирост стоимости оборотных активов за счет их переоценки отражают по кредиту субсчета 83-2 «Фонд переоценки оборотных активов»: дебет счетов 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 43 «Готовая продукция».

На субсчете 83-3 «Эмиссионный доход» акционерные общества отражают разницу между проданной и номинальной стоимостью акций при формировании уставного фонда, а также при увеличении уставного фонда за счет дополнительной эмиссии акций или повышения их номинальной стоимости.

Сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного фонда акционерного общества за счет продажи акций по договорной цене, превышающей их номинальную стоимость (эмиссионный доход), отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд», кредит счета 83 «Добавочный фонд», субсчет 3 «Эмиссионный доход».

На субсчете 83-4 «Фонд накопления использованный» резервируется нераспределенная прибыль, рассматриваемая в качестве источника финансирования капитальных вложений. Бухгалтерские записи по данному субсчету составляются по мере принятия к учету объектов основных средств по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокры-

тый убыток)», субсчет «Фонд накопления образованный» и кредиту субсчета 83-4 «Фонд накопления использованный».

На субсчете 83-5 «Фонд целевого финансирования использованный» отражают суммы, израсходованные инвестиционные программы, выделенные в виде целевого финансирования. Израсходованные суммы отражаются по дебету счета 86 «Целевое финансирование» и кредиту субсчета 83-5 «Фонд целевого финансирования использованный» по мере ввода в эксплуатацию объектов основных средств и нематериальных активов.

Полученное безвозмездно имущество в пределах одного собственника оприходуют бухгалтерской записью по дебету счетов 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме» и т.д. и кредиту субсчета 83-6 «Безвозмездно полученное имущество».

Направление средств добавочного фонда на увеличение уставного фонда отражается проводкой по дебету счета 83 «Добавочный фонд» и кредиту счета 80 «Уставный фонд». При распределении добавочного фонда между учредителями в случае ликвидации организации составляется бухгалтерская запись: дебет счета 83 «Добавочный фонд» и кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

Погашение убытка по результатам деятельности организации за отчетный год за счет добавочного фонда отражается по дебету счета 83 «Добавочный фонд» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При направлении части чистой прибыли на формирование добавочного фонда составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», кредит счета 83 «Добавочный фонд».

На уменьшение стоимости основных средств, связанной с их переоценкой, составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 83 «Добавочный фонд», субсчет 1 «Фонд переоценки внеоборотных активов», кредит счета 01 «Основные средства».

При распределении добавочного фонда между учредителями организации составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 83 «Добавочный фонд», субсчет 4 «Фонд накопления использованный», кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов».

Погашение убытков организации отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 83 «Добавочный фонд», кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Безвозмездное поступление средств в пределах одного собственника отражается проводкой: дебет счетов 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», кредит субсчета 83-6 «Безвозмездно полученное имущество».

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный фонд» ведут по источникам формирования и направлениям использования средств.

Синтетический учет по счетам 80 «Уставный фонд», 81 «Собственные акции (доли)», 82 «Резервный фонд», 83 «Добавочный фонд» ведут в журнале-ордере № 12-АПК. Для каждого вида фонда в нем отводятся самостоятельные разделы. Аналитический учет ведется в ведомости (ф. № 69-АПК), где на каждый субсчет отрывается отдельный раздел. Ведомость открывают на год либо (при небольшом количестве операций) на более продолжительный период (до 5 и более лет). В ведомости записи производят позиционным способом. По каждой сумме движения фонда (акций, долей) по дебету и кредиту указывают корреспондирующие счета.

15.4. Учет целевого финансирования

Организациям агропромышленного комплекса выделяют средства из республиканского и местных бюджетов, государственных целевых бюджетных фондов, местных целевых бюджетных фондов стабилизации экономики производителей сельскохозяйственной продукции и продовольствия на покрытие затрат по:

- противозoonотическим мероприятиям;
- борьбе с болезнями растений и животных;
- известкованию кислых почв;
- апробации посевов;
- премированию по итогам республиканского соревнования по уборке зерновых и зернобобовых культур, на заготовке кормов, заготовке продукции льноводства и др.;
- добыче и вывозке торфа;
- вывозке и внесению органических удобрений;
- содержанию и ремонту сооружений внутрихозяйственной мелиоративной сети;
- перезалужению сенокосов и пастбищ;
- хранению госрезерва хлсбопродуктов;
- научно-исследовательские работы;
- подготовку кадров.

Полученные средства из Республиканского фонда поддержки производителей сельскохозяйственной продукции в качестве целевых поступ-

лений на удешевление ремонта сельскохозяйственной техники, стоимости бензина, дизтоплива, а также запасных частей, не являются объектом налогообложения и платежей в доход бюджета.

Для обобщения информации о движении средств, предназначенных для мероприятий целевого назначения, поступивших от других организаций и лиц, бюджетных средств для мероприятий целевого назначения, за исключением дотаций из бюджета по государственному регулированию цен и тарифов; предоставленных налоговых льгот; отсрочки и рассрочки по уплате налогов; налоговых кредитов, предназначен счет 86 «Целевое финансирование».

Поступление средств отражается по кредиту данного счета, а расходования — по дебету.

Поступление средств целевого финансирования отражается бухгалтерскими проводками: дебет счетов 10 «Материалы» — на стоимость поступивших товарно-материальных ценностей, 51 «Расчетный счет» — на стоимость поступивших денежных средств и т. д., кредит счета 86 «Целевое финансирование».

На стоимость средств целевого финансирования, полученных в качестве источников финансирования тех или иных мероприятий, составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», кредит счета 86 «Целевое финансирование».

Использование бюджетных средств на покрытие вышеперечисленных затрат в бухгалтерском учете отражается проводкой по дебету счета 86 «Целевое финансирование», кредиту счетов 20 «Основное производство», 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» — при списании суммы НДС по приобретенным и оплаченным товарам, работам, услугам за счет средств целевого финансирования.

На сумму средств, поступивших на возмещение разницы за поставленную г. Минску продукцию; удешевление стоимости семян сельскохозяйственных культур высших репродукций экспериментальным базам; надбавку к закупочным ценам, составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 86 «Целевое финансирование», кредит счета 90 «Реализация».

При использовании средств целевого финансирования, полученных на нужды инвестиций, составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 86 «Целевое финансирование», кредит счета 83 «Добавочный фонд».

Целевые средства, направленные на покрытие убытков от стихийных бедствий и возмещения плановых убытков, списывают проводкой: дебет счета 86 «Целевое финансирование», кредит счета 92 «Внерезидентские доходы и расходы».

При использовании целевых средств на пополнение производственных запасов, на удешевление услуг по ремонту сельскохозяйственной техники, возмещения стоимости ГСМ, выданных в виде товарного кредита, отражают по дебету счета 86 и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов»; субсчет 2 «Безвозмездные поступления». Суммы, учтенные на субсчете 98-2 «Безвозмездные поступления», в период признания расходов, на финансирование которых они использованы, списываются в кредит субсчета 92-1 «Внереализационные доходы».

Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников их поступления в ведомость ф. №70-АПК. Синтетический учет ведется в журнале-ордере ф. №12-АПК по кредитовому признаку в отдельном его разделе.

15.5. Учет резерва предстоящих расходов

В целях равномерного включения предстоящих расходов в затраты производства или обращения организация может создавать резервы на: предстоящую оплату отпусков работникам; выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет; вознаграждений по итогам работы за год; ремонт, гарантийное обслуживание основных средств; на покрытие иных затрат, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Порядок образования, расходования резервов и их перечень отражаются в учетной политике организации.

Для обобщения информации о состоянии и использовании зарезервированных сумм, предназначен счет 96 «Резервы предстоящих расходов». Начисление (образование) резервов отражается по кредиту данного счета, а расход резервов — по дебету. К нему открываются следующие субсчета:

96-1 «Резерв на оплату отпусков»;

96-2 «Резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет»;

96-3 «Резерв на ремонт и гарантийное обслуживание»;

96-4 «Прочие резервы».

На субсчете 96-1 «Резерв на оплату отпусков» осуществляется учет предстоящих расходов на оплату отпусков, включая отчисления на социальные нужды. Резерв образуется ежемесячно путем умножения фактически начисленной оплаты труда на процент, исчисленный соотношением годовой плановой суммы на оплату отпусков к общему плановому фонду оплаты труда работников.

При создании резерва на оплату отпусков дебетируют счета по учету издержек производства 20-1 «Растениеводство», 20-2 «Животновод-

ство», 20-3 «Промышленные производства», 23 «Вспомогательные производства», 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и кредитуют субсчет 96-1 «Резерв на оплату отпусков».

Использование сумм резерва отражают бухгалтерской проводкой по дебету субсчета 96-1 «Резерв на оплату отпусков» и кредиту счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму начисленных отпускных, 69-1 «Расчеты по социальному страхованию» — на суммы начислений с отпускных в ФСЗН.

На субсчете 96-2 «Резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет» отражают зарезервированные средства на выплату соответствующим категориям работников предусмотренного законодательством вознаграждения за выслугу лет. Начисления исчисляются исходя из норматива, рассчитанного как отношение запланированной величины резерва к фонду оплаты труда. Расчет производится по каждому работнику исходя из длительности трудового стажа и размера годового фонда заработной платы. Формирование резерва на выплату вознаграждений за выслугу лет отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 20 «Основное производство» и др., кредит субсчета 96-2 «Резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет».

Начисление сумм вознаграждений за выслугу лет отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 96-2 «Резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет», кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

На субсчете 96-3 «Резерв на ремонт и гарантийное обслуживание» учитываются суммы резервов на ремонтные работы, по которым имеются сметы затрат, суммы отчислений в резерв определяются ежемесячно пропорционально предполагаемой сумме расходов (в размере $1/12$ части их годовой суммы по смете).

При создании резерва на ремонт и гарантийное обслуживание дебетуют счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» (соответствующие субсчета) и кредитуют субсчет 96-3 «Резерв на ремонт и гарантийное обслуживание».

Списание фактических затрат по ремонту или гарантийному обслуживанию отражают бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 96-3 «Резерв на ремонт и гарантийное обслуживание», кредит субсчета 23-1 «Ремонтные мастерские» — на сумму ремонта, произведенного в собственных ремонтных мастерских, кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость ремонта, произведенного подрядчиком.

На субсчете 96-4 «Прочие резервы» отражают создание и использование резервов — предстоящих затрат на рекультивацию земель и других работ по природоохранным мероприятиям.

Использование данного резерва отражается по дебету субсчета 96-4 и кредиту счета 20 «Основное производство».

Аналитический учет по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» ведут по каждому резерву, на обратной стороне журнала-ордера ф. № 10-АПК в таблице «Аналитические данные» по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» ведется учет образования и использования резервов предстоящих расходов по субсчетам 96-1; 96-2; 96-4.

В ведомости ф. № 78-АПК «Ведомость распределения оплаты труда, отчислений на социальное страхование и резервов» организация показывает выплаты работникам за выслугу лет, отпускных.

Контрольные вопросы

1. В каких случаях изменяется размер уставного фонда?
2. Какова особенность вклада в уставный фонд материальных ценностей?
3. Какая связь между стоимостью собственных акций, выкупленных у акционеров, и величиной уставного капитала?
4. В чем разница между бухгалтерским учетом оценочных резервов и резервного фонда?
5. Когда возникает добавочный фонд?
6. Какие расходы осуществляют организации за счет средств целевого финансирования?
7. Как образуется и используется резерв предстоящих расходов?

ГЛАВА 16. Учет реализации продукции (работ, услуг), прочих доходов и расходов

16.1. Задачи и документация по учету реализации продукции

Реализация выполненных работ, оказанных услуг, готовой продукции — завершающая стадия кругооборота средств организации. Она может осуществляться в соответствии с заключенными договорами контрактации или путем свободной продажи через организации торговли, работникам своей организации за наличный расчет, а также в счет оплаты труда, по бартеру и т. д.

Контрактация — это особый вид договора купли-продажи. Согласно ст. 505 Гражданского кодекса Республики Беларусь этот договор производитель сельскохозяйственной продукции заключает с заготовителем, который осуществляет закупку продукции для последующей переработки или продажи. Договор контрактации подлежит обязательному исполнению. За неисполнение договорных обязательств производители сельскохозяйственной продукции в соответствии со ст. 509 ГК Республики Беларусь несут ответственность. Порядок закупок продукции по договорам контрактации для республиканских государственных нужд регулируется постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь по согласованию с министерствами финансов, экономики, статистики и правлением ОАО «Белагропромбанк».

Сельскохозяйственная продукция продается по ценам: минимальным закупочным; договорным; среднереализационным.

Минимальные закупочные цены, применяемые при расчетах за поставляемую продукцию для республиканских государственных нужд, устанавливаются Министерством сельского хозяйства и продовольствия по согласованию с Министерством экономики Республики Беларусь. В период массовой уборки продукции растениеводства цены по необходимости могут пересматриваться указанными органами государственного управления. По *договорным ценам* сельскохозяйственные орга-

низации реализуют продукцию другим покупателям, заключая с ними договоры купли-продажи.

Среднереализационные цены в сельскохозяйственных организациях применяют для оценки продукции, выдаваемой в счет оплаты труда персонала организации.

Все операции по реализации продукции оформляются соответствующими первичными документами. Так, для отпуска зерновых и масличных культур, картофеля, овощей, свеклы, льна, семян и другой продукции растениеводства, отправляемой заготовительным организациям, применяется специализированная форма товарно-транспортной накладной ТТН-1 (растениеводство). При отгрузке продукции транспортом организации ТТН-1 (растениеводство) выписывается в четырех экземплярах, из которых второй остается в организации, а первый, третий и четвертый передаются водителю (экспедитору). При отправке продукции привлеченным транспортом ТТН-1 (растениеводство) выписывается в пяти экземплярах. После сдачи продукции водитель с экспедитором возвращает третий экземпляр накладной организации. При отгрузке семян к товарно-транспортной накладной прикладываются следующие товарно-транспортные документы: на семена элиты и суперэлиты всех культур — «Аттестат на семена»; на семена всех остальных репродукций — «Свидетельство на семена»; на гибридные семена кукурузы — «Свидетельство на гибридные семена кукурузы». При отгрузке хлебопродуктов выписываются удостоверения о качестве муки, зерна, комбикормов, фуража, сертификаты на жмых, крупу. На основании ТТН-1 (растениеводство) составляются соответствующие реестры — ярлыки и накопительные ведомости, данные которых заносятся в приемные квитанции: ПК-5 (картофель), ПК-6 (овощи), ПК-8 (свекла), ПК-9 (зерно), ПК-10 (зерно), ПК-11 (плоды, ягоды), ПК-16 (леп), ПК-19 (семена овощей), ПО-1, ПК- (ЭВМ). В приемных квитанциях указывают наименование продукции, ее натуральную и зачетную массу, качественные показатели, а также причитающуюся за нее оплату, ставку НДС, его сумму и другие реквизиты. Приемные квитанции выписываются в трех экземплярах. Первый с реестром накладных отправляется сдастчику, второй — госстатистике, третий остается у заготовительной организации. На основании приемных квитанций в сельскохозяйственных организациях ведутся расчеты с бюджетом по НДС, на основании квитанций отражается выручка по кредиту счета 90 «Реализация», субсчету 1 «Выручка от реализации».

При установлении расхождений между данными количественных и качественных показателей сверх установленных норм естественной убыли при приеме продукции заготовительными организациями составля-

ется акт в трех экземплярах, который подписывается водителем (экспедитором) организации, лаборантом или приемщиком перерабатывающей организации. Один экземпляр передается организации — грузоотправителю или перевозчику груза. Два экземпляра акта остаются у грузополучателя, из которых один передается автохозяйству вместе с претензионным письмом.

ТТН-1 (молоко) выписывается сельхозорганизациями на отправку каждой партии молока и молочной продукции на организации молочной промышленности как при доставке транспортом сельхозорганизации, так и при использовании транспорта изготовителя (центровывоз). На молоко, закупаемое у граждан, выписывается отдельная товарно-транспортная накладная.

Молоко перед отправлением взвешивается в присутствии водителя (экспедитора) сельхозорганизации (при отправке транспортом хозяйств) или же водителя-приемщика (при центровывозе).

При отправке молока определяются жирность, масса в пересчете на базисную жирность (кг), кислотность, температура, группа по чистоте, класс по бактериальной обсемененности, плотность, сорт молока. Все эти данные заносятся в соответствующие графы товарно-транспортной накладной по строке «Отправлено». Кроме того, по ней же указываются вид упаковки, количество мест, масса (брутто, тара, нетто).

Молокоцистерны и фляги пломбируются грузоотправителем, о чем делается отметка в товарно-транспортной накладной.

На заводе водитель сельхозорганизации (или водитель-приемщик) предъявляет товарно-транспортные накладные охране, которая проверяет груз и заверяет штампом-пропуском. Затем в накладной указываются дата и время заезда на территорию завода, ставится подпись охраны (вахтера), после чего регистрируется в журнале завезенных грузов.

При приемке молочных продуктов грузополучатель обязан в присутствии водителя (экспедитора) сельхозорганизации проанализировать качественные показатели, указанные в накладной при приемке, взвесить и пересчитать их на молоко базисной жирности. Все эти показатели записываются по соответствующим графам строки «Принято».

При взвешивании молока на весах приемщик завода обязан на оборотной стороне первого экземпляра товарно-транспортной накладной (на свободном поле) записать каждый отвес и общий итог принятого молока. Затем накладная подписывается лаборантом — о произведенном анализе, водителем (экспедитором) — о сдаче, а приемщиком завода (пункта) — в подтверждении факта приемки молока и молочных продуктов.

ТТН-1 (скот) выписывается сельхозорганизацией и является сопроводительным документом по перевозке и приемке скота, птицы и кроликов мясоперерабатывающими организациями (заготовительными организациями). Перед выпиской накладной соответствующими специалистами сельхозорганизации выполняются все необходимые работы по подготовке данных для отправки животных и птицы на перерабатывающее предприятие в соответствии с утвержденными нормативными документами. В частности, животные осматриваются ветеринарным врачом, скот и кролики взвешиваются; определяется их качество; формируются однородные по виду, полу, возрасту и качеству партии. Данные о возрасте животных вносятся на основании бухгалтерского (зоотехнического) учета. Кроме того, скот должен быть забиркован.

Товарно-транспортные накладные на скот, свиней, молодняк крупного рогатого скота, бычков в возрасте до двух лет заполняются по группам животных с одинаковыми качественными показателями.

Товарно-транспортная накладная выписывается в пяти экземплярах. При доставке скота на мясоперерабатывающую организацию транспортом грузоотправителя могут применяться товарно-транспортные накладные в четырех экземплярах. При одновременной отправке большого количества голов скота заполняется приложение к основной товарно-транспортной накладной, о чем делается в ней отметка с указанием номера приложения и количества листов. В накладной также проставляются номер и дата ветеринарного свидетельства.

По строке «Животных (птицу) передал» указываются должность, фамилия, имя, отчество (ф.и.о.) специалиста сельхозорганизации, сдавшего животных к перевозке, и ставится подпись и штамп. Строка «К перевозке принял» заполняется водителем (экспедитором), принявшим груз к перевозке, с указанием его ф.и.о. и ставится его подпись.

Ветеринарный врач мясокомбината после осмотра животных ставит на товарно-транспортной накладной визу на допуск животных на территорию мясокомбината.

При приемке животные пересчитываются в присутствии шофера-экспедитора, проверяется наличие бирок, правильность оформления сопроводительных документов, соответствие доставленных животных данным накладной. При необходимости на мясокомбинате делается контрольное взвешивание животных. После этого в товарно-транспортной накладной производятся соответствующие записи о начале и окончании приемки животных (ч, мин), количестве принятых голов, в том числе с пороками шкур, массе животных (кг) за минусом скидки на содержание

желудочно-кишечного тракта. По строке «Принял» указываются должность, подпись, ф. и. о. ответственного за приемку специалиста мяскокомбината, ставится штамп о приемке груза.

Заготовительные организации на принятое молоко, скот и птицу выписывают следующие приемные квитанции: на закупку скота, птицы и кроликов в сельскохозяйственных организациях ПК-1 (скот); на закупку скота, птицы и кроликов у населения ПК-2 (скот); на закупку молока и молочных продуктов в сельскохозяйственных организациях ПК-3 (молоко).

В приемных квитанциях указываются физическая зачетная масса, питательность принятых животных, сортность, жирность молока и т. д.

Реализацию продукции со складов за наличный расчет работникам организации или другим покупателям оформляют накладной-приходным ордером (ф. № РП-4). Выписывают ее в трех экземплярах. Первый передается покупателю и является сопроводительным документом груза, второй остается на складе, третий передается в кассу в качестве приходного ордера. Накладная-приходный ордер — бланк строгой отчетности.

Отпуск продукции работникам организации в счет оплаты труда производят на основании ведомостей, подписанных руководителем и главным бухгалтером. Получение данной продукции работником подтверждается его росписью в ведомости.

Продукцию, отпущенную в столовые, детские и дошкольные учреждения, буфеты, принадлежащие организации, оформляют требованием-накладной или лимитно-заборной картой на получение горючего, смазочных материалов и продуктов со склада.

Организации, реализующие продукцию на рынках, в ларьках, через сеть фирменных магазинов, ее отпуск оформляют товарно-транспортными и транспортными накладными типовых форм (ТТП-1, ТТН-2). В конце месяца материально-ответственное лицо составляет отчет о продаже сельскохозяйственной продукции (ф. № 125) в двух экземплярах. В нем указывают движение продукции, торговую выручку и ее использование (и на какие цели), к отчету прилагаются все первичные документы на приемку продукции для продажи и сдачу денежной выручки или возврат продукции на склад.

На выполнение работ и оказание услуг сторонним организациям составляется акт о выполненных работах (оказанных услугах) произвольной формы в двух экземплярах. В акте содержится информация о стоимости выполненных работ, ставке НДС.

По условиям договора акт может служить протоколом согласования цен.

16.2. Учет расходов на реализацию

В процессе реализации готовой продукции сельскохозяйственные организации производят расходы, связанные с упаковкой, хранением и доставкой ее покупателям и заказчикам. Их можно подразделить на возмещаемые и невозмещаемые. К возмещаемым относятся расходы по упаковке и транспортировке продукции, которые в соответствии с заключенными договорами возмещаются покупателями. В Республике Беларусь сельскохозяйственным организациям покупатели (мясокомбинаты, молокозаводы и др.) возмещают расходы по единым тарифам на автоперевозки продукции, скота, птицы исходя из зачетной массы закупленной продукции.

Невозмещаемые расходы, связанные с реализацией продукции, работ и услуг, учитываются по дебету счета 44 «Расходы на реализацию». В сельскохозяйственных организациях на нем учитывают расходы на затаривание и упаковку продукции на складе, доставку продукции на станцию отправления, погрузку в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; расходы по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее реализации; рекламные (объявления в печати и по телевидению, проспекты, каталоги, буклеты, участие в выставках, ярмарках, стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с договорами бесплатно, и др.); представительские; другие аналогичные по назначению (по анализу продукции, ее хранению, подработке, подсортировке и т. п.).

Учет на счете 44 «Расходы на реализацию» ведут по следующим субсчетам: 44-1 «Коммерческие расходы», 44-2 «Издержки обращения».

На сумму амортизационных отчислений по торговым помещениям, оборудованию, измерительным приборам составляют проводку: дебет счета 44 «Расходы на реализацию», кредит счета 02 «Амортизация основных средств».

Стоимость оплаты услуг сторонних организаций, связанных с реализацией продукции, отражают бухгалтерской проводкой: дебет счета 44 «Расходы на реализацию», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При начислении заработной платы работникам, занятым реализацией продукции, составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 44 «Расходы на реализацию», кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Произведенные отчисления от суммы начисленной заработной платы в фонд социальной защиты населения отражают бухгалтерской провод-

кой: дебет счета 44 «Расходы на реализацию», кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет 1 «Расчеты по социальному страхованию».

Затраты по доставке продукции собственным автотранспортом до пункта отправления списываются проводкой: дебет счета 44 «Расходы на реализацию», кредит счета 23 «Вспомогательные производства».

Расходы на себестоимость реализованной продукции в сельскохозяйственных организациях могут списываться двумя способами: в полном объеме; с распределением между различными видами реализованной продукции.

Распределяются указанные расходы между различными видами произведенной продукции ежемесячно на основании данных о количестве, объеме, фактической себестоимости или других соответствующих показателей. Порядок распределения расходов на реализацию между различными видами реализованной продукции должен быть закреплен в учетной политике организации.

При списании расходов на реализацию составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации», кредит счета 44 «Расходы на реализацию».

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на реализацию» ведут по видам и статьям расходов, синтетический — в журнале-ордере 11-АПК.

Расходы по реализации не имеют в балансе отдельной статьи, поэтому при заполнении баланса (ф. № 1) остаток по счету 44 на конец отчетного периода присоединяется к остатку на счет 45 «Товары отгруженные».

16.3. Классификация доходов и расходов

Доходом (расходом) организации признается увеличение (уменьшение) экономических выгод в результате поступления (выбытия) активов (даных средств, производственных запасов, готовой продукции) и погашения (возникновения) обязательств, приводящее к возрастанию (сокращению) фонда этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Доходы организации определяют правила организации и ведения бухгалтерского учета доходов, отраженные в инструкции «Доходы организации», утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 декабря 2003 г. № 181, в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации они подразделяются на доходы: 1) от видов деятельности; 2) операционные; 3) внеоперационные.

Доходами от уставных видов деятельности являются прежде всего выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Если в организации предметом деятельности является сдача в платную аренду основных средств, передача в платное пользование объектов интеллектуальной собственности, вложение средств в уставные фонды других организаций, то выручкой — поступления, получение которых связано с данными видами деятельности. Доходы, получаемые организацией от указанных хозяйственных операций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к прочим поступлениям.

К операционным доходам относятся:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации; прав, возникающих из патентов на изобретение и промышленные образцы, других видов интеллектуальной собственности; с участием в уставном фонде других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам;
- прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества;
- поступления, связанные с реализацией и прочим списанием основных средств и иных активов, в том числе активов, отличных от официальной валюты Республики Беларусь, продукции, товаров;
- по операциям с тарой;
- проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств организации.

К внереализационным доходам относятся:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора, полученные или признанные к получению;
- поступления, связанные с безвозмездным получением активов, в том числе в качестве целевого финансирования;
- поступление в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности;
- курсовые разницы денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;
- прочие доходы, признаваемые внереализационными;
- поступления, возникающие как следствие чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности — стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации, конфискации и т. п.;

- страховые возмещения за погибшие или пострадавшие от стихийных бедствий и в других страховых случаях активы;
- стоимость материальных ценностей, остающихся от списания не пригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов.

Расходы организации в соответствии с инструкцией по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 декабря 2003 г. № 182, подразделяются: 1) по видам деятельности; 2) операционные; 3) внереализационные, в том числе чрезвычайные.

Расходами от уставных видов деятельности признаются расходы организации, связанные с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, т. е. себестоимости проданных продукции, работ, услуг; расходы, связанные с приобретением и продажей товаров, а также аренда основных средств, передача в платное пользование интеллектуальной собственности, вложение средств в уставные фонды других организаций, если они являются предметами деятельности организации.

К операционным расходам относятся:

- связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения и промышленные образцы, других видов интеллектуальной собственности, а также связанные с участием в уставных фондах других организаций;

- остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией;

- связанные с реализацией, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, в том числе активов, отличных от официальной валюты Республики Беларусь, товаров, продукции;

- по операциям с тарой;

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

- связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями.

К внереализационным расходам относятся:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате, — в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

- расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации;

- возмещение причиненных организацией убытков;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижения стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам;
- суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания: курсовые разницы; расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;
- некомпенсируемые, связанные с последствиями чрезвычайных обстоятельств (стихийных бедствий, пожаров, аварий, национализации имущества и т. п.), а также затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией этих последствий;
- прочие расходы.

16. 4. Учет реализации продукции (работ, услуг), связанных с уставными видами деятельности

Финансовый результат по уставным видам деятельности учитывается и определяется на счете 90 «Реализация». По дебету данного счета учитывают полную (коммерческую) себестоимость реализованной продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг, а по кредиту — выручку (доходы).

В сельскохозяйственных организациях по дебету счета 90 «Реализация» в течение года учитывают стоимость реализованной продукции в нормативно-прогнозной (плановой) оценке, а по кредиту отражается выручка. В конце года нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость реализованной продукции доводится до фактической путем отнесения калькуляционных разниц (при экономии методом «красное сторно», при перерасходе дополнительной записью в дебет счета 90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации» в корреспонденции с теми счетами учета затрат, на которых учитывались затраты на производство реализованной продукции.

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по продажным ценам, по кредиту счета 90 «Реализация» отражается реализационная стоимость реализованных товаров (в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов), а по дебету — их учетная стоимость (в корреспонденции со счетом 41 «Товары») с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относящихся к реализованным товарам (в корреспонденции со счетом 42 «Торговая наценка»). К счету 90 «Реализация» могут быть открыты субсчета:

90-1 «Выручка от реализации»;

- 90-2 «Себестоимость реализации»;
- 90-3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90-4 «Акцизы»;
- 90-5 «Прочие налоги и сборы из выручки»;
- 90-6 «Экспортные пошлины»;
- 90-9 «Прибыль/убыток от реализации».

На субсчете 90-1 «Выручка от реализации» учитываются поступления активов, признаваемых выручкой от реализации товаров, продукции, работ и услуг, если их реализация — предмет деятельности организации.

На субсчете 90-2 «Себестоимость реализации» учитывается себестоимость реализованных товаров, работ и услуг, по которым на субсчете 90-1 «Выручка от реализации» признана выручка.

На субсчете 90-3 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика).

На субсчете 90-4 «Акцизы» учитываются суммы акцизов, включенных в цену реализованной продукции (товаров).

На субсчете 90-5 «Прочие налоги и сборы из выручки» учитываются начисленные суммы прочих налогов, уплачиваемых из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг.

На субсчете 90-6 «Экспортные пошлины» учитывают суммы начисленных экспортных пошлин.

Субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от реализации» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток от реализации за отчетный месяц).

При исчислении выручки важный вопрос — определение момента реализации. Выручка фиксируется в тот момент, когда у продавца появляется право на получение дохода. Вариант учета операций, связанных с реализацией продукции, необходимо отразить в учетной политике организации.

В сельскохозяйственных организациях в основном применяется способ определения выручки «по отгрузке», а вариант по мере оплаты стоимости отгруженной продукции практически не используется. Выручка от уставных видов деятельности отражается в учете после перехода права собственности на продукцию к покупателю бухгалтерской проводкой: дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», кредит субсчета 90-1 «Выручка от реализации».

Одновременно с отражением выручки списывают себестоимость реализованной продукции бухгалтерской проводкой: дебет счета 90-2 «Сс-

бестоимость реализации», кредит счетов 43 «Готовая продукция», 11 «Животные на выращивании и откорме», 23 «Вспомогательные производства» и др.

На сумму списанных расходов, связанных с реализацией продукции, составляют бухгалтерскую проводку: дебет субсчета 90-2 «Себестоимость реализации», кредит счета 44 «Расходы на реализацию».

Стоимость начисленного НДС отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 90-3 «Налог на добавленную стоимость», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании года сельскохозяйственная организация финансовый результат списывает со счета 90 «Реализация» на счет 99 «Прибыли и убытки». Полученная прибыль от реализации продукции (работ, услуг) отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от реализации», кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

На сумму полученного убытка составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 99 «Прибыль и убытки», кредит субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от реализации».

Счет 90 «Реализация» на конец каждого месяца закрывается. Записи по субсчетам 90-5; 90-2; 90-3; 90-4 производятся накопительно в течение отчетного года. По окончании отчетного года вышеназванные субсчета, открытые к счету 90 «Реализация», кроме субсчета 90-9 «Прибыль (убыток)», от реализации закрываются сопоставлением совокупного дебетового оборота по ним. На закрытие субсчетов составляются бухгалтерские проводки: дебет субсчета 90-1 «Выручка от реализации», кредит субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от реализации», дебет субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от реализации», кредит субсчетов 90-1 «Себестоимость реализации», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы», 90-5 «Прочие налоги и сборы из выручки».

Предварительно в составе декабрьского оборота (проводкой 31 декабря) сельскохозяйственные организации списывают на субсчет 90-2 «Себестоимость реализации» калькуляционные разницы по реализационной продукции.

При втором варианте к счету 90 «Реализация» могут быть открыты субсчета в разрезе следующих групп реализации продукции (работ, услуг):

- 90-1 «Продукция растениеводства»;
- 90-2 «Продукция животноводства»;
- 90-3 «Продукция промышленных и подсобных производств»;
- 90-4 «Продукции вспомогательных, обслуживающих и других производств»;
- 90-5 «Продукция и животные, принятые у граждан для реализации»;

90-6 «Прочая продукция, товары, работы и услуги»;

90-9 «Прибыль/убыток от реализации».

Записи на указанных субсчетах производятся накопительно в течение отчетного года.

На субсчетах 90-1 «Продукция растениеводства» и 90-2 «Продукция животноводства» себестоимость реализованной продукции отражается следующими бухгалтерскими проводками: дебет субсчетов 90-1 «Продукция растениеводства», 90-2 «Продукция животноводства», кредит субсчетов 43-1 «Продукция растениеводства», 43-2 «Продукция животноводства», кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме».

Выручка от реализации продукции отражается бухгалтерскими проводками: дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», кредит субсчетов 90-1 «Продукция растениеводства», 90-2 «Продукция животноводства».

Списание продукции, выданной работникам организации в счет натуроплаты, отражается проводкой: дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», кредит субсчетов 90-1 «Продукция растениеводства», 90-2 «Продукция животноводства».

По дебету субсчетов 90-1, 90-2 отражается нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость (в течение года, когда фактическая себестоимость не исчислена) и калькуляционные разницы по реализованной продукции (в конце года).

Аналитический учет по счету 90 «Реализация» ведется по каждому виду реализованных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и других. Кроме того, аналитический учет осуществляется по каналам и направлениям реализации (государству, работникам хозяйства, в торговую сеть, на рынке, выдача продукции в счет оплаты труда и прочая реализация), а также видам деятельности.

В аналитическом учете по счету 90 «Реализация» организации наряду со стоимостью продукции и вырученными суммами отражают ее количество и качество. По продукции, реализованной государству, по кредиту счета 90 «Реализация» показывается также ее зачетная масса.

На субсчете 90-3 «Продукция промышленных и подсобных производств» отражается себестоимость реализованной продукции промышленных и подсобных производств сельскохозяйственных организаций бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 90-3 «Продукция промышленных и подсобных производств», кредит субсчета 43-3 «Продукция промышленных и подсобных производств».

Обслуживающие организации («Белагросервис») на субсчете 90-3 «Продукция промышленных и подсобных производств» отражают реа-

лизацию выполненных и принятых заказчиками работ и услуг механизированных отрядов, подразделений автотранспорта, по монтажу и техническому обслуживанию оборудования животноводческих ферм, работ станций технического обслуживания автомобилей и машинно-тракторного парка и других самостоятельных подразделений основного производства, включая работы и услуги ремонтной мастерской.

Автотранспортные организации на субсчете 90-3 учитывают фактическую себестоимость и доходы от эксплуатационной деятельности транспорта по перевозке грузов и пассажиров по отдельным видам перевозок, в том числе по оказанию транспортных услуг населению, от перевозов автомобилей до места работы, за доставку.

Автотранспортные организации, осуществляющие транспортно-эксплуатационные и погрузочно-разгрузочные операции, суммы доходов от выполнения указанных работ и оказанных услуг на субсчете 90-3 «Продукция промышленных и подсобных производств» отражают по стоимости, предусмотренной договорами или по установленным расценкам на отдельные виды работ.

На субсчете 90-4 «Продукция вспомогательных, обслуживающих и других производств» учитывают стоимость реализованной продукции (изделий), изготовленной во вспомогательных и обслуживающих производствах и хозяйствах, а также выполненные работы и услуги на сторону.

На субсчете 90-5 «Продукция и животные, принятые у граждан для реализации» отражают бухгалтерской проводкой по дебету субсчета 90-5 и кредиту субсчетов 43-5 «Продукция, принятая у граждан для реализации», 11-7 «Животные, принятые у граждан для реализации» стоимость сельскохозяйственной продукции, закупленной у граждан по договорам или по их поручению для реализации. На субсчете 90-6 «Прочая продукция, товары, работы и услуги» отражают реализацию продукции через фирменные магазины.

Ежемесячно (ежеквартально) сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по субсчетам 90-1–90-6 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации за отчетный месяц (квартал). Данный финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от реализации» на счет 99 «Прибыли и убытки». По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 (кроме субсчета 90-9), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от реализации».

Аналитический учет по счету 90 «Реализация» ведут в ведомости (ф. № 62-АПК) «Ведомость учета реализации продукции работ и ус-

луг», отдельно на каждый вид реализованной продукции, птицу, скот, выполненные работы и оказанные услуги. Внутри аналитических счетов учет ведут по каналам реализации (государству, прочая продажа, нагуплата). На основании итоговых данных ведомости (ф. № 62-АПК) составляется ведомость (ф. № 63-АПК) «Реестр документов по реализации готовой продукции». На основании ведомости (ф. № 62-АПК) ежемесячно заполняют реестр синтетического учета — журнал-ордер ф. № 11-АПК по кредиту счетов: 41 «Товары», 42 «Торговая наценка», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на реализацию», 45 «Товары отгруженные», 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Данные из журнала-ордера ф. № 11-АПК переносят в Главную книгу.

16.5. Учет операционных и внереализационных доходов и расходов

Для обобщения информации об операционных доходах и расходах предназначен счет 91 «Операционные доходы и расходы».

На нем обобщается информация об операциях:

- реализация, списание и передача в пользование основных средств, нематериальных активов, прочих товарно-материальных ценностей;
- реализация валюты, ценных бумаг, приобретенных организацией;
- доходы (проценты и дивиденды), полученные от других организаций;
- расходы (проценты), начисленные за пользование кредитами и займами, расходы по содержанию законсервированных мощностей, расходы по аннулированным заказам, а также затраты на формирование резервов организации (по сомнительным долгам, под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей).

К нему могут быть открыты субсчета:

91-1 «Операционные доходы»;

91-2 «Операционные расходы»;

91-3 «Налог на добавленную стоимость»;

91-4 «Прочие налоги и сборы из операционных доходов»;

91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Операционные доходы» учитываются поступления активов, признаваемых прочими доходами.

При поступлении платы, связанной с предоставлением во временное пользование активов организации, а также прав, возникающих из патен-

тов на изобретение и другие виды интеллектуальной собственности, составляют бухгалтерскую проводку: дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», кредит субсчета 91-1 «Операционные доходы».

Сумму причитающихся дивидендов и доходов, подлежащих получению, отражают бухгалтерской проводкой: дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», кредит субсчета 91-1 «Операционные доходы».

При предъявлении санкций за нарушение договорных обязательств составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», кредит субсчета 91-1 «Операционные доходы».

Проценты, полученные за пользование денежными средствами, находящимися на счетах в банке, учитывают бухгалтерской проводкой: дебет счета 51 «Расчетный счет», кредит субсчета 91-1 «Операционные доходы».

Присоединение неиспользованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли отчетного периода, следующего за периодом их создания, отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам», кредит субсчета 91-1 «Операционные доходы».

На субсчете 91-2 «Операционные расходы» учитываются прочие расходы, кроме внереализационных.

Создание резерва по сомнительным долгам учитываются бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 91-2 «Операционные расходы», кредит счета 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Создание резерва под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги отражают бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 91-2 «Операционные расходы», кредит счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги».

При создании резерва под снижение стоимости материальных ценностей составляют бухгалтерскую проводку: дебет субсчета 91-2 «Операционные расходы», кредит счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

На списание остаточной стоимости выбывших основных средств, в том числе КРС, выбракованный и не поставленный на откорм, нематериальных активов, финансовых вложений (реализация материалов) составляют бухгалтерские проводки: дебет субсчета 91-2 «Операционные расходы», кредит субсчетов 01-11 «Выбытие основных средств», 04-8

«Выбытие нематериальных активов», 10 «Материалы», кредит счета 58 «Финансовые вложения».

Прочие операционные расходы отражаются по дебету субсчета 91-2 и кредиту счетов 51 «Расчетный счет», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

На субсчете 91-3 «Налог на добавленную стоимость» учитываются начисленные суммы налога на добавленную стоимость, уплачиваемые из поступившей суммы от реализации основных средств, нематериальных и прочих активов.

При начислении НДС составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 91-3 «Налог на добавленную стоимость», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 91-4 «Прочие налоги и сборы из операционных доходов» учитываются начисленные суммы прочих налогов и сборов, уплачиваемых из операционных доходов.

Начисление в бюджет прочих налогов от операционных налогов отражают бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 91-4 «Прочие налоги и сборы из операционных доходов», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет 2 «Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ и услуг».

Субсчет 91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов» предназначен для выявления прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91-1 «Операционные доходы» и 91-2 «Операционные расходы», 91-3 «Налоги на добавленную стоимость» и 91-4 «Прочие налоги и сборы из операционных доходов» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2, 91-3, 91-4 и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Операционные доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Оно ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 91 «Операционные доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Операционные доходы и расходы» (кроме субсчета 91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов»), закрываются внутренними бухгалтерскими проводками: дебет субсчета 91-1 «Операционные доходы», кредит субсчета 91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов» — на сумму полученных доходов, дебет субсчета 91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов», кредит субсчета 91-2 «Операционные расходы» — на сумму расходов.

На сумму полученной прибыли от прочих видов деятельности составляют бухгалтерскую проводку: дебет субсчета 91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов», кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Полученный убыток от прочих видов деятельности учитывают бухгалтерской проводкой: дебет счета 99 «Прибыли и убытки», кредит субсчета 91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов».

Аналитический учет по счету 91 «Операционные доходы и расходы» ведут по каждому виду доходов и расходов.

Для учета внереализационных доходов и расходов предназначен счет 92 «Внереализационные доходы и расходы». На данном счете учитываются:

- полученные штрафы, пени, неустойки;
- безвозмездно полученные ценности;
- излишки имущества, выявленные при проведении инвентаризации;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- кредиторская задолженность по истечении сроков исковой давности;
- положительная курсовая по истечении сроков исковой давности;
- положительная курсовая разница от переоценки средств и имущества в приобретенных за валюту;
- поступления средств целевого финансирования;
- расходы, понесенные организацией в связи с уплатой штрафов, пени, неустойки;
- остаточная стоимость безвозмездно переданных активов;
- недостачи и потери имущества, выявленные в результате инвентаризации и связанные с чрезвычайными обстоятельствами;
- убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году;
- дебиторская задолженность по истечении сроков исковой давности;
- отрицательная курсовая разница от переоценки активов, приобретенных за валюту;
- расходы по рассмотрению дел в судах, шефской помощи, благотворительной деятельности.

К нему открываются субсчета:

92-1 «Внереализационные доходы»;

92-2 «Внереализационные расходы»;

92-3 «Налог на добавленную стоимость»;

92-4 «Прочие налоги и сборы из внереализационных доходов»;

92-9 «Сальдо внереализационных доходов и расходов».

На субсчете 92-1 «Внереализационные доходы» учитывают поступления активов, признанных внереализационными доходами, в том числе связанных с чрезвычайными обстоятельствами.

При предъявлении санкций (штрафы, пени, неустойки) за нарушение договорных обязательств составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», кредит субсчета 92-1 «Внереализационные доходы».

Положительные курсовые разницы, возникающие при переоценке имущества, отражают бухгалтерской проводкой: дебет счета 52 «Валютные счета», кредит субсчета 92-1 «Внереализационные доходы».

На сумму поступлений, связанных с безвозмездным получением активов (по мере начисления амортизации по внеоборотным активам и списании материалов), составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления», кредит субсчета 92-1 «Внереализационные доходы».

При списании кредиторской задолженности в связи с истечением срока исковой давности составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», кредит субсчета 92-1 «Внереализационные доходы».

На субсчете 92-2 «Внереализационные расходы» учитывают расходы, признаваемые внереализационными, в том числе связанные с чрезвычайными обстоятельствами.

Начисление штрафных санкций, пени, неустоек за нарушение договорных обязательств, уплаченных или признанных организацией, отражают бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 92-2 «Внереализационные расходы», кредит счетов 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 51 «Расчетный счет» и др.

Списание сумм дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности отражают бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 92-2 «Внереализационные расходы», кредит счетов 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Суммы уплаченных судебных издержек (оплата экспертам, расходы по производству осмотра на месте, извещению и вызову сторон, выполнению судебных поручений и т. д.) в бухгалтерском учете отражаются проводкой: дебет субсчета 92-2 «Внереализационные расходы», кредит счета 51 «Расчетный счет».

Не компенсируемые виновниками потери отражают бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 92-2 «Внереализационные расходы», кредит счета 20 «Основное производство», соответствующие субсчета.

Стоимость животных, павших или забитых в связи с эпизоотией или стихийными бедствиями, списывают бухгалтерской проводкой: дебет

субсчета 92-2 «Внереализационные расходы», кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме».

Убытки от хищений ценностей, виновники которых по решению суда не установлены, отражают бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 92-2 «Внереализационные расходы», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

На субсчете 92-3 «Налог на добавленную стоимость» учитываются начисленные суммы НДС, уплачиваемые из внереализационных доходов в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 92-4 «Прочие налоги и сборы из внереализационных доходов» учитываются начисленные суммы прочих налогов и сборов, уплачиваемых из внереализационных доходов, в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Записи по всем субсчетам производятся нарастающим итогом с начала года. Ежемесячно по счету 92 «Внереализационные доходы и расходы» выводится сальдо внереализационных доходов и расходов. Для его определения сопоставляются обороты дебетовый по субсчетам 92-2, 92-3, 92-4 и кредитовый по субсчету 92-1. Полученный результат отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 92-9 «Сальдо внереализационных доходов и расходов», кредит счета 99 «Прибыли и убытки» — на сумму полученного дохода, дебет счета 99 «Прибыли и убытки», кредит субсчета 92-9 «Сальдо внереализационных доходов и расходов» — на сумму полученного убытка.

Аналитический учет по счету 92 «Внереализационные доходы и расходы» ведется по каждому их виду.

Данные об операционных и внереализационных доходах и расходах (по каждому виду) отражают в ведомости (ф. № 65-АПК) «Ведомость учета операционных и внереализационных доходов и расходов», синтетический учет ведется в журнале-ордере ф. № 11-АПК.

Контрольные вопросы

1. Назовите основные товаросопроводительные документы на реализуемую продукцию, работы и услуги.
2. Что включается в состав расходов на реализацию?
3. В чем отличие отражения операций процесса реализации продукции по моменту отгрузки и моменту его оплаты?
4. Перечислите операционные и внереализационные доходы и расходы.

ГЛАВА 17. Учет финансовых результатов

17.1. Учет прибылей и убытков

В условиях рыночных отношений прибыль — конечная цель хозяйствующего субъекта, и она служит показателем эффективности деятельности организации. Различают общую, балансовую (чистую), налогооблагаемую прибыль, а также оставшуюся в распоряжении организации, и нераспределенный остаток прибыли.

Общая прибыль — это общая сумма полученной организацией прибыли от реализации и прочих внебалансовых доходов и поступлений. *Балансовая прибыль* организации представляет сумму прибыли от реализации: продукции (работ, услуг), основных средств, прочих активов, доходов от внебалансовых операций, уменьшенных на величину потерь от них. Из балансовой прибыли организация вносит суммы платежей в бюджет (при этом она корректируется на суммы в сторону увеличения и уменьшения). В результате данной операции определяется *налогооблагаемая прибыль*, из этой суммы в установленном порядке удерживают налог на прибыль. Оставшаяся в распоряжении организации *чистая прибыль* представляет разность между балансовой прибылью и налоговыми платежами в бюджет за ее счет. Чистая прибыль — источник производственно-го и социального развития организации.

В конце года неиспользованная прибыль считается нераспределенной и перечисляется на соответствующий счет, с которого в последующем расходуются на нужды организации.

Учет финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций ведут на счете 99 «Прибыль и убытки». По отношению к балансу счет является активно-пассивным. По дебету счета 99 отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту — прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

Учет финансовых результатов на счете 99 «Прибыли и убытки» могут вести в разрезе пяти источников:

- прибыль или убыток от уставных видов деятельности;
- финансовые результаты от операционных доходов и расходов;
- финансовые результаты от внереализационных доходов и расходов, в том числе связанных с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности;

- начисленные налоги и сборы из прибыли;
- суммы причитающихся налоговых и неналоговых санкций.

К счету 99 «Прибыли и убытки» могут быть открыты субсчета:

99-1 «Прибыли и убытки по видам деятельности»;

99-2 «Прибыли и убытки от операционной деятельности»;

99-3 «Прибыли и убытки от внереализационной деятельности»;

99-4 «Платежи по налогам и сборам из прибыли»;

99-5 «Финансовые санкции по налогам и сборам из прибыли»;

99-9 «Прибыли и убытки отчетного года».

На субсчете 99-1 «Прибыли и убытки по видам деятельности» учитываются прибыли и убытки от видов деятельности, указанных в уставе организации (от реализации продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг и др.).

На сумму полученной прибыли от реализации продукции (работ, услуг) составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 90 «Реализация», субсчет 9 «Прибыль/убыток от реализации», кредит субсчета 99-1 «Прибыли и убытки от обычных видов деятельности».

На сумму полученного убытка составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 99-1 «Прибыли и убытки от обычных видов деятельности», кредит счета 90 «Реализация», субсчет 9 «Прибыль/убыток от реализации».

Следует иметь в виду, что сельскохозяйственные организации в течение года по дебету счета 90 «Реализация» учитывают реализованную продукцию по нормативно-прогнозной себестоимости. В конце года она доводится до фактической путем списания калькуляционных разниц, с учетом которых определяется конечный финансовый результат.

На субсчете 99-2 «Прибыли и убытки от операционной деятельности» отражаются прибыли и убытки от продажи и списания основных средств, нематериальных активов, от продажи материалов, ценных бумаг и др.

На сумму полученной прибыли от реализации внеоборотных и оборотных активов и операционных доходов составляют бухгалтерскую проводку: дебет субсчета 91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов», кредит субсчета 99-2 «Прибыли и убытки от операционной деятельности». Убытки от реализации и списании внеоборотных и обо-

ротных активов и операционных расходов отражают по дебету субсчета 99-2 «Прибыли и убытки от операционной деятельности» и кредиту субсчета 91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов».

На субсчете 99-3 «Прибыли и убытки от внереализационной деятельности» учитываются прибыли и убытки, выявленные от внереализационных операций (путем составления внереализационных доходов и расходов).

На сумму прибыли, полученной от внереализационных доходов, составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо внереализационных доходов и расходов», кредит субсчета 99-3 «Прибыли и убытки от внереализационной деятельности».

Внереализационные потери, расходы отражаются бухгалтерской проводкой: дебет счета 99-3 «Прибыли и убытки от внереализационной деятельности», кредит субсчета 92-9 «Сальдо внереализационных доходов и расходов».

На субсчете 93-4 «Платежи по налогам и сборам из прибыли» учитывают операции по начислению налога на прибыль, на недвижимость и иных налогов и сборов из прибыли, исчисленные в соответствии с законодательством.

Начисленные платежи налога на прибыль, на недвижимость, платежи по перерасчетам по каждому налогу из фактической прибыли отражаются бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 99-4 «Платежи по налогам и сборам из прибыли», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 99-5 «Финансовые санкции по налогам и сборам» отражают суммы причитающихся налоговых и неналоговых санкций и пени (за исключением санкций и пени за неисполнение или за ненадлежащее исполнение хозяйственных договоров).

При начислении сумм причитающихся налоговых и неналоговых санкций и пени составляют бухгалтерские проводки: дебет субсчета 99-5 «Финансовые санкции по налогам и сборам», кредит счетов 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

По окончании отчетного года 31 декабря при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. На сумму чистой прибыли составляется бухгалтерская запись: дебет счета 99 «Прибыли и убытки», кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». На сумму убытка составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается и в балансе на 1 января следующего года сальдо не имеет. Построение аналитического учета должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках. Он ведется в специальной таблице «Аналитические данные к счету 99 «Прибыли и убытки»». В ней по каждому субсчету выделяются предусмотренные действующей системой учета и отчетности позиции аналитического учета.

17.2. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности, как отмечалось выше, счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью 31 декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Размер остатка свободных средств организации на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» объявляется результатом года для распределения на итоговом собрании акционеров. По результатам проведения итогового собрания распределение прибыли отражается в бухгалтерском учете в следующем году. Использование нераспределенного остатка прибыли по решению собрания учредителей отражается следующей бухгалтерской проводкой: дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», кредит счетов 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов» — учредителям — не членам данной организации, 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — учредителям — членам данной организации, 82 «Резервный фонд» — на формирование (увеличение) резервного фонда.

Собрание акционеров-учредителей может принимать решение об увеличении за счет нераспределенной прибыли уставного фонда. Данная операция отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», кредит счета 80 «Уставный фонд».

Если финансовым результатом деятельности организации за отчетный период является убыток или в течение отчетного периода использовано на выплату налогов и налоговых санкций из прибыли больше, чем заработано, то после реформации баланса появляется непокрытый убыток отчетного периода. Он выявляется при проведении реформации баланса, когда на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убы-

ток)» со счета 99 «Прибыли и убытки» перечислена сумма непокрытого убытка организации. Решение вопросов об источниках покрытия убытка принимается в соответствии с порядком, предусмотренным в учредительных документах или собранием учредителей.

Источниками покрытия убытка отчетного года могут быть средства резервного или уставного фонда. При доведении его величины до размеров чистых активов на уменьшение непокрытого убытка может использоваться превышение уставного фонда над чистыми активами.

В бухгалтерском учете организации списание с баланса убытка отчетного года за счет уменьшения уставного фонда и доведение его величины до величины чистых активов отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 80 «Уставный фонд», кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников отражают бухгалтерской проводкой: дебет счета 75 «Расчеты с учредителями», кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При покрытии убытка за счет резервного фонда составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 82 «Резервный фонд», кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Если имеющихся источников не хватает для списания непокрытого убытка, то принимается решение об оставлении на бухгалтерском балансе непокрытого убытка. Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» строится по направлениям использования распределения прибыли, которая в качестве источника финансового обеспечения производственного развития и вложений во внеоборотные активы может быть отражена как зарезервированная. На этом же счете часть нераспределенной прибыли резервируется в качестве фонда потребления.

К счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» могут быть открыты субсчета: 84-1 «Фонд накопления образованный»; 84-2 «Фонд потребления».

Обособление нераспределенной прибыли в разрезе названных фондов производится в соответствии с учредительными документами организации.

По мере осуществления вложений во внеоборотные активы и принятия их к бухгалтерскому учету составляется проводка: дебет субсчета 84-1 «Фонд накопления образованный», кредит счета 83 «Добавочный фонд», субсчет 4 «Фонд накопления использованный».

При использовании фонда потребления в соответствии со сметой его расходования составляется проводка: дебет субсчета 84-2 «Фонд потребления», кредит счета 50 «Касса».

Дебетовый остаток по субсчету 84-2 свидетельствует о произведенных авансом в течение года расходах на потребление, не обеспеченных соответствующим финансированием и подлежащих погашению за счет нераспределенной прибыли.

Аналитический и синтетический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» ведется в журнале-ордере ф. № 15-АПК.

17.3. Учет доходов будущих периодов

Доходы, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам: платы арендная или квартирная, за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонентская плата за пользование средствами связи, а также предстоящие поступления по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, и разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей называются доходами будущих периодов. Они учитываются на синтетическом пассивном счете 98 «Доходы будущих периодов». По его кредиту учитываются доходы, относящиеся к будущим периодам, предстоящие поступления задолженностей, доходы, возникающие вследствие превышения взыскиваемых сумм с виновников недостающих ценностей над их балансовой стоимостью, а по дебету — списание доходов будущих периодов на доходы отчетного года.

Для учета движения средств к счету 98 «Доходы будущих периодов» могут быть открыты субсчета: 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»; 98-2 «Безвозмездные поступления»; 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы»; 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающих ценностей».

По кредиту субсчета 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств, расчетов с разными дебиторами и кредиторами отражаются суммы доходов, относящихся к будущим отчетным периодам (платы арендная или квартирная, за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонентская

плата за пользование средствами связи и др.), по дебету субсчета их списывают на соответствующие счета при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся. Аналитический учет по субсчету 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» ведется по каждому виду доходов.

По субсчету 98-2 «Безвозмездные поступления» учитывается стоимость активов, полученных организацией безвозмездно, от организаций не одного собственника.

При поступлении объектов основных средств, нематериальных активов, полученных безвозмездно на их рыночную стоимость, составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», кредит счета 98-2 «Безвозмездные поступления».

Оприходование введенных в эксплуатацию безвозмездно полученных основных средств, нематериальных активов отражают бухгалтерской проводкой: дебет счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Стоимость безвозмездно полученных основных средств и нематериальных активов списывается по мере начисления амортизации, при этом составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 20 «Основное производство» (или другие счета затрат), кредит счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов».

Одновременно на соответствующую долю доходов будущих периодов по мере начисления амортизации составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 98-2 «Безвозмездные поступления», кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 1 «Внереализационные доходы».

При безвозмездном поступлении других материальных ценностей в учете составляют бухгалтерские проводки: дебет счетов 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», кредит субсчета 98-2 «Безвозмездные поступления».

Стоимость безвозмездно полученных материальных ценностей, учтенных в составе доходов будущих периодов, списывается по мере передачи их в производство бухгалтерской проводкой: дебет счета 20 «Основное производство» (или другие счета затрат), кредит счета 10 «Материалы».

Одновременно на соответствующую долю доходов будущих периодов по мере списания на счета учета затрат на производство или расходов на реализацию составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 98-2 «Безвозмездные поступления», кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 1 «Внереализационные доходы».

Аналитический учет по субсчету 98-2 «Безвозмездные поступления» ведется по каждому безвозмездному поступлению ценностей.

На субсчете 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы» отражают суммы предстоящих поступлений задолженности по недостачам, растратам, хищениям, выявленным за прошлые годы (т. е. до отчетного года).

На сумму недостач, выявленных за прошлые годы и признанных материально-ответственными лицами или присужденных к взысканию с них судебными органами, составляются бухгалтерские проводки: дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», кредит субсчета 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы».

Одновременно составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

При внесении суммы недостачи материально-ответственным лицом в кассу составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 50 «Касса», кредит субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Одновременно на сумму недостачи, поступившую в кассу организации, составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы», кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 1 «Внереализационные доходы».

На субсчете 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц и балансовой стоимостью недостающих ценностей» учитывают суммы предстоящих платежей разницы между взыскиваемой и фактической стоимостью недостающих ценностей, относящихся к текущему году. Обычно она больше, чем балансовая стоимость недостающих ценностей, так как виновник недостачи возмещает ущерб по их рыночным ценам.

При списании балансовой стоимости недостающих ценностей составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», кредит счета 10 «Материалы».

При отнесении балансовой стоимости недостачи материалов на виновное лицо составляется проводка: дебет субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Отнесение на виновное лицо разницы между балансовой и рыночной стоимостью отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 73-2

«Расчеты по возмещению материального ущерба», кредит субсчета 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц и балансовой стоимостью недостающих ценностей», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму начисленного НДС от взыскиваемой стоимости.

При удержании из заработной платы, причитающейся к уплате суммы в возмещение материального ущерба, составляется бухгалтерская проводка: дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», кредит субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Одновременно зачисляется в доход организации сумма сверх балансовой стоимости недостающих ценностей, по мере погашения задолженности виновными лицами в учете составляют бухгалтерскую проводку: дебет субсчета 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающих ценностей», кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 1 «Внереализационные доходы».

Начисление в бюджет НДС от суммы внереализационных доходов, поступивших сверх остаточной стоимости от должника, отражают бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 92-3 «Налог на добавленную стоимость», кредит субсчета 68-2 «Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

Синтетический и аналитический учет по счетам 99 «Прибыли и убытки», 98 «Доходы будущих периодов», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» ведется в журнале-ордере ф. № 15-АПК по кредитовым оборотам данных счетов.

Аналитический учет операций по счетам 98–99 ведут в специальных таблицах («Аналитические данные» к счету 98 «Доходы будущих периодов» в форме оборотной ведомости и «Аналитические данные» к счету 99 «Прибыли и убытки»).

Контрольные вопросы

1. Как определяется финансовый результат хозяйственной деятельности?
2. В чем отличие бухгалтерской прибыли и налогооблагаемой? Как они соотносятся между собой?
3. Каков порядок отражения в учете полученной прибыли или убытка?
4. Назовите возможные направления использования прибыли.
5. Как формируются доходы будущих периодов?

ГЛАВА 18. Учет вложений во внеоборотные активы

18.1. Экономическое содержание вложений во внеоборотные активы, классификация, источники финансирования и задачи их учета

К внеоборотным активам относят: нематериальные активы, основные средства, доходные вложения в материальные ценности, оборудование к установке, требующее монтажа, незавершенные капитальные вложения.

Вложения во внеоборотные активы представляют долгосрочные инвестиции. Это затраты организации, направленные на увеличение объема основных средств (сроком эксплуатации свыше одного года) и нематериальных активов или их замену, а также приобретение земельных участков и объектов природопользования.

Понятие «капитальные вложения» используют в узком значении этого слова (затраты на воспроизводство основных средств), а в широком — это инвестиции в любые виды внеоборотных активов.

В учете капитальные вложения группируются: по структуре воспроизводственной, технологической; по назначению; по отраслям народного хозяйства; по способу производства работ; по источникам финансирования.

По направлениям *воспроизводственной структуры* капитальные вложения включают понятия: нового строительства; расширения; реконструкции; технического перевооружения и поддержания мощностей действующих организаций.

Под *новым* понимается строительство комплекса объектов основного подсобного и обслуживающего назначения вновь создаваемых организаций, зданий и сооружений, а также филиалов и отдельных производств, которые после ввода в эксплуатацию будут находиться на самостоятельном балансе, осуществляемое на новых площадках в целях создания новой производственной мощности, а также строительство взамен ликвидируемых организаций, дальнейшая эксплуатация которых признана нецелесообразной.

Под *расширением* действующих организаций понимается строительство дополнительных производств на действующей организации (сооружении), а также строительство новых и расширение существующих отдельных цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения на территории действующих организаций или примыкающих к ним площадках в целях создания дополнительных или новых производственных мощностей. К расширению действующих организаций относится также строительство филиалов и производств, входящих в их состав, которые после ввода в эксплуатацию не будут находиться на самостоятельном балансе.

Реконструкция действующих организаций рассматривается как переустройство цехов и объектов, как правило, без расширения зданий и сооружений основного назначения, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономического уровня и осуществляемое по комплексному проекту на реконструкцию организации в целом в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции в основном без роста численности работающих при одновременном улучшении условий их труда и охраны окружающей среды.

Под *техническим перевооружением* действующих организаций понимается комплекс мероприятий по повышению технико-экономического уровня отдельных производств, цехов и участков на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным, а также по совершенствованию общезаводского хозяйства и вспомогательных служб. К частичной перестройке относятся усиление несущих конструкций, замена перекрытий, изменение планировки зданий и сооружений и другие мероприятия.

Поддержание мощностей действующей организации включает мероприятия, связанные с постоянным возобновлением выбывающих в процессе производственной деятельности основных фондов.

В настоящее время большое значение имеет свосвременная реконструкция, техническое перевооружение и поддержание мощностей действующей организации.

Капитальные вложения *по технологической структуре* слагаются из стоимости следующих видов работ и затрат: строительных, по монтажу оборудования, оборудования (требующего и не требующего монтажа), предусмотренного в сметах на строительство, инструмента и инвентаря, включаемых в сметы на строительство, машин и оборудования, не входящих в сметы на строительство, прочих капитальных работ и затрат.

К *монтажу оборудования* относят работы, предусмотренные для этого: сборка и установка производственного, энергетического, подъемно-транспортного оборудования; устройство промышленных проводов, входящих в состав монтируемого оборудования; монтаж и установка обслуживающих площадок и лестниц, конструктивно связанных с оборудованием, и т. п.

Оборудование (требующее и не требующее монтажа), как и инструменты, инвентарь, относят к затратам, связанным с их приобретением.

Оборудование, не требующее монтажа, может быть введено в действие без прикрепления к фундаменту и несущим конструкциям зданий и сооружений: транспортные средства, свободностоящие станки, тракторы, комбайны, автомашины, сельскохозяйственные машины, строительные машины и т. д.

Оборудование, требующее монтажа, может быть введено в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту, опорам, полу и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты частей такого оборудования. Может использоваться также как необходимый ресурс материально-производственных запасов для обеспечения строительного производства в ближайшие периоды.

К *прочим капитальным вложениям* относят затраты на отвод земельных участков под застройку, приобретение строений и сооружений, а также капитальные работы, которые не могут быть отнесены ни к одному из перечисленных видов. Они распределяются между отдельными объектами прямым путем, а если это невозможно — пропорционально сметной стоимости объектов.

Особую группу капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях составляют *затраты по формированию основного стада взрослого продуктивного и рабочего скота*, а также *закладки многолетних насаждений*.

По *назначению* капитальные вложения в учете подразделяются на капитальные, предназначенные для строительства объектов производственного (объекты, которые после завершения их строительства будут функционировать в сфере материального производства: промышленности, сельском хозяйстве, строительстве, транспорте, связи и др.) и непроизводственного назначения (объекты жилищного и коммунального хозяйства, учреждения здравоохранения, физкультуры, социального обеспечения, просвещения и др.).

По *отраслям народного хозяйства* вложения распределяются на капитальные вложения в промышленность, сельское хозяйство, транспорт, здравоохранение, народное образование и др.

По способу производства строительно-монтажных работ капитальные вложения подразделяются на выполняемые подрядным и хозяйственным способом.

Финансирование вложений во внеоборотные активы может осуществляться за счет следующих источников: собственных, приравненных к ним источников и заемных средств.

К *собственным средствам* относятся: амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств; часть чистой прибыли; чрезвычайные доходы (суммы страховых возмещений, получаемые организациями в покрытие потерь и убытков от страховых случаев, связанных с внеоборотными активами; бюджетные ассигнования, получаемые на безвозмездной основе; средства дольщиков, получаемые на безвозвратной основе (приравниваются к собственным средствам).

К *заемным средствам* относятся займы и кредиты банков.

Основным источником собственных средств финансирования капитальных вложений является накопление амортизации основных средств и нематериальных активов. Именно эти отчисления, включенные в состав себестоимости продукции, работ, услуг и обеспеченные денежными средствами из выручки от реализации, используются на финансирование капитальных вложений в первую очередь. С помощью данного источника осуществляется простое воспроизводство, т. е. приобретение новых основных средств взамен выбывших старых. Расширенное воспроизводство может осуществляться только за счет собственной чистой прибыли.

Основные задачи учета вложений во внеоборотные активы:

- своевременное, полное и достоверное отражение всех производственных затрат при строительстве каждого из объектов в регистрах бухгалтерского учета;
- контроль за целевым использованием источников финансирования, выполнением плана строительства, вводом в действие объектов основных средств;
- точное определение и отражение в учете инвентарной стоимости законченных и введенных в эксплуатацию объектов и затрат в незавершенном строительстве, а также приобретенных объектов основных средств, нематериальных активов и объектов природопользования.

18.2. Синтетический и аналитический учет вложений во внеоборотные активы

Все виды долгосрочных инвестиций в сельскохозяйственных организациях учитывают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». На

нем отражается информация о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков, нематериальных активов, а также о затратах организации по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота (кроме птицы, пушных зверей, кроликов, семей пчел, служебных собак, подопытных животных) и т. д.

К счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» могут быть открыты следующие субсчета:

- 08-1 «Приобретение земельных участков»;
- 08-2 «Приобретение объектов природопользования»;
- 08-3 «Строительство объектов основных средств»;
- 08-4 «Приобретение объектов основных средств»;
- 08-5 «Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств»;
- 08-6 «Приобретение и создание нематериальных активов»;
- 08-7 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
- 08-8 «Приобретение взрослых животных»;
- 08-9 «Закладка и выращивание многолетних насаждений»;
- 08-10 «Прочие вложения».

На субсчете 08-1 «Приобретение земельных участков» учитываются затраты по приобретению организацией земельных участков в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

На субсчете 08-2 «Приобретение объектов природопользования» учитываются затраты по приобретению организацией объектов природопользования: лесных участков, прудов, водоемов и т. п.

Инвентарная стоимость земельных участков, объектов природопользования состоит из расходов, связанных с их приобретением, а также затрат по улучшению их качественного состояния, комиссионных вознаграждений и других платежей. Учет земельных угодий строится в зависимости от того, имеют ли они денежную оценку (приобретены сельскохозяйственной организацией) или нет (переданы государством в аренду или собственность).

Приобретение земельных участков отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 08-1 «Приобретение земельных участков», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на договорную стоимость.

Оприходование в состав основных средств, приобретенных земельных участков отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 01 «Основные средства», субсчет 5 «Земельные участки», кредит субсчета 08-1 «Приобретение земельных участков». Амортизация по земельным угодьям не начисляется.

На субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств» учитываются затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, стоимость переданного в монтаж оборудования и другие независимо от способа строительства. Капитальные вложения и связанные с ними затраты учитывает застройщик (заказчик), т. е. та организация, которая ведет строительство для себя и осуществляет его финансирование. Сальдо (дебетовое) по субсчету 08-3 «Строительство объектов основных средств» показывает стоимость незавершенного строительства.

По способу производства выделяют строительство, осуществляемое *подрядным и хозяйственным способами*.

При подрядном способе строительно-монтажные работы выполняют специализированные подрядные строительно-монтажные организации. *Генподрядные* осуществляют общестроительные работы, отвечают перед заказчиками (сельскохозяйственными организациями) за выполнение всех строительных работ и ввод объекта в эксплуатацию. *Субподрядные* выполняют отдельные виды строительных работ для генподрядчика. Основа взаимоотношений между заказчиками и генподрядчиком – генеральный договор, а взаимоотношений генподрядчика и субподрядчика – договор субподряда.

Расчеты между заказчиком и подрядчиком осуществляются по сметным (договорным) ценам за готовую строительную продукцию (пусковые комплексы, объекты производственного назначения и социальной сферы и т. д.).

При подрядном способе строительства заказчик ведет учет отдельно по каждому строящемуся объекту одной комплексной статьей «Работы, выполненные подрядчиком». По завершении строительства объекта застройщик определяет его инвентарную стоимость, а Государственная приемочная комиссия принимает объект в эксплуатацию и составляет акт приемки объекта в эксплуатацию. На основании акта приемки объекта в эксплуатацию в бухгалтерии организации составляется акт о приеме-передаче основных средств. На стоимость выполненных работ подрядчиком заказчик составляет бухгалтерскую проводку: дебет субсчета 08-3 «Строительство объектов основных средств», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При вводе объектов в эксплуатацию и принятии его в состав основных средств застройщик составляет бухгалтерскую проводку: дебет счета 01 «Основные средства», субсчет 1 «Основные средства предпринимательской деятельности», кредит счета 08-3 «Строительство объектов основных средств».

Стоимость объектов строительства, построенные заказчиком-застройщиком за счет целевых средств инвесторов отражается проводкой: дебет счета 86 «Целевое финансирование», кредит счета 83 «Добавочный фонд».

При *хозяйственном способе* ведения строительно-монтажных работ сельскохозяйственные организации производят их собственными силами. Для учета выполненных строительно-монтажных работ в пределах субсчета 08-3 «Строительство объектов основных средств» может выделяться отдельная учетная группа затрат «Строительные работы и реконструкция основных средств».

По данной учетной группе отражают затраты не только по объектам нового строительства, а также на расширение и модернизацию действующих объектов основных средств. Затраты на строительно-монтажные работы, переустройство и модернизацию учитывают нарастающими итогами с начала строительства или реконструкции до их завершения в разрезе конкретных объектов в соответствии с внутривнутрихозяйственными списками по следующим статьям затрат: материалы; расходы на оплату труда; затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов; накладные расходы; расходы денежных средств; потери от брака; прочие затраты.

По статье «Материалы» учитывают фактическую стоимость израсходованных строительных материалов (цемент, шифер, кирпич, пиломатериалы и т. п.), а также конструкций и деталей. Фактически израсходованные строительные материалы на строительство или модернизацию объекта отражаются бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 08-3 «Строительство объекта основных средств», кредит счета 10 «Материалы», субсчет 8 «Строительные материалы».

На статью «Расходы на оплату труда» относят начисленные суммы по оплате труда и отработанные человеко-часы рабочих, занятых на строительстве объектов основных средств (кроме рабочих на строительных машинах и механизмах) и суммы оплаты труда, учтенные на субсчете «Накладные расходы». При начислении заработной платы строительным рабочим составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 08-3 «Строительство объектов основных средств», кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По статье «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов» учитывают долю расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов, отнесенную на данный объект в порядке их распределения. Предварительно их отражают на субсчете 08-3 на отдельном

аналитическом счете как единовременные расходы по эксплуатации машин и механизмов. К ним относят затраты на погрузку, разгрузку и транспортировку машин, монтаж, демонтаж и пробный пуск машин, устройство и разборку временных вспомогательных сооружений для установки строительных машин. Эти расходы ежемесячно списываются на соответствующие объекты исходя из сроков работы машин на данном строительстве.

К текущим расходам по эксплуатации машин и механизмов относят заработную плату рабочих, занятых обслуживанием и управлением машин; стоимость потребленной электроэнергии, топлива, нефтепродуктов и вспомогательных материалов; амортизацию, затраты на ремонт машин и механизмов и т. п. По крупным машинам текущие расходы учитываются отдельно для каждой, по остальным — согласно их видам или группам. Текущие расходы по эксплуатации машин и механизмов относят на конкретные объекты строительства ежемесячно комплексной статьёй. При этом затраты следует списывать по возможности прямым путем на основании соответствующих первичных документов. По тем машинам и механизмам, учет которых ведут укрупненный (в соответствии с видами или группами машин), затраты распределяют на объекты строительства пропорционально отработанным машино-сменам или машино-часам по соответствующим объектам основных средств.

При отнесении расходов по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов на объекты основных средств составляют бухгалтерскую проводку: дебет субсчета 08-3 «Строительство объектов основных средств», кредит субсчета 08-3 «Строительство объектов основных средств», аналитический счет «Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов».

Накладные расходы — это затраты, связанные с организацией и управлением производства. Данная группа закладывается в сметах капитального строительства. Эти расходы предварительно накапливают по отдельным аналитическим счетам, а затем их распределяют и включают в себестоимость строительно-монтажных работ по каждому строящемуся объекту.

Аналитический учет накладных расходов ведется по следующим группам затрат: административно-хозяйственные расходы; расходы по обслуживанию работников строительства; расходы по организации работ на строительных площадках; непроизводственные расходы; прочие накладные расходы.

В группу *административно-хозяйственных расходов* относят основную и дополнительную заработную плату административно-управленческого и производственно-технического персонала (механика, прораба, инженера по технадзору и др.), а также отчисления в фонд социальной защиты населения от всех видов оплаты труда названных категорий работников, расходы на служебные командировки и перемещения административно-хозяйственного персонала, канцелярские, типографские, почтовые, а также расходы на содержание и эксплуатацию зданий, занимаемых административно-хозяйственным персоналом (амортизация, ремонт, отопление, освещение, водоснабжение и др.).

К группе *расходов по обслуживанию работников* строительства относят дополнительную заработную плату рабочих, занятых на строительномонтажных работах, отчисления в фонд социальной защиты населения от всех видов оплаты труда, производимых за счет накладных расходов, затраты на санитарно-бытовое обслуживание, расходы на охрану труда и технику безопасности, а также на подготовку и переподготовку кадров.

Расходы по организации работ на строительных площадках включают: затраты по содержанию строительных площадок, амортизации, ремонту и разборке временных нетитульных сооружений, приспособлений и устройств, содержанию пожарно-сторожевой охраны, а также расходы, связанные с изобретательством и рационализаторскими предложениями.

Непроизводительные расходы включают недостачи и потери материальных ценностей сверх норм естественной убыли, если не определено виновное лицо.

К прочим накладным расходам относят: налоги, сборы и другие платежи в бюджет, относимые на стоимость работ и услуг, а также платежи по обязательному страхованию имущества, риска непогашения кредитов, затраты по перевозке работников к месту работы и обратно при отсутствии общественного транспорта, затраты, связанные с набором рабочей силы, и др.

Накладные расходы ежемесячно относят на объекты капитальных вложений путем их распределения пропорционально сумме основной заработной платы рабочих, или пропорционально учтенным суммам прямых затрат, или с использованием других методов, установленных при формировании учетной политики.

В том случае, если в организации строительство имеет частично административно-управленческий персонал, часть расходов учитывается на субсчете 08 «Накладные расходы», а часть списывается со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в размере разницы между суммой на-

кладных расходов по смете, рассчитанной исходя из фактически выполненного объема строительно-монтажных работ, и накладными расходами, учтенными на субсчете 08. В этом случае составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 08-3 «Строительство объектов основных средств», аналитический счет «Накладные расходы», кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Ежемесячно относят долю накладных расходов в соответствии с методикой, отраженной в учетной политике организации, приходящуюся на строящийся объект основных средств. При их распределении составляют бухгалтерскую проводку: дебет субсчета 08-3 «Строительство объектов основных средств», кредит субсчета 08-3 «Строительство объектов основных средств», аналитический счет «Накладные расходы».

По статье «Расходы денежных средств» учитывают налоги, сборы и другие платежи в бюджет, которые прямо можно отнести в затраты по строительству объектов основных средств. В учете составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 08-3 «Строительство объектов основных средств», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 1 «Налоги и отчисления, включаемые в себестоимость продукции, работ и услуг».

На статью «Потери от брака» относят затраты, связанные с переделкой некачественно выполненных строительно-монтажных работ по вине строительной организации, а также стоимость окончательно забракованных работ. При списании затрат, обусловленных исправлением брака, составляют бухгалтерскую проводку: дебет субсчета 08-3 «Строительство объектов основных средств», кредит счета 28 «Брак в производстве».

По завершении строительства объекты основных средств принимают на учет и составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 01 «Основные средства», субсчет 1 «Основные средства предпринимательской деятельности», кредит субсчета 08-3 «Строительство объектов основных средств».

Начисление НДС при вводе объекта в эксплуатацию отражают бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 18-1 «НДС по приобретенным основным средствам», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На основании документации о приемке законченные объекты строительства включаются в состав основных средств. Стоимость объектов основных средств, принятых в эксплуатацию, отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту субсчета 08-3 «Строительство объектов основных средств».

Суммы начисленного налога подлежат вычету с момента принятия на учет основных средств в размере 1/12 этих сумм в течение календарного

года. На конец года сальдо по субсчету 08-3 показывают стоимость незаконченных и не сданных в эксплуатацию объектов капитальных вложений.

На субсчете 08-4 «Приобретение объектов основных средств» учитываются затраты по приобретению оборудования, инструмента, инвентаря и других предметов и объектов основных средств, не требующих монтажа (тракторы, комбайны, сельскохозяйственные машины и другие транспортные средства), предусмотренных сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство.

Учет затрат ведут на отдельных аналитических счетах, открываемых по видам или группам приобретаемых основных средств (культиваторы, сеялки, комбайны и т. д.), а внутри групп — по маркам машин. В аналитическом учете выделяют покупную (договорную) стоимость поставщика, а также затраты, связанные с приобретением основных средств.

На стоимость затрат, связанных с приобретением основных средств, составляют бухгалтерские проводки: дебет счета 08-4 «Приобретение объектов основных средств», кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на покупную (договорную стоимость основных средств), 10 «Материалы», субсчет 3 «Топливо» — на стоимость израсходованных горючесмазочных материалов, на доставку, обкатку основных средств, 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму оплаты труда по доставке, обкатке основных средств, 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — на сумму отчислений в фонд социальной защиты населения в размере, установленном в законодательстве от начисленной оплаты труда, 23 «Вспомогательные производства» — на стоимость услуг собственного автотранспорта, связанных с доставкой основных средств и т. д.

На сумму НДС составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 18-1 «НДС по приобретенным основным средствам», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

На отдельных аналитических счетах учитывают затраты по изготовлению основных средств в своей организации. В сельскохозяйственных организациях их в основном изготавливают в собственных ремонтных мастерских. Затраты по изготовлению учитывают на счете 23 «Вспомогательные производства», субсчет 1 «Ремонтные мастерские». На фактическую стоимость изготовленных основных средств на основании акта на приемку составляют бухгалтерские проводки: дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств», кредит счета 23 «Вспомогательные производства», субсчет 1 «Ремонтные мастерские».

Одновременно их оприходуют в состав основных средств бухгалтерской проводкой: дебет счета 01 «Основные средства», субсчет 1 «Основные средства предпринимательской деятельности», кредит счета 08 «Вложение во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств».

Начисленную сумму НДС в месяце ввода в эксплуатацию отражают бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 18-1 «НДС по приобретенным основным средствам», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По дебету субсчета 08-5 «Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств» учитывают затраты, связанные со строительством и приобретением основных средств, но по существующим правилам не включаемых в первоначальную стоимость возводимых объектов. К данной группе относятся: затраты на подготовку эксплуатационных кадров, геологоразведочные, землеустроительные работы, на возмещение гражданам стоимости принадлежащих им строений и посадок, сносимых при отводе земельных участков под строительство, расходы по спосу, демонтажу и охране объектов, прекращенных строительством и разрешенных к списанию. Затраты, учтенные по дебету субсчета 08-5, списывают за счет соответствующих источников (прибыли организации или бюджетных ассигнований), бухгалтерской проводкой по дебету счетов: 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 86 «Целевое финансирование», 92 «Внереализационные доходы и расходы» и кредиту субсчета 08-5 «Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств».

По дебету субсчета 08-6 «Приобретение и создание нематериальных активов» учитываются затраты на приобретение нематериальных активов. По мере их поступления в организацию составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 08-6 «Приобретение и создание нематериальных активов», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При приеме в эксплуатацию нематериальных активов составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 04 «Нематериальные активы», соответствующие субсчета, кредит субсчета 08-6 «Приобретение и создание нематериальных активов».

На субсчете 08-7 «Перевод молодняка животных в основное стадо» учитываются затраты по выращиванию в хозяйстве молодняка продуктивного и рабочего скота, переводимого в основное стадо.

Молодняк животных, переводимый в основное стадо, оценивается по фактической себестоимости. Молодняк всех видов продуктивного и рабочего скота, переводимый в основное стадо, списывается в течение года с кредита счета 11 «Животные на выращивании и откорме» в дебет

счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 7 «Перевод молодняка животных в основное стадо» по стоимости, числящейся на начало года по балансу, с присоединением нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости или прироста за период с начала года до момента перевода животных в основное стадо. Одновременно при переводе молодняка в основное стадо дебетуется счет 01 «Основные средства», субсчет 3 «Скот рабочий и продуктивный» и кредитуется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 7 «Перевод молодняка животных в основное стадо». В конце года после составления отчетной калькуляции разница между указанной стоимостью переведенного в течение года молодняка скота и его фактической себестоимостью списывается дополнительно или сторнируется со счета 11 «Животные на выращивании и откорме» на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» при одновременном уточнении оценки скота на счете 01 «Основные средства», субсчет 3 «Скот рабочий и продуктивный».

На субсчете 08-8 «Приобретение взрослых животных» учитывается стоимость взрослого и рабочего скота, приобретенного для основного стада или полученного безвозмездно, включая расходы по доставке.

На стоимость животных, приобретенных со стороны, составляют бухгалтерскую проводку: дебет субсчета 08-8 «Приобретение взрослых животных», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

На сумму выставленного НДС составляют проводку: дебет субсчета 18-1 «НДС по приобретенным основным средствам», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Оприходование в состав основных средств приобретенных животных осуществляют по фактической себестоимости их приобретения (покупная стоимость, расходы по доставке): дебет счета 01 «Основные средства», субсчет 3 «Скот рабочий и продуктивный», кредит субсчета 08-8 «Приобретение взрослых животных».

Взрослые животные, полученные безвозмездно, учитываются по рыночной стоимости на дату оприходования, к которой прибавляют расходы по доставке животных в организацию.

При получении взрослых животных безвозмездно от организаций не одного собственника составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 08-8 «Приобретение взрослых животных», кредит счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления».

На сумму выставленного НДС оформляют проводку: дебет субсчета 18-1 «НДС по приобретенным основным средствам», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Затраты, связанные с доставкой взрослых животных, отражаются бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 08-8 «Приобретение взрослых животных», кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При переводе в состав основных средств взрослых животных составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 01 «Основные средства», кредит субсчета 08-8 «Приобретение взрослых животных».

Одновременно необходимо отразить доход по безвозмездному получению животных бухгалтерской проводкой: дебет счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления», кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Аналитический учет по субсчетам 08-7, 08-8 ведется по затратам, связанным с формированием основного стада и видам животных (крупный рогатый скот, свиньи, лошади и т. д.).

По субсчету 08-9 «Закладка и выращивание многолетних насаждений» учитываются затраты, связанные с закладкой и выращиванием многолетних насаждений. Аналитические счета открывают по видам многолетних насаждений (плодовых садов, ягодников, лесозащитных полос и т. п.), на них отражают затраты текущего года на закладку, уход и выращивание молодых многолетних насаждений. Учет затрат ведется по номенклатуре статей, предусмотренных для отрасли растениеводства. Особенность учета многолетних насаждений в том, что на открываемых аналитических счетах до наступления периода плодоношения затраты учитываются в пределах календарного года, поэтому ежегодно в конце отчетного периода накапливающим итогом их списывают и составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 01 «Основные средства», субсчет 4 «Многолетние насаждения», аналитический счет «Молодые насаждения», кредит субсчета 08-9 «Закладка и выращивание многолетних насаждений».

В том случае, если от молодых насаждений до наступления периода полного плодоношения получают урожай, его оприходуют по ценам возможной реализации. На стоимость полученной продукции составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Продукция растениеводства», кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 9 «Закладка и выращивание многолетних насаждений». Связанные со сбором урожая затраты учитывают в составе затрат по закладке и выращиванию молодых насаждений.

По окончании выращивания многолетних насаждений и достижении их эксплуатационного возраста (плодоношение плодовых насаждений) комиссия принимает их в состав действующих основных средств на основании акта приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксп-

луатацию (ф. № 101-АПК), на основании которого составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 01 «Основные средства», субсчет 4 «Многолетние насаждения», кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 4 «Многолетние насаждения», аналитический счет «Молодые насаждения».

На открытых аналитических счетах учет вложений по закладке и выращиванию многолетних насаждений ведут только в пределах календарного года, поэтому ежегодно вложения по выращиванию и уходу за многолетними насаждениями присоединяются к стоимости молодых насаждений, учитываемых на счете 01 «Основные средства», как молодые неплодоносящие насаждения.

Субсчет 08-10 «Прочие вложения» предназначен для учета затрат по коренному улучшению земель, возведению временных титульных сооружений и других вложений во внеоборотные активы, которые не учитываются на других субсчетах счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Затраты по коренному улучшению земель учитываются по статьям, установленным для растениеводства в разрезе каждого вида мелиоративных и культурно-технических работ (осушение, корчевка кустарников, срезка кочек, очистка земельного участка от камней и др.).

Регистром аналитического учета затрат по капитальным вложениям при журнально-ордерной форме учета является производственный отчет по капитальным вложениям и ремонтам основных средств (ф. № 18 И). Синтетический учет капитальных вложений ведется в журнале-ордере ф. № 16-АПК.

Контрольные вопросы

1. Что собой представляет классификация капитальных вложений?
2. Как ведется учет затрат по приобретению и формированию основного стада?
3. Как ведется учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений?

ГЛАВА 19. Учет основных средств и нематериальных активов

19.1. Экономическое содержание, классификация и оценка основных средств

Учет основных средств ведется в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20 декабря 2001 г. № 117 (с 1 января 2008 г. действует в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 29 декабря 2007 г. № 207). Данный документ приведен в соответствие с Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. № 118 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 26 декабря 2003 г. № 183), Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 декабря 2003 г. № 183.

Согласно п. 2 гл. 1 положения по бухгалтерскому учету основных средств, к основным средствам относятся активы, имеющие материально-вещественную форму; используемые в течение срока службы продолжительностью свыше одного года; стоимость которых на момент приобретения превышает величину, определяемую Министерством финансов Республики Беларусь в установленном порядке (за исключением сельскохозяйственных машин и орудий, строительного механизированного инструмента, рабочего скота, которые считаются основными средствами независимо от их стоимости).

В соответствии с постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 23 марта 2004 г. №41 «Об установлении лимита отнесения имущества к отдельным предметам в составе оборотных средств» определено, что лимит отнесения активов к предметам установлен в пределах 30 базовых величин (кроме товаров и ковровых изделий, лимит по которым установлен в пределах 10 базовых величин).

Организация в соответствии с учетной политикой имеет право понижения указанной величины. Состав основных средств представлен на рис. 19.1.

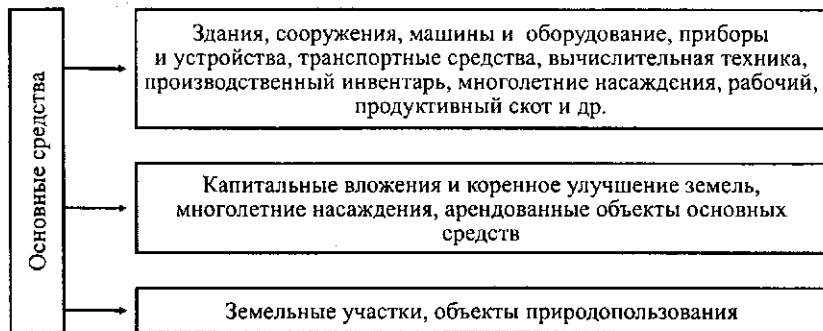


Рис. 19.1. Схема состава основных средств

К основным средствам не относятся и не являются объектами для начисления амортизации:

- машины, оборудование и иные аналогичные активы, числящиеся как готовые изделия (продукция) на складах организаций-изготовителей;
- активы, числящиеся как товары на складах организаций, осуществляющих торгово-закупочную деятельность;
- активы, служащие менее одного года независимо от их стоимости, предметы труда, инструменты и приспособления, производственный и хозяйственный инвентарь и другие, многократно используемые в хозяйственной деятельности организации, сохраняющие натурально-вещественную форму, стоимость единицы которых на момент приобретения не превышает величины, определяемой Министерством финансов Республики Беларусь в установленном порядке, за исключением сельскохозяйственных машин и скота, считающихся основными средствами независимо от их стоимости;
- специальная одежда, специальная обувь и постельные принадлежности;
- форменная одежда и обувь, предназначенные для выдачи работникам в организациях здравоохранения, просвещения, социального обеспечения и в других организациях;
- временные (нетитульные) сооружения, выставочные стенды, приспособления и устройства, затраты по возделыванию которых относятся к затратам на строительные-монтажные работы в составе накладных расходов;
- молодняк животных и животные на откорме, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, а также собаки, используемые для служебных целей, подопытные животные;
- многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала;

- многооборотная возвратная тара, в том числе контейнеры, поддоны металлические и деревянные;
- неоконченное строительство или не оформленные актами ввода в эксплуатацию объекты капитального строительства и др.

Бухгалтерский учет основных средств должен обеспечить выполнение следующих задач: правильного оформления документов и своевременного отражения в учете поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия; своевременного и полного отражения в учете амортизации основных средств; достоверного и полного определения результатов реализации и прочего выбытия основных средств; полного определения затрат, связанных со всеми видами ремонтов и поддержанием основных средств в рабочем состоянии; контроля за сохранностью основных средств, принятых к бухгалтерскому учету; правильных расчетов амортизации и их оценки.

В бухгалтерском учете основных средств большое значение имеет определение *инвентарного объекта*, под которым понимается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, а также обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих единое целое и предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций.

Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

При наличии у одного объекта нескольких частей с разными сроками полезного использования каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Единицей бухгалтерского учета многолетних насаждений признается вид искусственных насаждений независимо от количества, возраста и породы в пределах определенной территории, определяемый в соответствии с Инструкцией о порядке государственного учета объектов растительного мира, расположенных на землях населенных пунктов, и обращения с ними, утвержденной постановлением Министерства жилищно-коммунального хозяйства Республики Беларусь от 29 декабря 2004 г. № 40 (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2005. № 53, № 8/12301).

Капитальные вложения в земельные участки, на улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы), в ком-

поненты природной среды (вода, недра и другие природные ресурсы) учитываются как отдельные инвентарные объекты (по видам объектов капитальных вложений).

Капитальные вложения для улучшения земель, на участке, находящемся в собственности организации, учитываются в составе инвентарного объекта, в который осуществлены капитальные вложения. К капитальным расходам по улучшению земель относятся затраты инвентарного характера (не связанные со строительством сооружений) на культурно-технические мероприятия по поверхностному улучшению земель для сельскохозяйственного пользования, производимые за счет капитальных вложений.

Основные средства по составу, назначению и применению разнообразны, поэтому для бухгалтерского учета основных средств важное значение имеет их научно обоснованная классификация. В Министерстве экономики Республики Беларусь разработан Временный республиканский классификатор амортизируемых основных средств и нормативных сроков их службы, утвержден постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 21 ноября 2001 г. № 186, с 6 октября 2004 г. действует в редакции постановления Министерства экономики Республики Беларусь от 7 сентября 2004 г. № 208 «О внесении изменений и дополнений во Временный республиканский классификатор амортизируемых средств и нормативных сроков их службы».

В бухгалтерском учете наиболее распространена группировка объектов основных средств по отраслевому признаку, в зависимости от характера участия в процессе производства, по видам и назначению, принадлежности пользователю и степени использования. Все основные средства группируются *по отраслям народного хозяйства* — промышленности, строительства, сельского хозяйства, торговли и общественного питания, жилищно-коммунального и бытового обслуживания и т. д.

В зависимости *от характера использования* основные средства делятся на:

участвующие в предпринимательской деятельности, которые непосредственно участвуют в производстве при изготовлении продукции, выполнении работ, оказании услуг или в соответствии с коллективным договором создают необходимые условия для производственного процесса;

не участвующие в предпринимательской деятельности, используемые в жилищно-коммунальном хозяйстве, бытовом обслуживании населения, здравоохранении и физической культуре, просвещении и других отраслях непроизводственной сферы (жилые дома с оборудованием и инвентарем, общежития, гостиницы, поликлиники, стадионы, детские

сады и ясли, оздоровительные лагеря для детей сады и ясли, оздоровительные лагеря для детей, бани, прачечные, парикмахерские, дворцы культуры, клубы, библиотеки и т.п.).

Участвующие в предпринимательской деятельности основные средства сельскохозяйственных организаций подразделяются на средства сельскохозяйственного и несельскохозяйственного назначения.

В сельском хозяйстве они относятся к растениеводству, животноводству, промышленному производству и средствам общего назначения.

Классификация по видам в зависимости от натурально-вещественного состава и целей использования объектов подразделяется на следующие группы:

1) здания (коровники, свинарники, гаражи, хранилища для зерна, фруктов, овощей и картофеля и т. д.);

2) сооружения (гидротехнические, прудовые и рыбные сооружения, теплицы и парники и т. д.);

3) передаточные устройства (канализационные сети, линии электропередач, водопроводные сети и т. д.);

4) машины и оборудование (электродвигатели, оборудование для тушения пожаров, двигатели внутреннего сгорания, тракторы сельскохозяйственные, тракторы промышленные, насосы, экскаваторы, комплексы и машины вычислительные цифровые, персональные ЭВМ и т. д.);

5) транспортные средства (грузовые автомобили, прицепы и полуприцепы, легковые автомобили, автобусы, телеги, сани, велосипеды, мотоциклы и т. д.);

6) инструмент (перфораторы, краскопульты, пистолеты-распылители и вибраторы и т. д.);

7) производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности (сейфы и шкафы металлические, машинки пирующие, картины в рамках, настенные принадлежности и т. д.);

8) рабочий скот и животные основного стада (лошади, верблюды, ослы и другой скот (кроме волов и оленей)), коровы, быки-производители, свиноматки, хряки-производители, овцематки, козوماتки, бараны, козлы-производители;

9) многолетние насаждения (плодовые насаждения, ягодные насаждения);

10) капитальные затраты по улучшению земель — без сооружений;

11) прочие основные средства (библиотечные фонды и т. д.).

По степени использования основные средства подразделяются (рис. 19.2):

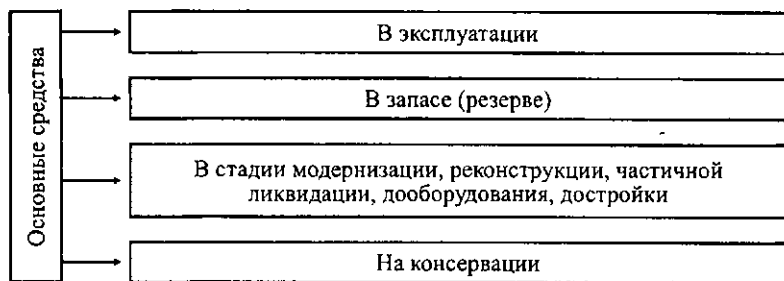


Рис. 19.2. Схема подразделения основных средств по степени использования

В зависимости от имеющихся прав на объекты основные средства подразделяются (рис. 19.3):

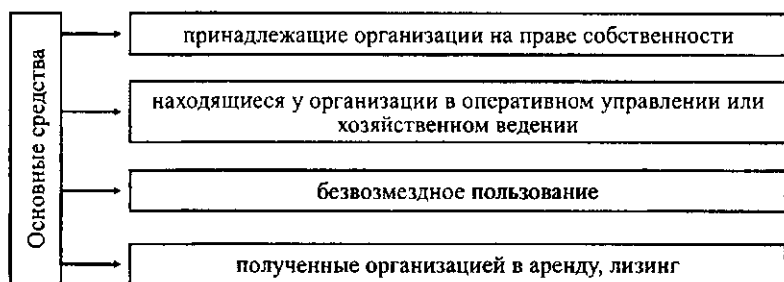


Рис. 19.3. Схема основных средств в зависимости от имеющихся прав на объект

Аренда основных средств — предоставление имущества во временное пользование за определенную плату на основании договора. Арендные отношения регулируются Гражданским кодексом Республики Беларусь (ст. 577), в котором определено, что по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Лизинговая — это деятельность, связанная с приобретением одним юридическим лицом за собственные или заемные средства объекта лизинга в собственность и передачей его другому субъекту хозяйствования на срок и за плату во временное владение и пользование с правом или без права выкупа.

Лизинг является одной из разновидностей инвестиционной деятельности. По видам он подразделяется на финансовый, возвратный, оперативный.

По *вещевому составу* основные средства делят на инвентарные и неинвентарные. К *инвентарным* относят основные средства, которые имеют вещественное выражение и поддаются проверке, обмеру и подсчету в

натуре, к *неинвентарным* относят капитальные вложения в земельные, лесные и водные угодья (кроме сооружений).

В бухгалтерском учете для правильного учета основных средств определяющее значение имеет их оценка. На протяжении всего периода нахождения в организации основные средства учитывают по первоначальной или восстановительной стоимости. Первоначальной является стоимость, по которой активы принимаются на бухгалтерский учет в качестве основных средств.

Первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических затрат на их приобретение, сооружение, изготовление, доставку и монтаж, включая:

- услуги сторонних организаций (поставщика, посредника, подрядной и других организаций), связанные с приобретением основных средств;
- таможенные платежи;
- расходы по страхованию при перевозке;
- проценты за кредит, займы (за исключением процентов по краткосрочным кредитам и займам);
- курсовые разницы от переоценки кредиторской задолженности по обязательствам, связанным с приобретением основных средств и выраженным в иностранной валюте, кроме организаций, финансируемых из бюджета;
- суммовые разницы, возникающие при расчетах по обязательствам, связанным с приобретением основных средств в случаях, если оплата осуществляется в белорусских рублях в сумме, эквивалентной определенной договором сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах), кроме организаций, финансируемых из бюджета;
- расходы, связанные с покупкой валюты для расчетов по обязательствам, связанным с приобретением основных средств;
- погрузочно-разгрузочные работы;
- налоги, если иное не предусмотрено законодательством;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, произведенные после принятия объекта к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, не признаются затратами, включаемыми в первоначальную стоимость объекта.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, если они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Оценка объектов основных средств, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату совершения хозяйственной операции. Таковой считается дата таможенного оформления, а при его отсутствии — дата оприходования на склад.

Первоначальная стоимость объектов основных средств, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный фонд организации, устанавливается в денежной оценке, согласованной учредителями (участниками) на дату подписания учредительных документов, в случаях, предусмотренных законодательством, основные средства подлежат экспертной оценке.

Оценка объектов основных средств, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный фонд организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, производится в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату подписания учредительных документов.

Стоимость активов, полученных безвозмездно, определяется путем суммирования стоимости активов на основании данных бухгалтерского учета передающей стороны и фактически произведенных затрат, связанных с их получением, в том числе осуществляемых другими лицами на основании договоров. Стоимость активов, полученных безвозмездно, может определяться на основании заключения об их оценке, проведенной юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, осуществляющими оценочную деятельность, или документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов, сходных с подлежащим оценке по основным экономическим, техническим, технологическим и иным характеристикам с учетом их индивидуальных особенностей.

Первоначальная стоимость безвозмездно полученных объектов основных средств от организаций в пределах одного собственника по его решению или уполномоченного им органа устанавливается по стоимости, отраженной в бухгалтерском учете у передающей стороны.

Первоначальная стоимость безвозмездно полученных объектов основных средств от физических лиц формируется исходя из рыночной стоимости, а в случае невозможности — в бухгалтерском учете у передающей стороны.

Первоначальная стоимость безвозмездно полученных объектов основных средств от физических лиц формируется исходя из рыночной стоимости, а в случае невозможности оценки по рыночной стоимости — по соглашению сторон.

Первоначальной стоимостью объектов основных средств, приобретенных в обмен на другие активы, признается стоимость обмениваемого актива, по которой обмениваемый актив был отражен в бухгалтерском учете передающей стороны, если иное не предусмотрено законодательством.

Капитальные вложения в многолетние насаждения, на коренное улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в отчетном году площадям независимо от даты окончания всего комплекса работ.

Стоимость основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев: модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки, технического диагностирования и соответствующего освидетельствования, иных работ капитального характера;

- проведения переоценки основных средств в соответствии с законодательством. Результаты переоценки основных средств отражаются в бухгалтерском балансе организации на дату проведения переоценки, если законодательством не установлено иное. Сумма переоценки основных средств (дооценки или уценки) зачисляется организацией на увеличение или уменьшение добавочного фонда;

- включения в конце отчетного года в стоимость объектов основных средств затрат, произведенных (начисленных) после ввода объектов основных средств в эксплуатацию и обособленно учитываемых в течение отчетного года в качестве вложений во внеоборотные активы:

- процентов по кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным кредитам и займам);

- курсовых разниц от переоценки кредиторской задолженности по обязательствам, связанным с приобретением основных средств (за исключением организаций, финансируемых из республиканского и/или местных бюджетов на основе бюджетной сметы, имеющих текущий счет в учреждениях банка и ведущих бухгалтерский учет в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета);

- расходов, связанных с покупкой валюты для расчетов по обязательствам, связанным с приобретением основных средств.

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией как отдельный инвентарный объект в составе основных средств в части, соответствующей ее доле в общей собственности.

Стоимость основных средств в процессе их эксплуатации уменьшает-ся на сумму начисленной амортизации. В бухгалтерском учете суммы начисленной амортизации учитывают отдельно.

Разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью основных средств и суммой начисленной амортизации представляет *остаточную стоимость основных средств*, по которой они отражаются в бухгалтерском балансе.

Восстановительная стоимость основных средств – это стоимость, установленная в результате проведения переоценки основных средств. В учете восстановительная стоимость основных средств отражается только на момент их переоценки.

Целью переоценки является определение реальной стоимости имущества. Особенно это касается активной части основных средств (машин, оборудования, транспортных средств) и не установленного оборудования, по которым в соответствии с Указом № 622 «О вопросах переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и не установленного оборудования» (далее – Указ № 622) желательна применение метода прямой оценки или пересчета валютной стоимости, как минимум, один раз за два года.

Не подлежат переоценке:

- земельные участки, объекты природоиспользования;
- объекты жилищного фонда (жилая часть многоквартирных жилых домов);
- объекты библиотечных фондов, фильмофондов;
- объекты историко-культурных ценностей, сценическо-постановочных средств и оборудования;
- объекты лизинга;
- объекты незавершенного жилищного строительства;
- имущество, расположенное на территории, подвергшейся радиоактивному загрязнению в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС.

Переоценка по состоянию на 1 января 2008 г. проводится с использованием следующих методов:

- *прямой оценки* – пересчета стоимости объектов имущества в цены на 1 января 2008 г. на новые объекты, аналогичные оцениваемым, с использованием документов и материалов, подготовленных организацией, самостоятельно осуществляющей переоценку, или субъектом, занимающимся оценочной деятельностью;
- *пересчета валютной стоимости* – стоимости объектов имущества в иностранной валюте по официальному курсу Национального банка, установленному на 31 декабря 2007 г.;

- *индексного* – пересчета стоимости объектов имущества с использованием коэффициентов изменения первоначальной и (или) остаточной стоимости на 1 января 2008 г., дифференцированных по периодам принятия объектов на бухгалтерский учет.

При подготовке к проведению переоценке по состоянию на 1 января 2008 г. следует обратить внимание на пункт 1.4. Указа № 622, в котором определен порядок применения методов переоценки в зависимости от вида имущества, а также в зависимости от того, какие методы переоценки были применены на 1 января 2007 г.

В абзацах втором – девятом части второй пункта 1.4 Указа № 622 перечислены виды имущества, по которым может применяться только индексный метод, и никакой иной. Причем при переоценке этих объектов имущества организация может применять индексный метод без согласования с собственником имущества:

- по не завершенным строительством объектам;
- по зданиям, сооружениям и передаточным устройствам, оборудованию несерийного производства, инструменту и инвентарю и принадлежностям, рабочему скоту и животным основного стада, многолетним насаждениям;
- по полностью амортизированным основным средствам;
- по основным средствам, амортизация которых завершается в 2008 г.;
- по основным средствам, по которым на 1 января 2007 г. был применен метод прямой оценки или пересчета валютной стоимости;
- по основным средствам, коэффициент изменения стоимости которых на 1 января 2007 г. составляет менее 1,05;
- по основным средствам некоммерческих организаций.

По иным объектам, не указанным в данном перечне (это прежде всего объекты активной части основных средств и не установленное оборудование), приоритетным является метод прямой оценки или метод пересчета валютной стоимости. Применение индексного метода по объектам, не указанным в данном перечне, производится только после согласования с собственником имущества.

При проведении подготовительной работы к переоценке организации должны распределить все переоцениваемое имущество по методам переоценки, которые планируется применять. В тех случаях, если организация планирует применять к активной части основных средств, а также к неустановленному оборудованию индексный метод, требуется согласование с собственником имущества.

19.2. Документальное оформление движения основных средств. Организация их аналитического учета

Поступление, перемещение, выбытие и ликвидация основных средств оформляется типовыми первичными учетными документами. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 8 декабря 2003 г. № 168 (10449) «Об утверждении типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов и инструкции о порядке заполнения бланков типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов» утверждены типовые унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств. Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь (постановление от 22 декабря 2005 г. № 69) разработаны и утверждены для сельскохозяйственных организаций специализированные формы первичных учетных документов.

Основные средства поступают в организации и принимаются к бухгалтерскому учету в следующих случаях (рис. 19.4).

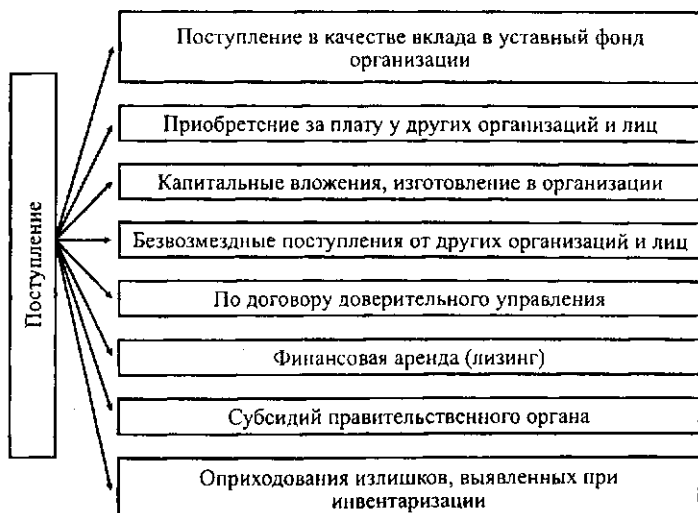


Рис. 19.4. Поступление основных средств

Оприходование объектов основных средств, построенных подрядным или хозяйственным способом, производят на основании актов. Акты со-

ставляет приемочная комиссия, основываясь на Положении о порядке приемки объектов в эксплуатацию, утвержденном постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 29 ноября 1991 г. № 452 (с изменениями и дополнениями). Объект основных средств принимается в эксплуатацию на дату подписания акта приемочной комиссией.

Акт о приеме в эксплуатацию объекта составляется в пяти экземплярах, из них два экземпляра передаются в орган управления и юридическому лицу, назначившим приемочную комиссию, два – заказчику и один – подрядчику. Подписанный членами приемочной комиссии акт утверждает юридическое лицо, назначившее комиссию.

Приобретение и постановка на учет (тракторов, комбайнов, автомобилей) осуществляется на основании товарно-транспортной накладной (ф. № ТТН-1), товарных накладных (ф. № ТН-2), счетов фактур, а также паспортов.

В паспортах отражаются основные технические характеристики машины, время ввода их в действие, норма амортизации (износа), в дальнейшем в них отражают все производимые ремонты за время эксплуатации.

Сельскохозяйственную технику и оборудование, прибывающее железнодорожным или водным транспортом, принимает работник хозяйства в присутствии представителя транспортной организации. Если при приемке установлена недостача, неукomплектованность или порча (поломка) техники в пути, ее оформляют коммерческим актом, который служит основанием для предъявления претензии к поставщику или транспортной организации. При приемке поступившей техники комиссия тщательно сверяет поступившие средства со счетами-фактурами, товарно-транспортными накладными поставщиков.

Приобретенные основные средства в райагросервисах представители сельскохозяйственных организаций получают по доверенности.

Типовые унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств подлежат применению организациями независимо от организационно-правовой формы и формы собственности. В случае, если специфика вида хозяйственной деятельности требует применения типовых унифицированных форм первичной учетной документации с дополнительными реквизитами, не содержащимися в данных формах, то организация может внести их, оформив соответствующий организационно-распорядительный документ (распоряжение, приказ).

Для бухгалтерского учета поступления и выбытия основных средств предусмотрена следующая первичная учетная документация:

- акт о приеме-передаче объектов основных средств (ф. № ОС-1);

- акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (ф. № ОС-1а);
- накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф. № ОС-2);
- акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. № ОС-3);
- акт о приеме (поступлении) оборудования (ф. № ОС-14);
- акт о выявленных дефектах оборудования (ф. № ОС-16);
- акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. № ОС-4);
- акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (ф. № ОС-15);
- акт о списании автотранспортных средств (ф. № ОС-4а);
- акт о списании группы объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. № ОС-4б).

Акт о приеме-передаче объекта основных средств (ф. № ОС-1), акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (ф. № ОС-1а) применяются для оформления и учета операций приема, приема-передачи объектов основных средств в организации или между организациями для:

- включения объектов в состав основных средств и учета их ввода в эксплуатацию (для объектов, не требующих монтажа, — в момент приобретения; для объектов, требующих монтажа, — после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию), поступивших:

- по договорам купли-продажи, мены имущества, дарения, финансовой аренды (лизинга) (если объект основных средств находится на балансе лизингополучателя) и другим предусмотренным законодательством способом;

- путем приобретения за плату, изготовление для собственных нужд и ввода в эксплуатацию законченных строительством зданий (сооружений, встроенных и пристроенных помещений);

- выбытия из состава основных средств при передаче (продаже, мене и прочем) другой организации.

Акты утверждаются руководителями организации-получателя и организации-сдатчика и составляются в количестве не менее двух экземпляров. К акту прилагается и техническая документация, относящаяся к данному (ым) объекту (ам).

Реквизит «Государственная регистрация прав на недвижимость» заполняется в случаях, если недвижимое имущество подлежит государственной регистрации.

В ф. № ОС-1 раздел 1 имеет информационный характер для объектов основных средств, бывших в эксплуатации, заполняется на основании данных передающей стороны (организации-сдатчика).

В случаях приобретения объектов через сеть розничной торговли, изготовления для собственных нужд раздел 1 не заполняется.

В показателях граф «Сумма начисленной амортизации» указывается сумма начисленной амортизации с начала эксплуатации.

Раздел 2 заполняется организацией-получателем только в одном (своем) экземпляре.

В акте данные об объекте основных средств, находящиеся в собственности двух или нескольких организаций, записываются соразмерно доле организации в праве общей собственности.

При этом на первой странице в раздел «Справочно» заносятся сведения об участниках долевой собственности (с указанием их доли в праве общей собственности), а также в случае, если стоимость приобретения объекта основных средств была выражена в иностранной валюте (условных денежных единицах), — сведения о наименовании иностранной валюты, ее сумме по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату совершения операции.

Данные приема и исключения объектов из состава основных средств вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объектов основных средств (ф. № ОС-6, № ОС-6а, № ОС-6б).

Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф. № ОС-2) применяется для оформления и учета перемещения объектов основных средств внутри организации из одного структурного подразделения (цеха, отдела, участка) в другое.

Накладная выписывается передающей стороной (сдатчиком) в трех экземплярах, подписывается ответственными лицами структурных подразделений получателя и сдатчика. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй — остается у лица, ответственного за сохранность объекта основных средств сдатчика, третий экземпляр передается получателю. Данные о перемещении объектов основных средств вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объектов основных средств (ф. № ОС-6, ОС-6а, № ОС-6б).

Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. № ОС-3) применяется для оформления и учета приема-сдачи объектов основных средств из ремонта, реконструкции, модернизации.

Акт подписывается членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на прием объектов основных средств, а также представителем организации (структурного подразделения), проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию, и утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом, после чего сдается в бухгалтерию.

Если ремонт, реконструкцию и модернизацию выполняет сторонняя организация, то акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, второй экземпляр передается организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию.

Данные ремонта, реконструкции, модернизации вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств (ф. № ОС-6).

Акт о приеме (поступлении) оборудования (ф. № ОС-14) применяется для оформления и учета поступившего на склад оборудования с целью последующего использования его в качестве объекта основных средств.

Составляется комиссией, уполномоченной на прием основных средств, в двух экземплярах. Утверждается руководителем или уполномоченным им лицом.

В случае невозможности проведения качественного приема оборудования при его поступлении на склад акт о приеме (поступлении) оборудования (ф. № ОС-14) является предварительным, составленным по наружному осмотру. Качественные и количественные расхождения с документальными данными организаций, поставивших оборудование, а также факты боя, лома отражаются в соответствующих актах в установленном порядке.

Передача оборудования в монтаж оформляется актом о приеме-передаче оборудования в монтаж (ф. № ОС-15). При проведении монтажных работ подрядным способом в состав приемочной комиссии входит представитель подрядной монтажной организации. В этом случае отдельный акт на передачу оборудования в монтаж (ф. № ОС-15) не составляется. В получении оборудования на ответственное хранение уполномоченный представитель монтажной организации расписывается непосредственно в акте и ему передается копия акта.

На дефекты оборудования, выявленные в процессе монтажа, наладки или испытания, а также по результатам контроля составляется акт о выявленных дефектах оборудования (ф. № ОС-16).

Зачисление смонтированного и готового к эксплуатации оборудования в состав основных средств организации оформляется в установленном порядке по ф. № ОС-1.

Выбытие основных средств имеет место в случаях физического износа, реализации, безвозмездной передачи, частичной или полной ликвидации, при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, повлекших невозможность дальнейшего использования или нецелесообразность восстановления. Стоимость выбывших основных средств подлежит списанию с баланса организации.

Для определения целесообразности и непригодности объектов основных средств к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности его восстановления, а также для оформления документации на списание указанных объектов в организации (если наличие основных средств является существенным) приказом руководителя создается постоянно действующая комиссия, в состав которой входят соответствующие должностные лица: главный инженер (механик), главный агроном, главный зоотехник, инженер-строитель (прораб), а также главный бухгалтер (бухгалтер) и лица, на которых возложена ответственность за сохранность основных средств. Для участия в работе комиссии могут приглашаться представители соответствующих инспекций. Комиссия производит:

- осмотр объекта, подлежащего списанию, с использованием необходимой технической документации, а также данных бухгалтерского учета, устанавливает непригодность объекта к восстановлению и дальнейшему использованию;
- устанавливает причины списания объекта (физический износ, реконструкция, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации, длительное неиспользование объекта для производства продукции, выполнения работ и услуг либо для других хозяйственных нужд);
- выявляет лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие объектов основных средств из эксплуатации, внесение предложений о привлечении этих лиц к ответственности, установленной действующим законодательством;
- определяет возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов списываемого объекта и оценку исходя из цен возможного использования;
- осуществляет контроль за изъятием из списываемых объектов основных средств цветных и драгоценных металлов, определением их количества, веса.

Результаты принятого комиссией решения о списании пришедших в негодность основных средств оформляются актами о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных (ф. № ОС-4), о списании автотранспортных средств (ф. № ОС-4а), о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных) (ф. № ОС-4б).

Акты составляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии, назначенной руководителем организации, утверждаются руководителем или уполномоченным им лицом.

Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй – остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств, и является основанием для сдачи на склад и реализации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания.

В случае списания автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом также передается документ, подтверждающий снятие его с учета в Государственной автомобильной инспекции Министерства внутренних дел Республики Беларусь.

В показателях граф первоначальная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету или восстановительная стоимость указываются:

по объектам основных средств, проходившим переоценку, — восстановительная стоимость по итогам последней проведенной переоценки;

по объектам, не проходившим переоценку, — первоначальная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

В показателях граф «Сумма начисленной амортизации» указывается сумма начисленной амортизации с начала эксплуатации.

Затраты на списание объектов основных средств, а также стоимость материальных ценностей, поступивших от разборки объектов основных средств, отражаются:

в разделе 3 «Сведения о затратах, связанных со списанием объекта основных средств с бухгалтерского учета, и о поступлении материальных ценностей от их списания» (ф. № ОС-4);

в разделе 5 «Сведения о затратах, связанных со списанием автотранспортных средств с бухгалтерского учета, и о поступлении материальных ценностей от их списания» (ф. № ОС-4а);

в разделе 2 «Сведения о поступлении материальных ценностей от списания объектов основных средств» (ф. № ОС-4б).

Данные результатов списания вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объектов, объектов и группового учета объектов основных средств (ф. № ОС-6, № ОС-6а, № ОС-6б).

Детали, узлы и агрегаты разработанного и демонтированного оборудования, пригодные для ремонта других объектов основных средств, а также другие материалы приходятся в бухгалтерском учете по ценам возможного использования. непригодные детали и материалы приходятся как вторичное сырье и отражаются по дебету счета учета материалов в корреспонденции со счетом учета операционных доходов и расходов.

Сельскохозяйственные организации для отражения поступления и выбытия основных средств применяют следующие специализированные формы документов, утвержденные Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь:

акт приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию (ф. № 101-АПК);

акт на перевод животных (ф. № 303-АПК);

акт на выбраковку продуктивных животных из основного стада (ф. № 102-АПК);

акт на выбраковку рабочих лошадей из основного стада (ф. № 103-АПК);

акт на списание многолетних насаждений (ф. № 104-АПК).

Приемку молодых насаждений и зачисление их в группу «Молодые насаждения», а также перевод в группу «Насаждения в эксплуатации» (после наступления полного плодоношения или смыкания кроны) оформляют актом приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию. На плодовые сады, заложенные силами хозяйства, акт составляется комиссией в одном экземпляре, а затем утверждается руководителем организации и вместе с технической документацией передается в бухгалтерию и служит основанием для внесения записей в карточку учета многолетних насаждений. При закладке сада специализированной организацией акт оформляется в двух экземплярах, один из которых остается у подрядчика, а второй передается заказчику.

В акте указываются вид посадки, порода, сорт, количество деревьев и кустов; если приходится плодовый сад, указывается его площадь, если полезная полоса – протяженность в метрах. В акте также указываются присвоенный инвентарный номер, первоначальная стоимость, шифр нормативного срока службы, нормативный срок службы.

Перевод молодняка продуктивного и рабочего скота в основное стадо оформляют актом на перевод животных, который составляет заведующий фермой или бригадир в одном экземпляре в день перевода животных. При переводе в основное стадо их в обязательном порядке взвешивают. Если переводят крупный рогатый скот, свиноматок, кобыл, жеребцов, в акт записывают каждое животное отдельно с указанием его инвентарного номера, времени рождения, пола, класса и других признаков. Молодняк овец, коз и других мелких животных записывают общим количеством с указанием признаков, характерных для всех животных (порода, пол).

Акт наряду с зоотехником и руководителем подразделения подписывает лицо, передающее животное, и лицо, принимающее его на ответственное хранение и обслуживание.

Приобретенный взрослый скот от поставщиков приходят в таком же порядке, как и другие основные средства. Вместе с документами на оприходование животных поставщик прилагает племенные свидетельства.

Данные, отраженные в акте, заносят в книгу учета движения животных и птицы, а затем в сроки, определенные графиком документооборо-

та, их вместе с актом о движении скота и птицы на ферме сдают в бухгалтерию хозяйства.

Продуктивный, рабочий скот и другие виды животных могут быть выбракованы из основного стада при утрате ими хозяйственно полезных качеств вследствие значительного понижения продуктивности, способности к воспроизводству, работоспособности, а также неизлечимых болезней, травматических повреждений, пороков, старости и др. Для проведения выбраковки приказом руководителя назначается комиссия в составе: ветврача, зоотехника, руководителя внутрихозяйственного подразделения. При выбраковке животных комиссия руководствуется заключениями со стороны здоровья и назначении животных по данным бонитировки.

После принятия решения о выбраковке животных из основного стада составляются акты в одном экземпляре следующих форм: акт на выбраковку продуктивных животных из основного стада; акт на выбраковку рабочих лошадей из основного стада.

Акты должны быть пронумерованы и зарегистрированы в специальном журнале и выдаются руководителю подразделения (заведующему фермой) под расписку. Акты составляются в день выбраковки животных из основного стада комиссией, в которую включаются специалисты ветеринарной и зоотехнической служб, руководитель внутрихозяйственного подразделения и материально-ответственное лицо, за которым закреплено животное. Комиссия осматривает животных, определяет причины и степень потерь хозяйственно-полезных качеств. Акты составляются как на одно животное, так и на несколько животных, закрепленных за одним материально-ответственным лицом. В актах указывают возраст, пол, породу, живую массу. Составленные комиссией акты передаются на утверждение руководителю организации.

Списание многолетних насаждений допускается по истечении биологического периода плодоношения или в случае изреженности насаждений свыше 70 % нормы посадки на один гектар, стихийных бедствий или по другим причинам, обусловившим утрату производственного назначения. При этом составляется в одном экземпляре *акт на списание многолетних насаждений*, в котором указывают все виды насаждений, списываемых полностью или частично, с указанием их инвентарных номеров и сортов. Здесь указываются год ввода в эксплуатацию, площадь, изреженность, первоначальная стоимость, сумма накопленной амортизации. Полученные дрова от раскорчевки многолетних насаждений оприходуют и сдают на склад. Погибшие в результате стихийных бедствий молодые многолетние насаждения списывают по их стоимости на начало года с добавлением затрат на выращивание текущего года до момента гибели.

Безвозмездная передача объектов основных средств в собственность другого юридического или физического лица в обмен на другой товар и в других случаях совершается на основании договора и оформляется актом приемки-передачи основных средств (ф. № ОС-1).

На основании оформленных актов на списание основных средств, на списание автотранспортных средств, выбраковку животных бухгалтерия организации производит отметку о выбытии основных средств в инвентарной карточке.

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

В тех случаях, если инвентарный объект состоит из нескольких частей, имеющих разные способы полезного использования и учитывающихся как отдельные инвентарные объекты, каждой части присваивается отдельный инвентарный номер. Если по объекту, состоящему из нескольких частей, установлен общий для объектов срок полезного использования, указанный объект числится за одним инвентарным номером.

Присвоенный инвентарному объекту номер должен быть на нем обозначен путем прикрепления металлического жетона, нанесения краской, клеймением и другими способами.

В тех случаях, когда объекту, состоящему из нескольких частей, присвоен общий для объекта нормативный срок службы, указанный объект числится под одним инвентарным номером.

Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним весь период его нахождения в данной организации. Инвентарные номера выбывших объектов не могут присваиваться другим, вновь принятым к учету основным средствам в течение пяти лет начиная с года, следующего за годом списания.

Арендные основные средства, полученные в аренду, у арендатора могут числиться под инвентарными номерами, присвоенными им арендодателем. Они учитываются на забалансовом счете 001 «Арендные основные средства».

Для осуществления забалансового учета указанных объектов в бухгалтерии арендатора рекомендуется также открывать инвентарные карточки.

Аналитический пообъектный учет основных средств (зданий, сооружений, машин, оборудования, производственного и хозяйственного ин-

вентаря) ведется бухгалтерией организации на инвентарных карточках учета основных средств ф. № ОС-6.

Инвентарная карточка открывается на каждый инвентарный объект. Если инвентарный объект включает отдельные приспособления и принадлежности, составляющие с ним одно целое, то в этой же карточке приводится перечень таких частей.

В организациях, имеющих небольшое количество основных средств, пообъективный учет может осуществляться в инвентарной книге с указанием необходимых сведений об основных средствах по их видам и местам нахождения, а при наличии большого количества основных средств учет может осуществляться в инвентарном списке.

В инвентарном списке содержатся сведения о номере и дате инвентарной карточки, инвентарном номере объекта, полном наименовании объекта, его первоначальной стоимости и сведения о выбытии (перемещении) объекта.

Заполнение инвентарных карточек производится на основе первичной документации: актов приема-передачи, технических паспортов и других документов на приобретение, сооружение, изготовление, перемещение и выбытие объектов основных средств. В инвентарных карточках должны быть приведены основные данные по объекту основных средств: срок полезного использования; ресурс объекта (при выборе производительного способа начисления амортизации); сведения об изменениях местонахождения и стоимости объекта в течение всего срока его эксплуатации; данные о нормативном сроке службы; способ и методы начисления амортизации; о содержащихся в нем драгоценных металлах; индивидуальная характеристика объекта. Инвентарные карточки составляются в одном экземпляре и хранятся в бухгалтерии организации.

Инвентарные карточки на принятые к бухгалтерскому учету объекты основных средств, а также списанные с бухгалтерского учета в течение отчетного месяца находятся до конца месяца обособленно от инвентарных карточек других основных средств. Техническая документация, относящаяся к инвентарному объекту, в отдельных случаях передается по месту эксплуатации объекта с соответствующей отметкой в инвентарной карточке.

Все основные средства, находящиеся в эксплуатации, закрепляются за соответствующими подразделениями, в которых они находятся, и отражаются в инвентаризационных описях: основных средств (ф. № 1-инв).

Инвентаризационные описи составляются при проведении инвентаризации основных средств либо полной инвентаризации. Они составля-

ются в двух экземплярах, один из которых остается у руководителя подразделения, а другой – передается в бухгалтерию.

Инвентарный учет основных средств осуществляется на основании следующих документов: инвентарной карточки учета объекта основных средств (ф. № ОС-6), инвентарной карточки группового учета объектов основных средств (ф. № ОС-6а), инвентарной книги учета объектов основных средств (ф. № ОС-6б), инвентарной карточки учета многолетних насаждений (ф. № 105-АПК).

Вышеназванные инвентарные карточки применяются для учета наличия объекта основных средств, а также учета движения его внутри организации.

Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (ф. № ОС-6б) применяется только для учета наличия производственного и хозяйственного инвентаря и принадлежностей. При необходимости для учета наличия, а также учета движения внутри организации производственного и хозяйственного инвентаря и принадлежностей можно применять инвентарную карточку учета объекта основных средств (ф. № ОС-6б). Ведутся в бухгалтерии в одном экземпляре: на каждый объект – по ф. № ОС-6б, на группу объектов – по ф. № ОС-6а, для объектов основных средств малых предприятий – по ф. № ОС-6б.

Записи при приеме-передаче производятся на основании актов о приеме-передаче объектов основных средств (ф. № ОС-1, № ОС-1а) и сопроводительных документов (технических паспортов заводов-изготовителей и др.). Прием, перемещение объектов основных средств внутри организации, включая проведение реконструкции, модернизации, капитального ремонта, а также их выбытие или списание отражаются в инвентарной карточке (книге) на основании соответствующих документов.

В показателях графа «Сумма начисленной амортизации» указывается сумма начисленной амортизации с начала эксплуатации.

Инвентарный учет животных основного стада может вестись в книге учета движения животных и птицы или в инвентарных карточках (ф. № ОС-6), (ф. № ОС-6а).

Все инвентарные карточки хранятся в картотеке основных средств. В ней их расставляют по классификационным группам основных средств и местам нахождения объекта.

На выбывшие основные средства (реализованные, переданные безвозмездно, списанные из-за их непригодности и т. д.) инвентарные карточки с отметкой причины их выбытия помещают в картотеку выбывших основных средств и хранят в течение 3–5 лет, по истечении этого срока их уничтожают.

Карточки по основным средствам, переданным в аренду, хранят в отдельной карточке до окончания срока их аренды.

Инвентарный учет многолетних насаждений (плодовых, декоративных, полезащитных и др.) ведется в инвентарной карточке учета многолетних насаждений.

После сдачи многолетних насаждений в эксплуатацию в карточке проставляются шифр нормативного срока службы и нормативный срок службы. В инвентарной карточке ф. № 105-АПК отражаются проводимые переоценки основных средств, указываются дата и номер ведомости переоценки, а также восстановительная стоимость многолетних насаждений в результате проведенной переоценки.

При списании многолетних насаждений, в связи с их непригодностью к дальнейшей эксплуатации карточки изымаются из картотеки и прилагаются к акту на списание многолетних насаждений.

Если многолетние насаждения передаются безвозмездно или реализуются другим организациям, то копия карточки вместе со вторым экземпляром акта приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию передается покупателю или организации, принимающей насаждения безвозмездно.

Заполненные инвентарные карточки регистрируются в описях инвентарных карточек по учету основных средств (ф. № ОС-10). Описи инвентарных карточек ведут в бухгалтерии в одном экземпляре по классификационным группам (видам) объектов основных средств. Опись составляется один раз в пять лет. В ней записывают число, месяц, год поступления и первоначальную стоимость объекта. При выбытии учитываемого объекта в описи делают отметку (число, месяц, год выбытия и стоимость), а соответствующая карточка закрывается.

Для учета земель предназначена Земельная кадастровая книга. Она состоит из четырех разделов: в первом отражено разрешение на право пользования землей и ее общая площадь, во втором указан состав земли по видам угодий, в третьем — качество почв, а в четвертом — площадь приусадебных участков.

19.3. Синтетический учет основных средств

Для синтетического учета основных средств предназначен счет 01 «Основные средства», активный, на нем отражается информация о наличии и движении принадлежащих организации на правах собственности основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, полученных в аренду (лизинг), доверительное управление. К нему открываются следующие субсчета:

- 01-1 «Основные средства предпринимательской деятельности»;
- 01-2 «Основные средства, неиспользуемые в предпринимательской деятельности»;
- 01-3 «Скот рабочий и продуктивный»;
- 01-4 «Многолетние насаждения»;
- 01-5 «Земельные участки»;
- 01-6 «Объекты природопользования»;
- 01-7 «Объекты неинвентарного характера»;
- 01-8 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;
- 01-9 «Основные средства, полученные по лизингу и в аренду»;
- 01-10 «Прочие объекты основных средств»;
- 01-11 «Выбытие основных средств».

Независимо от вида поступления принятие к бухгалтерскому учету основных средств, а также изменение балансовой стоимости при доставке, дооборудовании и реконструкции, их оприходование отражаются бухгалтерской проводкой: дебет счета 01 «Основные средства», соответствующие субсчета, кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Если вместе с приобретенными машинами в организацию поступают в комплекте запасные части и инструмент, то их оприходуют (в оценке по прейскуранту), в бухгалтерском учете составляется запись: дебет счета 10 «Материалы», субсчет 5 «Запасные части», кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Фактические затраты, связанные с приобретением основных средств (при строительстве и сооружении основных средств подрядным способом), отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в суммах, указанных в первичных документах, за вычетом налога на добавленную стоимость, в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Суммы налога на добавленную стоимость, указанные в счетах (актах (справках) выполненных работ), отражаются по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам» в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При сооружении основных средств хозяйственным способом и при их изготовлении в организации фактические затраты в бухгалтерском учете собираются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с кредитом счетов 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 68 «Рас-

четы по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и других в суммах, указанных в первичных документах.

Принятие объектов основных средств, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный фонд в оценке, согласованной с учредителями организации при создании коммерческой организации и указанной в соответствующих учредительных документах, отражается по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд».

Одновременно стоимость основных средств зачисляется на увеличение уставного фонда бухгалтерской проводкой: дебет счета 75 «Расчеты с учредителями», кредит счета 80 «Уставный фонд».

Первоначальная стоимость объектов основных средств, получаемых в пределах одного юридического лица, отражается по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Одновременно по основным средствам, бывшим в эксплуатации, делается запись на сумму накопленной амортизации по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» в корреспонденции с кредитом счета 02 «Амортизация основных средств».

Оприходование безвозмездно полученных основных средств по рыночной стоимости (за исключением объектов основных средств, полученных от организаций одной формы собственности по решению собственника или уполномоченного им органа) отражается проводкой: дебет счета 01 «Основные средства», кредит счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления».

Суммы, учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов», списываются на счет 92 «Внереализационные доходы и расходы» по мере начисления амортизации по этим объектам основных средств.

В случае, если республиканские органы государственного управления и иные государственные организации, подчиненные Правительству Республики Беларусь, осуществляют финансирование строительства объектов, закупку оборудования централизованно, то подведомственные организации стоимость безвозмездно полученных объектов основных средств для их дальнейшей эксплуатации отражают по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный фонд». В этом же порядке отражается в бухгалтерском учете безвозмездное получение объектов основных средств от организаций в пределах одного собственника по его решению или уполномоченного им органа.

Изменение первоначальной стоимости основных средств при переоценке (дооценке) отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 01 «Основные средства», кредит счета 83 «Добавочный фонд».

Уценка первоначальной стоимости объектов основных средств отражается записью методом «красное сторно» по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный фонд».

Скот всех видов, выращенный в организации, переводят в основное стадо в сумме фактических затрат на выращивание и отражают по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 11 «Животные на выращивании и откорме». На стоимость животных, переведенных в основное стадо, составляют запись по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 7 «Перевод молодняка животных в основное стадо».

Капитальные вложения организации в многолетние насаждения, а также инвентарного характера в коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) ежегодно в части затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, списываются с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с дебетом счета 01 «Основные средства» независимо от окончания всего комплекса работ.

При достижении молодыми насаждениями эксплуатационного возраста их зачисляют в действующие основные средства. При этом составляют бухгалтерскую запись по дебету счета 01 «Основные средства», субсчета 4 «Многолетние насаждения» и кредиту счета 01 «Основные средства», аналитический счет «Молодые насаждения». На сумму произведенных затрат производятся соответствующие записи в инвентарной карточке с последующим увеличением первоначальной стоимости объекта.

Неучтенные объекты основных средств, выявленные при инвентаризации, приходуются по рыночной стоимости бухгалтерской записью: дебет счета 01 «Основные средства», соответствующие субсчета, кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 1 «Внереализационные доходы».

Начисление НДС от оценочной стоимости основных средств отражается проводкой: дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

19.4. Учет амортизации основных средств

Амортизация представляет собой процесс систематического перенесения стоимости основных средств на затраты производства (расходы на реализацию), операционные или внереализационные расходы.

По некоторым видам основных средств амортизация не начисляется. К ним относятся земля и отдельные объекты природопользования, молодые многолетние насаждения до сдачи в эксплуатацию, автомобильные дороги общего пользования, основные средства на консервации, библиотечные фонды и др.

Начисление амортизации основных средств *линейным и нелинейным* способами начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем приобретения объекта и принятия его к бухгалтерскому учету, и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания его с бухгалтерского учета.

Начисление амортизации *производительным способом* начинается с даты ввода объекта основных средств в эксплуатацию и прекращается с даты ее окончания или полного погашения стоимости объекта.

Амортизация основных средств начисляется независимо от результатов деятельности организации и отражается в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому относится.

По объектам основных средств, участвующим и не участвующим в предпринимательской деятельности, начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного включения стоимости данных объектов в издержки производства, расходов на реализацию, отнесенных за счет операционных или внереализационных расходов.

К амортизируемым основным средствам относятся: здания, сооружения, передаточные устройства, рабочие и силовые машины, механизмы и оборудование; транспортные средства; измерительные и регулирующие приборы и устройства; вычислительная техника, оргтехника; инструмент; производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности; рабочий скот и животные основного стада; многолетние насаждения; капитальные вложения в улучшение земель (мелиоративные, ирригационные и другие работы), не связанные с созданием сооружений; капитальные вложения в арендованное, полученное в лизинг имущество; объекты жилищного фонда, спортивные сооружения.

Начисление амортизации не производится: во время модернизации оборудования, технического перевооружения объектов, их дооборудования, полной или частичной реконструкции, достройки, восстановления, при консервации объектов по решению руководителя или собственника на срок не более одного года, по решению Правительства Республики Беларусь на установленный срок.

Срок полезного использования объекта основных средств, применяемого в предпринимательской деятельности, определяется при его приобретении собственником.

При выборе сроков полезного использования каждого объекта комиссией, состав которой утверждает руководитель или собственник из числа специалистов технических, технологических, экономических и бухгалтерских служб организации учитываются следующие обстоятельства:

- ожидаемый физический износ, зависящий от условий производства: режима эксплуатации, естественных условий, влияния агрессивной среды, системы проведения ремонтов;
- моральный износ в результате удешевления стоимости или повышения производительности вновь вводимых аналогичных объектов основных средств;
- утвержденные бизнес-планы или планы технологического обновления и реструктуризации действующего производства.

Постановлением министерств экономики, финансов, статистики и анализа, архитектуры и строительства Республики Беларусь от 23 ноября 2001 г. № 187/110/96/18 утверждено Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов (в редакции постановления министерств экономики, финансов, статистики и анализа, архитектуры и строительства Республики Беларусь от 30 марта 2004 г. № 87/55/33/5) внесены изменения и дополнения в Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов).

Одно из главных условий начисления амортизации — правильное определение организациями *нормативных сроков службы* объектов основных средств, сроков полезного использования и норм амортизации. Для определения нормативных сроков службы основных средств постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 21 января 2001 г. № 186 утвержден Временный республиканский классификатор основных средств и нормативных сроков их службы. Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 9 июля 2004 г. № 208 в него внесены изменения и дополнения (Гл. бухгалтер. 2004. № 20).

Исходя из принятого срока полезного использования в диапазоне норм, установленных для каждой укрупненной амортизационной группы основных средств, определяются нормы амортизационных отчислений по каждому объекту или группам объектов. *Срок полезного использования* — период, в течение которого объект основных средств приносит доход организации или служит для выполнения ее целей. *Норма амортизации* — доля (% не менее чем с шестью знаками после запятой) амор-

тизируемой стоимости объекта, подлежащая включению с установленной периодичностью в издержки производства, расходы на реализацию на операционные или внереализационные расходы на протяжении установленного нормативного срока службы с определенными способами и методами начисления амортизации.

Амортизация основных средств начисляется:

- по объектам предпринимательской деятельности исходя из выбранного срока полезного использования, линейным, нелинейным или производительным способами;
- по объектам, не используемым в предпринимательской деятельности, исходя из нормативного срока службы, линейным способом.

По объектам предпринимательской деятельности организация самостоятельно определяет способы и методы начисления амортизации, в том числе по объектам одного наименования в зависимости от условий их функционирования.

Линейный способ заключается в равномерном (по годам) начислении амортизации в течение нормативного срока службы или срока полезного использования объекта основных средств.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и нормативного срока его службы либо срока его полезного использования путем умножения амортизируемой стоимости на принятую годовую линейную норму амортизационных отчислений. Например, приобретен объект основных средств стоимостью 125 млн р. со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизационных отчислений составляет 20 % (100:5). Годовая сумма амортизационных отчислений составляет 25 млн (125 млн · 20:100).

При линейном способе начисления амортизационных отчислений по племенному и продуктивному скоту производятся с месяца, следующего за месяцем перевода животных в основное стадо.

Нормы амортизации по племенному и продуктивному скоту определяются из сроков полезного использования, которые могут быть установлены равными нормативным срокам службы или рассчитаны в соответствии с «Таблицей диапазонов сроков полезного использования амортизационного имущества» (Гл. бухгалтер. 2004. № 20. С. 33–34).

Нормативные сроки службы по племенному и продуктивному скоту в соответствии с дополнениями ко Временному республиканскому классификатору амортизируемых основных средств и нормативным срокам их службы, утвержденными постановлением Министерства экономики Рес-

публики Беларусь от 7 сентября 2004 г. № 208, следующие, лет: коровы (шифр 80010) — 7; быки-производители (шифр 80011) — 6; свиноматки (шифр 80020) — 4; хряки-производители (шифр 80021) — 5; овцематки, козوماتки (шифр 80030) — 4; бараны, козлы-производители (шифр 80031) — 4.

Например, организация установила срок полезного использования, равный нормативному (по свиноматкам — 4 года), тогда линейная норма амортизации составит 25 % ($100/4$ года). Стоимость свиноматок составила 240 млн р., годовая сумма амортизационных отчислений — 60 млн ($240 \text{ млн} \cdot 25/100$). Многолетние насаждения также являются объектом для начисления амортизации.

Необходимо для ее начисления определить срок полезного использования многолетних насаждений. Диапазон таких сроков — 0,5–1,5 нормативного срока службы или равный нормативному сроку службы согласно Временному республиканскому классификатору (например, яблоневый сад на среднерослом подвое — 14,9 лет). По многолетним насаждениям начисление амортизации производится после принятия к учету многолетних насаждений, достигших плодоносящего возраста по первоначальной стоимости.

Например, принят в эксплуатацию яблоневый сад на среднерослом подвое первоначальной стоимостью 15 275 400 р. со сроком полезного использования 14,9 лет. Годовая норма амортизации составит 6,711409 ($100/14,9$), годовая сумма амортизационных отчислений — 1 025 195 ($15 275 400 \cdot 6,711409/100$).

Нелинейный способ заключается в неравномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств. Он не распространяется на машины, оборудование и транспортные средства с нормативным сроком службы до 3 лет, легковые автомобили (кроме специальных), уникальную технику и оборудование, предназначенные для производства ограниченного вида продукции, предметов интерьера, включая офисную мебель.

При нелинейном способе годовая сумма амортизационных отчислений рассчитывается от амортизируемой стоимости методами суммы чисел лет либо уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения до 2,5 раза. Нормы начисления амортизации в первом и каждом из последующих лет срока полезного использования объекта могут быть различными.

Применение метода суммы чисел лет предполагает определение годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизационной стоимости объектов основных средств и отношения, в числителе которого число лет, оставшихся до конца срока полезного использования объекта.

Сумма чисел лет срока полезного использования объекта определяется по формуле

$$СЧЛ = \frac{С_{ни} \cdot (С_{ни} + 1)}{2},$$

где СЧЛ – сумма чисел лет самостоятельно выбранного организацией в пределах установленного диапазона срока полезного использования объекта; $C_{ни}$ – самостоятельно выбранный организацией в пределах установленного диапазона срок полезного использования объекта. Например, приобретен объект основных средств стоимостью 25 млн р. Срок полезного использования – 6 лет. Сумма чисел лет срока службы составляет $6+5+4+3+2+1=21$. В первый год коэффициент – $6/21$, во второй – $5/21$ и т. д. (табл. 19.1).

Таблица 19.1. Начисление амортизации по методам суммы чисел лет срока полезного использования, р.

Период, год	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
1	$s(6/21)=7142857$	7 142 857	17 857 143
2	$s(5/21)=5952381$	13 095 238	11 904 762
3	$s(4/21)=4761905$	17 857 143	7 142 857
4	$s(3/21)=3571429$	21 428 572	3 571 428
5	$s(2/21)=2380952$	23 809 524	1 190 476
6	$s(1/21)=1190476$	25 000 000	—

Примечание. s – стоимость, равная 25 млн р.

Как видно, сумма амортизационных отчислений полностью соответствует первоначальной стоимости основных средств. Данный способ начисления амортизации рекомендуется применять по основным средствам, дающим наибольшую отдачу в первые годы эксплуатации (тракторы, комбайны и др.).

С помощью метода уменьшаемого остатка годовая сумма начисленной амортизации рассчитывается исходя из определяемой на начало отчетного года недоамортизуемой стоимости (разности амортизируемой стоимости и суммы начисленной до начала отчетного года амортизации) и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта и коэффициента ускорения (до 2,5 раза), принятого организацией. Коэффициент ускорения применяется по перечню высокотехнологичных отраслей и эффективных видов машин и оборудования.

Например, приобретен объект основных средств стоимостью 125 млн р. со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизации – 40 %. Норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного ис-

пользования (20 %), увеличивается на коэффициент ускорения $2:20\% \cdot 2 = 40\%$, т. е. годовая норма амортизации.

Таблица 19.2. Метод уменьшаемого остатка, млн

Период, год	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
1	$125 \cdot 40\% = 50$	50	75
2	$75 \cdot 40\% = 30$	80	45
3	$45 \cdot 40\% = 18$	98	27
4	$27 \cdot 40\% = 10,8$	108,8	16,2
5	16,2	125	—

Производительный способ начисления амортизации заключается в начислении амортизации исходя из объема произведенной с участием основных средств продукции (работ, услуг) либо степени эксплуатации этих объектов. Применяется он при начислении амортизации по грузовым, легковым автомобилям и автобусам, по которым нормы амортизации установлены к их балансовой стоимости на 1000 км пробега.

Например, приобретен автомобиль «Газель» грузоподъемностью более 2 т с предполагаемым пробегом до 600 тыс. км стоимостью 18 млн р. В отчетном периоде пробег составил 6 тыс. км. Амортизация на 1 км — 30 р. (18 млн : 600 тыс.). Амортизационные отчисления за отчетный период — 180 тыс. р. (30 · 6 тыс. км).

Амортизационные отчисления по объекту аренды (лизинга) производятся в течение срока договора аренды (лизинга) вне зависимости от того, находится объект на балансе у арендатора (лизингополучателя) или у арендодателя (лизингодателя). Амортизируемая за срок договора стоимость объекта лизинга устанавливается договором по согласованию между лизингодателем и лизингополучателем. При этом за срок действия договора имеют право начислять амортизацию в сумме, не превышающей разницу между контрактной и выкупной (остаточной) стоимостью, определяемой условиями договора.

Если условиями договора лизинга на период его действия размер амортизационных отчислений по объекту лизинга не определен, то амортизация начисляется линейным способом исходя из нормативного срока службы.

По основным фондам, сданным в аренду (лизинг), амортизационные отчисления производятся арендодателем или арендатором в соответствии с формой аренды и условиями договора.

При поступлении основных средств начисление амортизации по ним производится с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету, а по выбывшим основным средствам прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного начисления стоимости этого объекта либо его списания с бухгалтерского учета. Начисление амортизации основных средств ведется независимо от результатов деятельности организации и отражается в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому она относится. Полностью самортизированные основные средства числятся в бухгалтерском учете по первоначальной (восстановительной) стоимости.

При начислении амортизации составляется специальный расчет. В настоящее время используется карточка расчета амортизационных отчислений от стоимости объекта основных средств (нематериальных активов). Она применяется организациями для отражения сгруппированных определенным образом сведений, необходимых для расчета амортизационных отчислений от стоимости отдельного объекта основных средств.

Карточки по каждому объекту заполняются:

- по объектам, числящимся в эксплуатации, — по состоянию на 1 января отчетного года;
- по вновь вводимым объектам — на дату их постановки на учет;
- по объектам, применительно к которым изменились условия и порядок начисления амортизации, — на дату каждого изменения.

Разработочная таблица «Расчет амортизации основных средств (нематериальных активов)» формируется ежемесячно за февраль — декабрь отчетного года (Гл. бухгалтер. 2004. № 20. С. 40–47.). В январе каждого отчетного года амортизационные отчисления в целом по организации рассчитываются на основе данных карточек расчета амортизационных отчислений от стоимости объекта основных средств (нематериальных активов). Таблицы по расчету амортизации основных средств ведутся по данным карточек расчета амортизационных отчислений от стоимости объекта основных средств.

Таблица состоит из четырех разделов. В разделе 1 «Расчет амортизационных отчислений линейным и нелинейным способами по объектам, поступившим и выбывшим в прошлом месяце» отражают местонахождение объекта (наименование подразделения), наименование объекта (группы объектов), их инвентарный номер, коды аналитического учета счетов, субсчетов, амортизируемую стоимость (по объектам, введенным в соответствии с положением и выбывающим в 2005 и последующих годах, по которым с даты перехода до момента выбытия условия и порядок начисления амортизации не изменялись, — недоамортизированная стоимость по

состоянию на дату перехода на новую амортизационную политику с учетом проведенных переоценок; по объектам (независимо от даты ввода в эксплуатацию), применительно к которым после перехода на условия начисления амортизации меняются условия и порядок начисления амортизации, — недоамортизированная стоимость на дату последнего изменения с учетом переоценок; рассчитанные суммы амортизационных отчислений от стоимости поступивших в подразделение и выбывших из него в прошлом месяце объектов разносятся по соответствующей корреспонденции счетов со знаком плюс (+) по поступившим объектам или минус (-) по выбывшим объектам, норма амортизационных отчислений (месячная), амортизационные отчисления за месяц.

Раздел 2 таблицы «Расчет амортизационных отчислений линейным и нелинейным способами по объектам, применительно к которым в предыдущем месяце изменялись условия начисления амортизации и порядок отражения амортизационных отчислений» предназначен для обособленного отражения проведенного организацией пересмотра способов и методов начисления амортизации, нормативных сроков службы и полезного использования, соответствующих коэффициентов и других условий, в том числе выраженных в изменении кода счетов (субсчетов), по дебету и (или) кредиту которых отражается начисление амортизации.

В разделе 2 все изменения, отражающие особенности начисления амортизации, показываются дважды: как условное выбытие объекта, которому были присущи прежний порядок и условия начисления амортизации (со знаком минус (-)), и как условия оприходования (со знаком плюс (+)) того же объекта с теми же неизменными характеристиками (реквизитами), которому присущи уже новые условия и порядок начисления амортизации.

Если изменения в условиях и порядке начисления амортизации приводят к тому, что после уточнения амортизационные отчисления рассчитываются исходя из иной амортизируемой стоимости или иной нормы амортизационных отчислений, а также если используется другая корреспонденция счетов, в одной строке отражаются амортизируемая стоимость, норма амортизационных отчислений и корреспонденция счетов, применяемых до изменения, и ранее начисляемая за месяц сумма амортизационных отчислений со знаком минус (-), а в другой строке — те же реквизиты, установленные после изменения, и сумма амортизационных отчислений, рассчитанная исходя из нового порядка, со знаком плюс (+).

Раздел 3 таблицы «Расчет амортизационных отчислений по объектам, применительно к которым принят производительный способ начисле-

ния амортизации» заполняется с учетом следующей особенности: амортизационные отчисления рассчитываются по каждому из объектов, к которому применяется производительный способ начисления амортизации (объекты не объединяются). При его использовании амортизационные отчисления по поступающим и выбывшим объектам отражаются в месяце их поступления и выбытия в пределах фактически использованного ресурса.

Раздел 4 таблицы «Сводный расчет амортизационных отчислений за отчетный месяц по основным средствам (нематериальным активам)» является обобщающим и дает возможность рассчитать сумму начисленной амортизации в целом по организации в разрезе корреспондирующих счетов.

Для учета начисленной амортизации основных средств в сельскохозяйственных организациях применяют ведомость расчета амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств (ф. №48-АПК), ведомость амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств (ф. № 49- АПК).

Начисленные амортизационные отчисления по основным средствам, используемым в растениеводстве, и амортизационные отчисления по основным средствам машинно-тракторного парка, комбайнам и другим самоходным машинам подлежат распределению на конкретные объекты учета затрат (культуры или группы культур). Для распределения амортизационных отчислений составляют ведомость распределения амортизационных средств основных средств отрасли растениеводства.

Для обобщения информации об амортизации основных средств предназначен регулирующий контрактивный пассивный счет 02 «Амортизация основных средств». К нему открываются субсчета 02-1 «Амортизация собственных основных средств», 02-2 «Амортизация арендуемых и полученных по лизингу основных средств», 02-3 «Амортизация имущества, предоставляемого во временное владение и пользование с целью получения дохода». По кредиту данного счета отражается начисление сумм амортизации, а по дебету – списание.

Сумма начисленной амортизации по объектам основных средств, используемым в предпринимательской деятельности, отражается в бухгалтерском учете по дебету счетов учета издержек производства или обращения 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования» 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на реализацию» и другие в корреспонденции с кредитом счета 02 «Амортизация основных средств».

Сумма начисленной амортизации по объектам основных средств, не используемым в предпринимательской деятельности (за исключением обслуживающих производств и хозяйств), отражается по дебету счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» в корреспонденции со счетом 02 «Амортизация основных средств».

Амортизационные отчисления по объекту аренды (лизингу) производятся ежемесячно в течение срока договора аренды (лизинга) независимо от того, находится объект на балансе у арендатора (лизингополучателя) или у арендодателя (лизингополучателя).

При списании начисленной амортизации объектов основных средств при их продаже, безвозмездной передаче или частичной ликвидации составляют бухгалтерскую запись: дебет счета 02 «Амортизация основных средств», кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств».

В результате переоценки основных средств (дооценка) корректировочная сумма амортизации отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 83 «Добавочный фонд», кредит счета 02 «Амортизация основных средств».

Уменьшение суммы накопленной амортизации отражается записью методом «красное сторно» по дебету счета 83 «Добавочный фонд» в корреспонденции с кредитом счета 02 «Амортизация основных средств».

Суммы амортизационных отчислений по узкоспециализированным средствам отрасли растениеводства (картофелесажалки, льноуборочные комбайны, свеклоуборочные комбайны и т. д.) предварительно учитываются на аналитическом счете «Нераспределенные амортизационные отчисления», открываемые к субсчету 20-1 «Растениеводство». В конце года производится их распределение.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на счете 02. Суммы амортизации по полностью самортизированным объектам основных средств не начисляются. Регистром синтетического учета служит журнал-ордер № 10-АПК.

Сумма образованного амортизационного фонда учитывается на забалансовом счете 010 «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств».

19.5. Учет выбытия основных средств

Выбытие основных средств имеет место в случаях физического износа, реализации, безвозмездной передачи, частичной или полной ликви-

дации, при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, повлекших невозможность дальнейшего использования или нецелесообразность восстановления. Стоимость выбывших основных средств подлежит списанию с баланса организации.

Для определения целесообразности и непригодности объектов основных средств к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности его восстановления, а также для оформления документации на списание указанных объектов в организации (если наличие основных средств является существенным) приказом руководителя создается постоянно действующая комиссия, в состав которой входят соответствующие должностные лица: главный инженер (механик), главный агроном, главный зоотехник, инженер-строитель (прораб), а также главный бухгалтер (бухгалтер) и лица, на которых возложена ответственность за сохранность основных средств. Для участия в работе комиссии могут приглашаться представители соответствующих инспекций. Комиссия производит:

- осмотр объекта, подлежащего списанию, с использованием необходимой технической документации, а также данных бухгалтерского учета, устанавливает непригодность объекта к восстановлению и дальнейшему использованию;
- определяет причины списания объекта (физический и (или) моральный износ, реконструкция, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации, длительное неиспользование объекта для производства продукции, выполнения работ и услуг либо для других хозяйственных нужд);
- выявляет лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие объектов основных средств из эксплуатации, внесение предложений о привлечении этих лиц к ответственности, установленной действующим законодательством;
- выясняет возможности использования отдельных узлов, деталей, материалов списываемого объекта и оценку исходя из цен возможного использования;
- осуществляет контроль за изъятием из списываемых объектов основных средств цветных и драгоценных металлов, определением их количества, массы.

Результаты принятого комиссией решения оформляются актом о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. № ОС-4), актом о списании автотранспортных средств (ф. № ОС-4а) или актом о списании группы объектов основных средств, кроме автотранспортных средств (ф. № ОС-4б). В акте приводятся данные, характеризую-

щие объект (дата принятия объекта к бухгалтерскому учету, год изготовления или постройки, время ввода в эксплуатацию, срок полезного использования, первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации по данным бухгалтерского учета, проведенные ремонты, причины выбытия с обоснованием причин нецелесообразности использования и невозможности восстановления, состояние основных частей, деталей, узлов, конструктивных элементов). Акты составляются в двух экземплярах и утверждаются руководителем организации.

В случае списания автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом передается документ, подтверждающий снятие его с учета в Госавтоинспекции Министерства внутренних дел Республики Беларусь.

Детали, узлы и агрегаты разобранного и демонтированного оборудования, пригодные для ремонта других объектов основных средств, а также другие материалы приходятся в бухгалтерском учете по ценам возможного использования. Непригодные детали и материалы приходятся как вторичное сырье и отражаются по дебету счета учета материалов в корреспонденции со счетом учета операционных доходов и расходов.

Продуктивный, рабочий скот и другие виды животных могут быть выбракованы из основного стада при утрате ими хозяйственно полезных качеств вследствие значительного понижения продуктивности, способности к воспроизводству, работоспособности, а также неизлечимых болезней, травматических повреждений, пороков, старости и др. При выбраковке животных комиссия руководствуется заключениями со стороны здоровья и о назначении животных по данным бонитировки.

После принятия решения о выбраковке животных из основного стада составляют акты следующих форм: акт на выбраковку продуктивных животных из основного стада (ф. № 102-АПК); акт на выбраковку рабочих лошадей из основного стада (ф. № 103-АПК). В них указывают возраст, пол, породу, живую массу. Составленные комиссией акты передаются на утверждение руководителю организации. Многолетние насаждения подлежат списанию с баланса при полной утрате производственного значения по истечении биологического периода плодоношения в зависимости от пород и сортов насаждений, а также вследствие стихийных бедствий.

Допускается списание многолетних насаждений, если их дальнейшая эксплуатация является экономически неэффективной (изреженность эксплуатационных насаждений свыше 70 % от нормы посадки растений на 1 га, морально устаревшие сортовые насаждения и т. д.). Оформляют акт на списание многолетних насаждений (ф. № 104-АПК).

В случае гибели основных средств в результате стихийных бедствий комиссия прилагает к актам на списание объектов документы, подтверждающие причины гибели объектов.

Безвозмездная передача объектов основных средств в собственность другого юридического или физического лица в обмен на другой товар и в других случаях совершается на основании договора и оформляется актом о приеме-передаче объектов основных средств (ф. № ОС-1).

На основании оформленных актов на списание основных, автотранспортных средств, выбраковку животных бухгалтерия организации производит отметку о выбытии основных средств в инвентарной карточке.

Источник, за счет которого производится списание остаточной стоимости объектов, на основании актов о списании объектов основных средств, определяется собственником.

На списание с баланса за непригодностью к дальнейшей эксплуатации выбывших основных средств составляют бухгалтерские проводки: дебет счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств», кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 1 «Основные средства предпринимательской деятельности» — на сумму списания первоначальной (восстановительной) стоимости; дебет счета 02 «Амортизация основных средств», субсчет 1 «Амортизация собственных основных средств», кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств» — на сумму списания начисленной амортизации; дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 1 «Операционные доходы», кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств» — на сумму списания остаточной стоимости основных средств.

Затраты, связанные с выбытием основных средств, отражаются бухгалтерской проводкой: дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 2 «Операционные расходы», кредит счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму начисленной оплаты труда, 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — на сумму отчислений в ФСЗН, 23 «Вспомогательные производства» — на сумму расходов, связанных с ликвидацией основных средств, 68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму начисленного НДС; дебет счета 10 «Материалы», соответствующие субсчета, кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 1 «Операционные доходы» — на сумму стоимости оприходованных материальных ценностей от ликвидации основных средств.

Реализацию объектов основных средств отражают следующими бухгалтерскими проводками:

дебет счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств»;

кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 1 «Основные средства предпринимательской деятельности» — на сумму списания первоначальной (восстановительной) стоимости;

дебет счета 02 «Амортизация основных средств», субсчет 1 «Амортизация собственных основных средств»;

кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств» — на сумму списания начисленной амортизации;

дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 1 «Операционные доходы»;

кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств» — на сумму списания остаточной стоимости основных средств;

дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 1 «Операционные доходы» — на договорную стоимость начисленной выручки от реализации основных средств;

дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 1 «Операционные расходы»;

кредит счетов 68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму начисленного НДС, 23 «Вспомогательное производство» — на сумму расходов, связанных с реализацией основных средств.

При безвозмездной передаче основных средств другим организациям (за исключением безвозмездно передаваемых объектов организациям в пределах одного собственника по его решению или уполномоченного им органа) составляют бухгалтерские проводки:

дебет счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств»;

кредит счета 01 «Основные средства» — на сумму списания первоначальной (восстановительной) стоимости;

дебет счета 02 «Амортизация основных средств», субсчет 1 «Амортизация собственных основных средств»;

кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств» — на сумму списания начисленной амортизации;

дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 1 «Внереализационные доходы»;

кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств» — на сумму списания остаточной стоимости основных средств.

При безвозмездной передаче объектов основных средств организациям в пределах одного собственника по его решению или уполномоченного им органа, а также объектов основных средств, находящихся в государственной собственности (республиканская или коммунальная собственность), между государственными унитарными предприятиями по решению собственника или уполномоченного им органа списание остаточной стоимости осуществляют в порядке, установленном законодательными актами.

Списание остаточной стоимости основных средств отражается бухгалтерской проводкой:

дебет счета 83 «Добавочный фонд»;

кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств».

При передаче обособленным подразделениям организации составляется бухгалтерская проводка:

дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты»;

кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств».

Результат от списания с бухгалтерского учета объектов жилых зданий и других объектов основных средств на основании акта о списании основных средств, потеря стоимости которых отражается в бухгалтерском учете в конце отчетного года на забалансовых счетах, в операционные расходы не включается, а отражается по дебету счета 83 «Добавочный фонд» в корреспонденции с кредитом счета 01 «Основные средства».

Списание многолетних насаждений по истечении биологического периода плодоношения или изреженности насаждений на их первоначальную (восстановительную) стоимость отражают бухгалтерской проводкой:

дебет счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств»;

кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 4 «Многолетние насаждения»;

дебет счета 02 «Амортизация основных средств», субсчет 1 «Амортизация собственных основных средств»;

кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств» — на сумму списания начисленной за время эксплуатации амортизации;

дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы»;

кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 4 «Многолетние насаждения» — на остаточную стоимость многолетних насаждений;

дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 2 «Операционные расходы»;

кредит счетов 23 «Вспомогательные производства», соответствующие субсчета, 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. — на стоимость расходов, связанных с раскорчевкой и ликвидацией;

дебет счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет 2 «Прибыли и убытки от операционной деятельности»;

кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо операционных доходов и расходов» — на сумму убытка от ликвидации многолетних насаждений.

Погибшие в результате стихийных бедствий многолетние насаждения списывают по их стоимости на начало года с добавлением затрат на выращивание текущего года до момента гибели бухгалтерской проводкой: дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 2 «Внереализационные расходы», кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 4 «Многолетние насаждения».

В случае, если молодые насаждения были застрахованы, в бухгалтерском учете составляют следующие проводки:

дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;

кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 4 «Многолетник насаждения» — на сумму списания потерь по страховым случаям;

дебет счета 51 «Расчетный счет»;

кредит субсчета 76-2 — на сумму поступившего страхового возмещения;

дебет субсчета 92-2 «Внереализационные расходы»;

кредит субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» — на сумму некомпенсируемых страховых возмещений потери от страховых случаев.

Передача основных средств в счет вкладов в уставные (складочные) фонды других организаций отражается бухгалтерскими проводками:

дебет счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств»;

кредит счета 01 «Основные средства» — на сумму списания балансовой стоимости;

дебет счета 02 «Амортизация основных средств», субсчет 1 «Амортизация собственных основных средств»;

кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств» — на сумму списания начисленной амортизации;

дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы»;

кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств» — на сумму списания остаточной стоимости переданных основных средств;

дебет счета 58 «Финансовые вложения»;

кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы».

Выбытие основных средств в результате стихийных бедствий и других чрезвычайных ситуаций отражается бухгалтерскими проводками:

дебет счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств»;

кредит счета 01 «Основные средства» — на сумму списания балансовой стоимости;

дебет счета 02 «Амортизация основных средств, субсчет 1 «Амортизация собственных основных средств»;

кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств» — на сумму списания начисленной амортизации;

дебет субсчета 92-2 «Внереализационные расходы»;

кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств» — на сумму списания остаточной стоимости основных средств, выбывших в результате стихийных бедствий.

Если выбывшие основные средства были застрахованы, на их остаточную стоимость составляется проводка: дебет счета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств».

При выявлении фактов хищения, злоупотребления, порчи составляются бухгалтерские проводки:

дебет счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств»;

кредит счета 01 «Основные средства» — на сумму списания первоначальной (восстановительной) стоимости;

дебет счета 02 «Амортизация основных средств», субсчет 1 «Амортизация собственных основных средств»;

кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств» — на сумму списания начисленной амортизации;

дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 11 «Выбытие основных средств» — на сумму остаточной стоимости недостачи объекта основных средств;

дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;

кредит счетов 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — отнесена сумма недостачи на материально-ответственное лицо по остаточной стоимости недостающих основных средств, 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц и балансовой стоимостью недостающих ценностей» — на сумму разницы между балансовой и рыночной стоимостью, отнесенной на материально-ответственное лицо, 68 «Расчеты по налогам и сборам» — сумма начисленного НДС от разницы, учтенной на счете 98 «Доходы будущих периодов», так как вся сумма недостачи является объектом для исчисления НДС.

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с материально-ответственных лиц, убытки от недостачи материальных ценностей отражают бухгалтерской проводкой: дебет счета 92 «Внереализационные доходы», субсчет 2 «Внереализационные расходы», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — на остаточную стоимость недостающих основных средств.

При отражении в системе бухгалтерского учета хозяйственных операций по выбытию объектов основных средств организации могут не ис-

пользовать субсчет «Выбытие основных средств» счета 01 «Основные средства». При этом сумму накопленной амортизации по выбывающему объекту основного средства могут отразить непосредственно по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции с кредитом счета 01 «Основные средства». Указанной бухгалтерской записью в бухгалтерском учете отражается стоимость полностью самортизированных объектов основных средств при их выбытии.

19.6. Учет ремонта, консервации и расконсервации основных средств

Для поддержания основных средств в рабочем состоянии, предотвращения объектов от преждевременного износа, восстановления качеств, утраченных в процессе эксплуатации, и для восстановления эксплуатационных свойств необходимо периодически производить ремонты.

Ремонт – совокупность работ по восстановлению исправности или работоспособности объекта или его составных частей с приведением объекта в соответствие с требованиями действующих норм, определенных техническими нормативными правовыми актами, а также предотвращению их дальнейшего интенсивного износа без изменения технико-экономических характеристик и его ресурса.

Ремонт основных средств следует проводить в соответствии с планом, который формируется по видам основных средств, подлежащих ремонту, в денежном выражении исходя из системы планово-предупредительного ремонта, разрабатываемого организацией с учетом технических характеристик основных средств, а также условий их эксплуатации. Системой планово-предупредительного ремонта предусматривается обслуживание основных средств, текущий и средний ремонт, капитальный и особо сложный ремонт некоторых объектов основных средств.

Различают следующие виды ремонта (рис. 19.5).

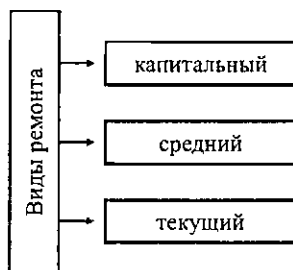


Рис. 19.5. Схема видов ремонта основных средств

Капитальный ремонт осуществляется с целью восстановления ресурса зданий, инженерных и транспортных коммуникаций и сооружений с заменой (при необходимости) конструктивных элементов и систем инженерного оборудования. Под капитальным ремонтом основных средств подразумевается ремонт периодичностью свыше одного года. При капитальном ремонте оборудования и транспортных средств производятся полная разборка агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов на новые более современные, сборка, регулирование и испытание агрегата.

При капитальном ремонте зданий и сооружений осуществляется замена изношенных конструкций и деталей или их замена на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов, за исключением полной замены основных конструкций, срок службы которых в данном объекте является наибольшим (каменные и бетонные фундаменты, трубы подземных сетей и т. п.). Капитальный ремонт проводится двумя способами – подрядным и хозяйственным.

Средний ремонт предполагает частичную разработку ремонтируемого агрегата и восстановление или замену части деталей. Если он производится с периодичностью свыше одного года, его считают как капитальный ремонт.

Текущий ремонт – это ремонт, осуществляемый с целью восстановления работоспособности конструктивных элементов и систем инженерного оборудования.

Он осуществляется с периодичностью менее одного года, по плану или графику, разработанному на год в пределах утвержденных смет. В основном его производят хозяйственным способом, т. е. силами своих специальных ремонтных подразделений (ремонтно-механическая мастерская, ремонтно-строительные бригады).

Расходы на проведение указанных видов ремонта основных средств всеми организациями (независимо от ведомственной подчиненности и организационно-правовых форм) включаются в состав затрат на производство продукции (работ, услуг), на себестоимость продукции (работ, услуг) не относят затраты на проведение ремонтов зданий и сооружений, предназначенных для культурно-просветительной, физкультурно-оздоровительной работы, а списывают их за счет целевых поступлений и других собственных источников. Существует несколько методов отнесения затрат по ремонту основных средств на себестоимость продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

1 метод

Фактические затраты на ремонт относятся на себестоимость продукции, выполненных работ и оказанных услуг того отчетного периода, в котором были проведены ремонтные работы.

Ремонтные работы могут проводиться хозяйственным и подрядным способами.

При хозяйственном способе ремонтные работы осуществляются в организации в ремонтной мастерской, строительными бригадами и т. д.

Перед выполнением ремонтных работ составляется смета с указанием перечня выполняемых работ, затрат на оплату труда, стоимости запасных частей или строительных материалов, расходов на отопление, освещение и т. д.

Для учета затрат на ремонт основных средств в сельскохозяйственных организациях к счету 23 «Вспомогательные производства» открываются субсчета:

23-1 «Ремонтные мастерские»;

23-2 «Ремонт зданий и сооружений».

Фактические затраты на ремонт предварительно собираются и относятся на дебет счета 23 «Вспомогательные производства», соответствующие субсчета с кредита счетов 10 «Материалы» – на стоимость запасных частей или строительных материалов; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму начисленной заработной платы рабочих; 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»; 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму начисленных отчислений в ФСЗН и налогов в бюджет и т. д.

После окончания работ производственные затраты списываются с кредита счета 23 субсчетов 1 «Ремонтные мастерские»; 2 «Ремонт зданий и сооружений» бухгалтерской проводкой в дебет счетов 20 «Основное производство»; 23 «Вспомогательные производства», субсчет 3 «Автомобильный транспорт»; 25 «Общепроизводственные расходы» и др.

При текущем ремонте затраты сразу могут относиться на счета учета затрат на производство.

Списание материалов, запасных частей использованных на ремонт основных средств отражается по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», субсчет 3 «Автомобильный транспорт», 25 «Общепроизводственные расходы» и по кредиту счета 10 «Материалы» соответствующие субсчета.

Начисление заработной платы работникам, за выполненные ремонтные работы, а также суммы отчислений в фонд социальной защиты населения от суммы начисленной заработной платы отражается по дебету

счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», субсчет 3 «Автомобильный транспорт», 25 «Общепроизводственные расходы» и кредиту счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

При капитальном ремонте объектов основных средств, осуществляемом подрядным способом, все работы выполняются подрядной организацией, с которой заключается договор подряда. Затраты подрядчика состоят из фактически произведенных расходов, связанных с производством подрядных работ. Между заказчиком и подрядчиком могут осуществляться расчеты за выполненные работы по завершению конструктивных этапов или по завершению всего объема работ.

При этом составляются следующие бухгалтерские записи:

дебет счета 23 «Вспомогательные производства», субсчет 1 «Ремонтные мастерские» или субсчет 2 «Ремонт зданий и сооружений» и кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Одновременно на сумму начисленного НДС составляется бухгалтерская запись:

дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам»; кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Оплата подрядной организации отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; кредит счета 51 «Расчетный счет» или 55 «Специальные счета в банках» и др.

Принятие НДС к возмещению отражается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

II метод

Он предполагает создание ремонтного фонда для более равномерного распределения затрат на производство по периодам времени. Создается он по утвержденным организацией нормативам отчислений от стоимости соответствующих видов основных средств. Норматив разрабатывается сроком на пять лет в твердой фиксированной сумме или в процентах к первоначальной стоимости основных средств. Резерв на ремонт основных средств может также рассчитываться исходя из средней суммы фактических расходов на ремонт за последние три года. Порядок формирования резерва на ремонт должен быть закреплен в учетной политике.

Для отражения информации о формировании и использовании ремонтного фонда предназначен счет 96 «Резерв предстоящих расходов», субсчет 3 «Резерв на ремонт и гарантийное обслуживание».

Формирование резерва на ремонт отражается по кредиту счета 96 «Резерв предстоящих расходов» и дебету счетов учета затрат и расходов на реализацию – на сумму отчислений в ремонтный фонд в бухгалтерском учете составляются следующие записи:

дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и др.;

кредит счета 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей», субсчет 3 «Резерв на ремонт и гарантийное обслуживание».

После завершения ремонтных работ и приемки отремонтированных объектов, если ремонт производился в собственной ремонтно-механической мастерской, расходы на ремонт списываются бухгалтерской проводкой:

дебет счета 96, субсчет 3 «Резерв на ремонт и гарантийное обслуживание»;

кредит счета 23 «Вспомогательные производства», субсчет 1 «Ремонтные мастерские» или субсчет 2 «Ремонт зданий и сооружений».

Списание стоимости выполненных работ сторонней организацией отражается бухгалтерской записью:

дебет счета 96, субсчет 3 «Резерв на ремонт и гарантийное обслуживание»;

кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Если расходы, связанные с текущим ремонтом, не относятся на счет 23, то их прямо относят и списывают за счет созданного резерва бухгалтерской проводкой:

дебет счета 96, субсчет 3 «Резерв на ремонт и гарантийное обслуживание»;

кредит счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

Правильность образования и использования сумм резерва расходов на ремонт на конец года проверяется и при необходимости корректируется.

Если фактические затраты превышают начисленный резерв расходов на ремонт, то сумма превышения относится на затраты. Исключение составляют случаи, когда срок окончания ремонтных работ приходится на следующий отчетный год (январь). В этом случае в бухгалтерском учете делается запись по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции с кредитом счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

Излишне начисленная сумма резерва по окончании ремонтных работ корректируется методом «красное сторно».

Учетной политикой организации в соответствии с отраслевыми нормативными документами предусматривается порядок формирования ремонтного фонда, нормативы производимых отчислений.

III метод

Данный метод может применяться, если организация не создает ремонтный фонд или резерв, а расходы на ремонт в сельскохозяйственных организациях в начале года являются значительными.

Фактические затраты на ремонт основных средств при использовании данного метода предварительно учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Стоимость израсходованных материалов на ремонт, сумма начисленной заработной платы рабочих, занятых ремонтом, отчислений в фонд социальной защиты населения отражаются бухгалтерской проводкой:

дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»;

кредит счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»; 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Если ремонт производился сторонней организацией, то расходы, связанные с ремонтом, списываются бухгалтерской проводкой:

дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»;

кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». НДС отражается по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам и услугам» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Затем расходы, связанные с ремонтом, отраженные на счете 97 «Расходы будущих периодов», списываются равными частями на счета учета затрат в зависимости от места эксплуатации и назначения основных средств, срок списания затрат организацией устанавливается самостоятельно.

Списание стоимости ремонтных работ отражается бухгалтерской записью:

дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общехозяйственные расходы» 26 «Общепроизводственные расходы» и кредит счета 97 «Расходы будущих периодов».

Затраты на ремонт основных средств оформляются соответствующими первичными документами по учету расхода материальных ценностей, начисления оплаты труда, задолженности поставщикам за выполненные работы, оказанные услуги и др. Приемка объектов по окончании капитального ремонта производится по акту приема-сдачи отремонти-

рованных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. № ОС-3).

Отражение затрат на ремонт арендованных (сданных в аренду) основных средств зависит от условий договора. Если они производятся за счет средств арендодателя, то учитываются в общем порядке, установленном для отражения затрат на ремонт, и списываются в дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы»; если за счет арендатора, то включаются в себестоимость продукции (работ, услуг).

Организация самостоятельно выбирает один из трех вышеперечисленных методов включения в себестоимость продукции, выполненных работ и оказанных услуг, расходов на ремонт основных средств и отражает его в учетной политике.

Модернизация – совокупность работ по усовершенствованию объекта путем замены его конструктивных элементов и систем более эффективными, приводящая к повышению технического уровня и экономических характеристик объекта.

После проведения модернизации объектов основных средств могут увеличиваться их ресурс, срок службы, а также технико-экономические показатели.

Реконструкция – совокупность работ по полному или частичному переоборудованию или переустройству объекта, изменению и при необходимости дополнению его технологической схемы с заменой морально устаревших и физически изношенных частей, обеспечивающая получение более высоких качественных и количественных показателей объекта. Она проводится с целью улучшения условий работы, получения более качественной продукции, увеличения объема и ассортимента ее выпуска, а также повышения экологической надежности объекта.

Дооборудование (достройка) – совокупность работ по дополнению технологической схемы объекта конструктивными элементами и системами с получением новых дополнительных возможностей объекта или улучшением качественных и/или количественных технико-экономических показателей.

Техническое диагностирование с соответствующим освидетельствованием – совокупность работ по определению технического состояния и функциональных возможностей объекта с соответствующим документальным освидетельствованием.

Расходы, связанные с проведением модернизации, реконструкции, дооборудования, достройки, технического диагностирования с соответ-

ствующим освидетельствованием, и других работ капитального характера, не относятся на себестоимость продукции, выполненных работ и оказанных услуг, а увеличивают первоначальную (восстановительную) стоимость объектов основных средств после окончания работ.

Расходы по вышеназванным работам отражаются бухгалтерскими записями:

дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – при выполнении работ сторонними организациями;

дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредит счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и другие счета – при выполнении работ хозяйственным способом.

По окончании работ затраты, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», относятся на увеличение первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств и списываются следующей бухгалтерской записью:

дебет счета 01 «Основные средства» и кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Приемка объекта по окончании реконструкции или модернизации объекта производится по акту приема-сдачи отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. № ОС-3). Соответствующие изменения стоимости объектов вносят в технические паспорта, инвентаризационные карточки.

Запасные части, заменяемые в результате модернизации и пригодные к дальнейшему использованию, подлежат оприходованию по цене возможной реализации (если есть возможность определить остаточную стоимость – по остаточной стоимости) с уменьшением расходов на проведение модернизации. Указанная хозяйственная операция в учете отражается записью по дебету счета 10 «Материалы», субсчет 5 «Запасные части», в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, которые имеют разные сроки полезного использования, замена каждой такой части при восстановлении учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного объекта.

Под *консервацией* основных средств понимается их временное выведение в установленном порядке из хозяйственного оборота в целях обеспечения сохранности и возможности его дальнейшего функционирования.

Основаниями для проведения консервации основных средств являются:

- аварии в производственных помещениях организаций или в близлежащей зоне, приведшие к остановке производства на срок более шести месяцев;
- отсутствие спроса на выпускаемую продукцию по не зависящим от организации причинам;
- использование основных средств в течение не менее трех месяцев подряд не более чем на 30 % и если увеличения загрузки не ожидается в течение шести и более месяцев;
- отсутствие в силу специфических особенностей основных средств возможности их перепрофилирования, сдачи в аренду, проведения других мероприятий, исключающих необходимость консервации;
- сезонный характер работы;
- иные основания в соответствии с законодательством.

Решение о консервации основных средств организаций принимают республиканские органы государственного управления и иные государственные организации, подчиненные Правительству Республики Беларусь, по предложению республиканских унитарных предприятий на основании технико-экономического обоснования и других документов.

Если основные средства находятся в частной собственности, решение о консервации принимается в порядке, установленном собственником, с уведомлением облисполкома (Минского горисполкома), на территории которого находятся основные средства, и согласованием с ним срока консервации.

Решение о консервации основных средств организаций оформляется приказом, в котором определяются:

- состав комиссии по проведению консервации, порядок и срок ее работы;
- перечень основных средств, подлежащих консервации;
- срок консервации;
- основные мероприятия по консервации, порядок их финансирования;
- лица, ответственные за проведение работ по консервации.

Приказом утверждается план мероприятий по проведению консервации.

По итогам работы комиссии по проведению консервации основных средств организации составляется акт о консервации, в котором указываются:

- дата начала и окончания работы комиссии, ее состав;
- срок, на который произведена консервация основных средств;

- перечень законсервированных основных средств и их остаточная стоимость на первое число месяца, в котором начаты работы по консервации;
- принятые меры по исключению использования законсервированных основных средств;
- лица, ответственные за соблюдение установленного режима консервации.

Акт о консервации подписывается членами комиссии и утверждается председателем комиссии.

Акт является основанием для неначисления амортизации на консервируемые основные средства.

В течение одного месяца после утверждения акта о консервации основных средств организация обязана представить указанный акт в Министерство экономики Республики Беларусь для его учета в Реестре имущества, а также в налоговые органы, органы статистики.

Органы, принявшие решение о консервации основных средств, в течение шести месяцев после принятия данного решения представляют в Министерство экономики Республики Беларусь и Министерство финансов Республики Беларусь мероприятия по дальнейшему использованию, перепрофилированию либо отчуждению основных средств.

Работы по консервации основных средств включают:

- прекращение использования основных средств в производственном процессе;
- приведение основных фондов в состояние, обеспечивающее сохранность зданий, сооружений, оборудования, иного имущества, а также безопасность технического персонала и населения, охрану окружающей среды.

В период, когда основные средства находятся в состоянии консервации, осуществляются следующие мероприятия:

- подача в консервируемые помещения электро- и теплоэнергии, воды в минимальных объемах, необходимых для обеспечения пожарной безопасности и сохранности зданий, сооружений, оборудования, иного имущества;
- принятие мер, исключаяющих возможность пребывания в консервируемом помещении лиц, кроме работников охраны и дежурного персонала;
- осмотр и техническое обслуживание зданий, сооружений, оборудования, иного имущества для поддержания их в рабочем состоянии и обеспечения безопасности;

- принятие мер, исключаящих использование законсервированных основных средств для выпуска продукции (выполнения работ, оказания услуг) до принятия решения об их расконсервации.

Финансирование работ по консервации основных средств осуществляется за счет собственных средств организаций. Затраты на консервацию определяются на основании сметы, составляемой организацией.

Основными статьями затрат по смете могут быть:

- затраты на оплату труда рабочих, непосредственно выполняющих работы по консервации объекта, сторожей и т. п.;
- отчисления в ФСЗН и другие начисления налогов и сборов от ФОТ согласно законодательству;
- материалы, израсходованные на консервацию;
- услуги вспомогательного производства (ремонтная мастерская, автомобильный транспорт и т. п.);
- услуги сторонних организаций;
- прочие расходы.

Срок консервации основных средств устанавливается от трех месяцев до одного года и исчисляется с даты утверждения акта о консервации. Организации имеют право продлить срок консервации основных средств.

Под продлением срока консервации основных средств, который может быть не более одного года, понимается дальнейшее их нахождение в состоянии консервации без проведения расконсервации.

Решение о продлении срока консервации основных средств организаций принимается в таком же порядке, как и о проведении консервации по предложению организаций органом, принявшим решение о проведении консервации, по согласованию с Министерством экономики, Министерством по налогам и сборам, облисполкомом (Минским горисполкомом), на территории которых находятся основные средства.

Указанное предложение вносится не позднее чем за один месяц до истечения срока консервации.

Проведение повторной консервации основных средств допускается не ранее чем через шесть месяцев после проведения расконсервации на срок до одного года.

Решение о повторной консервации основных средств организацией принимается в таком же порядке, как и проведение консервации по предложению организаций органом, принявшим решение о проведении консервации, с тем отличием, что указанное предложение вносится не ранее чем через пять месяцев после расконсервации.

Основные средства, законсервированные в порядке, установленном Советом Министров Республики Беларусь, освобождаются от обложения налогом на недвижимость.

Так как финансирование работ по консервации основных средств осуществляется за счет собственных средств организаций, затраты на содержание законсервированных основных средств облагаются НДС.

Затраты на содержание законсервированных объектов (осуществляемые за счет собственных средств организаций) не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль в связи с тем, что при определении облагаемой налогом прибыли в составе затрат по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг) не учитываются затраты на выполнение организацией или оплату работ (услуг), не связанных с производством и реализацией продукции, товаров (работ, услуг).

Однако для целей исчисления налога на прибыль основные средства, находящиеся в простое, в том числе в связи с проведением ремонта продолжительностью до трех месяцев, приравниваются к основным средствам, находящимся в эксплуатации, а расходы, связанные с их содержанием, относятся к материальным затратам.

Следовательно, амортизационные отчисления по основным средствам, находящимся в простое, в том числе в связи с проведением ремонта продолжительностью до трех месяцев учитываются при определении облагаемой налогом прибыли.

Регистры налогового учета ведутся ежемесячно (за каждый отчетный месяц) с последующим отражением соответствующих показателей, принимаемых для определения облагаемой налогом прибыли, в расчете налоговой базы нарастающим итогом с начала года.

Расходы организации по содержанию производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации, учитываются на счете 91 «Операционные доходы и расходы».

Расконсервацию основных средств организация проводит по истечении срока консервации либо по решению органа, принявшего решение о проведении консервации.

Под *расконсервацией основных средств* понимается их введение в установленном порядке в хозяйственный оборот.

При необходимости по ходатайству руководителя организации может быть принято решение о досрочной расконсервации основных средств.

Таблица 19.3. **Хозяйственные операции, связанные с консервацией основных средств**

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Начислена заработная плата работникам за консервацию объекта основных средств	91-2 «Операционные расходы»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
2	Произведены отчисления в ФСЗН от суммы начисленной заработной платы	91-2 «Операционные расходы»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
3	Начислена задолженность сторонним организациям за услуги, оказанные по консервации объектов (без НДС)	91-2 «Операционные расходы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
4	Списаны оказанные услуги собственных вспомогательных производств	91-2 «Операционные расходы»	23 «Вспомогательные производства» соответствующие субсчета
5	Отражено сальдо операционных доходов и расходов	99 «Прибыли и убытки»	91-5 «Сальдо операционных доходов и расходов»

Решение о расконсервации основных средств организации оформляется приказом, в котором определяются:

- состав комиссии по проведению расконсервации основных средств организации, порядок и срок ее работы;
- перечень основных средств, подлежащих расконсервации;
- основные мероприятия по расконсервации, порядок их финансирования;
- мероприятия по дальнейшему использованию, перепрофилированию основных средств либо их отчуждению в соответствии с законодательством;
- лица, ответственные за проведение работ по расконсервации.

Приказом утверждается план мероприятий по проведению расконсервации.

По итогам работы комиссии по проведению расконсервации основных средств организации составляется акт о расконсервации, в котором указываются:

- дата начала и окончания работы комиссии, ее состав;
- перечень расконсервированных основных средств и их остаточная стоимость на первое число месяца, в котором начнется осуществление производственной деятельности;
- лица, ответственные за соблюдение установленного режима расконсервации.

Акт о расконсервации подписывается членами комиссии и утверждается председателем комиссии.

Следует помнить, что организация обязана в течение одного месяца после утверждения акта о расконсервации основных средств представить указанный акт в Министерство экономики для учета в Реестре имущества, находящегося в республиканской собственности, а также в налоговые органы, органы статистики.

При передаче в эксплуатацию объекта основных средств, находившегося на консервации (расконсервации), амортизация начисляется выбранным способом (применяемым до перевода на консервацию либо заново установленным):

- при линейном или нелинейном способе – начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем передачи в эксплуатацию, исходя из недоамортизированной стоимости объекта на первое число месяца начисления амортизации и остаточного срока полезного использования. Остаточный срок полезного использования рассчитывается как разность установленного срока полезного использования и срока фактического начисления амортизации на первое число месяца, следующего за месяцем перевода на консервацию;
- при производительном способе – исходя из недоамортизированной стоимости и ресурса объекта, начиная с месяца передачи в эксплуатацию.

Расходы, связанные с расконсервацией основных средств учитываются на счете 91 «Операционные доходы и расходы» и субсчете 2 «Операционные расходы».

19.7. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов

Нематериальные активы — права и затраты, связанные с созданием объектов интеллектуальной собственности и приобретением программного обеспечения, используемых организацией в процессе производства или управления. Основными характерными чертами нематериальных активов являются:

- отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- возможность идентификации, т. е. отчуждения организацией от другого имущества или реализации;
- использование в течение длительного времени (срок использования превышает 12 месяцев);
- экономические выгоды для организации;
- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих вид интеллектуальной собственности и охранного документа, в котором указывается максимальный срок его действия (патент, свидетельство).

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является *инвентарный объект*, который определяется как совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, лицензии, сертификата, договора или иных правоустанавливающих документов.

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 31 августа 2000 г. № 479 «О государственном стимулировании использования интеллектуальной собственности», а также Положением по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. № 118 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 31 марта 2003 г. № 48), к нематериальным активам относится имущество, которое одновременно отвечает следующим условиям:

- права на пользование природными ресурсами, землей;
- права на объекты интеллектуальной собственности (ноу-хау, программные продукты для ЭВМ и компьютеры, базы данных, изобретения, полезные модели, промышленные образцы, селекционные достижения);
- права на средства индивидуализации субъектов хозяйствования (торговые марки, товарные знаки, знаки обслуживания, место происхождения товаров);
- монопольные права и привилегии (лицензии на определенный вид деятельности);
- права торговли на биржах (брокерские места);
- гудвил (цена фирмы);
- опцион — контракт (двухстороннее соглашение, по которому одна из сторон приобретает право на покупку или продажу определенного базисного актива (биржевые товары, ценные бумаги, валюта) по фиксированной цене, а другая обязуется за опционную премию обеспечить осуществление этого вопроса;
- организационные расходы (по созданию организации, признанные в соответствии с учредительными документами вкладами участников в уставный фонд данной организации, по подготовке документации и ре-

гистрации организации, открытию счетов, приобретению и изготовлению штампов и печатей и др.).

Приобретение нематериальных активов в порядке долгосрочных инвестиций оформляется актом о приеме нематериальных активов (ф. № НА-1).

На каждый объект нематериальных активов в бухгалтерии открывается инвентарная карточка учета нематериальных активов (ф. № НА-2). Она заполняется в одном экземпляре на основании документов на их поступление. Каждому инвентарному объекту нематериальных активов присваивается инвентарный номер.

Право использования объектов интеллектуальной собственности действует в течение определенного срока, который устанавливается в охранном документе или лицензионном договоре, зарегистрированном в Госпатенте Республики Беларусь, и является амортизационным периодом.

В соответствии с действующим законодательством определены следующие сроки действия охранных документов на интеллектуальную собственность:

Вид интеллектуальной собственности, право:	Охранный документ:	Максимальный срок действия охранного документа, лет:
на изобретение	патент	20
на полезную модель	патент	5
на промышленный образец	патент	10
на топологию интегральной схемы	патент	10
на ноу-хау	не обязателен	в течение срока действия условий защиты объекта
на товарный знак (знак обслуживания)	свидетельство	10
на фирменное наименование	включается в Единый государственный реестр юридических лиц	в течение деятельности организации или до смены фирменного наименования
на наименование места происхождения товара	свидетельство	10
на программу для ЭВМ и базу данных	не обязателен	в течение жизни автора + 50 лет

Нематериальные активы в бухгалтерском учете приходятся по первоначальной стоимости. Она зависит от каналов их поступления в организацию: приобретение за плату у сторонних организаций и лиц; поступление в счет вклада в уставный фонд; получения безвозмездно; разработка собственными силами; оприходование излишков, выявленных при инвентаризации.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, определяется исходя из фактически произведенных затрат по приобретению, в том числе: стоимости нематериального актива, включая паушальный платеж; услуг сторонних организаций, связанных с приобретением и оценкой объектов нематериальных активов; таможенных платежей, регистрационных сборов, государственных пошлин и других платежей, произведенных в связи с приобретением или получением прав на объекты нематериальных активов; налогов и других платежей в бюджет в соответствии с законодательством; иных затрат, непосредственно связанных с приобретением нематериальных активов.

Оценка объектов нематериальных активов, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату совершения хозяйственной операции.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный фонд организации, устанавливается в денежной оценке, согласованной учредителями (участниками) на дату подписания договора о создании организации или утверждения устава. В случаях, предусмотренных законодательством, нематериальные активы, вносимые в виде неденежного вклада в уставный капитал юридического лица, подлежат независимой экспертной оценке.

При безвозмездном получении первоначальная стоимость нематериальных активов формируется исходя из их рыночной стоимости на дату поступления.

В случае невозможности оценки по рыночной стоимости — по соглашению сторон, но не ниже первоначальной (восстановительной) стоимости, по которой данный нематериальный актив числится у передающей стороны, а нематериальный, полученный от физических лиц, оценивается по рыночной стоимости, в случае невозможности оценки по рыночной стоимости — по соглашению сторон.

Первоначальной стоимостью объектов нематериальных активов, приобретенных в обмен на другое имущество, признается стоимость передаваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском учете, если иное не предусмотрено законодательством.

При создании юридическим лицом первоначальная стоимость нематериальных активов определяется в сумме фактических расходов на их создание и изготовление (оплата труда, стоимость израсходованных ма-

териальных ценностей, услуги сторонних организаций, патентные пошлины и другие расходы).

Первоначальная стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, изменению не подлежит, если иное не предусмотрено законодательством Республики Беларусь (изменяется при переоценке нематериальных активов по решению Правительства Республики Беларусь).

Проценты по кредитам и заемным средствам, уплаченные после принятия нематериальных активов к учету и отраженные по дебету счета 04 «Нематериальные активы», подлежат отнесению на увеличение первоначальной стоимости нематериальных активов один раз в год либо на дату завершения расчетов по уплате процентов.

Затраты, направленные на восстановление или поддержание в первоначальном состоянии потребительских свойств (требуемого качества, стандартных требований, воссоздание первоначальных функций для целей производства или управления), включаются в расходы организации.

Расходы на проведение работ по восстановлению потребительских свойств нематериальных активов (ремонт и т. д.) включаются согласно акту выполненных работ в издержки производства и отражаются в бухгалтерском учете по дебету субсчета 26-2 «Накладные расходы» в корреспонденции с кредитом счетов денежных средств, расчетов и др.

Основными задачами бухгалтерского учета нематериальных активов являются:

- правильное и своевременное составление первичных учетных документов, связанных с их движением;
- своевременное отражение на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с их поступлением, выбытием и получением (передачей) прав по лицензионным или авторским договорам;
- определение на счетах бухгалтерского учета их первоначальной стоимости;
- правильное исчисление и отражение амортизационных отчислений от из стоимости на счетах бухгалтерского учета;
- установление результатов реализации и прочего выбытия нематериальных активов.

Первоначальная стоимость нематериальных активов погашается путем начисления амортизации.

В бухгалтерской отчетности (балансе) нематериальные активы отражаются по остаточной стоимости (разница между первоначальной их оценкой и суммой начисленной амортизации).

19.8. Учет нематериальных активов и их амортизация

Для отражения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности, предназначен счет 04 «Нематериальные активы». По отношению к балансу он является активным. По дебету отражают стоимость поступивших нематериальных активов, а по кредиту — их выбытие, списание после использования и потери потребительских свойств, а также их реализацию.

К счету 04 «Нематериальные активы» могут быть открыты следующие субсчета:

- 04-1 «Права на объекты промышленной собственности»;
- 04-2 «Имущественные права на объекты авторского права»;
- 04-3 «Права на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных»;
- 04-4 «Права пользования природными ресурсами, землей»;
- 04-5 «Прочие имущественные права»;
- 04-6 «Право на использование объектов интеллектуальной собственности»;
- 04-7 «Прочие нематериальные активы»;
- 04-8 «Выбытие нематериальных активов».

Приобретение и создание нематериальных активов отражается с использованием счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 6 «Приобретение и создание нематериальных активов».

При отражении стоимости нематериальных активов, поступивших от поставщиков, составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 08-6 «Приобретение и создание нематериальных активов», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Сумма НДС со стоимости приобретенных нематериальных активов, подлежащая перечислению поставщику, отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

На стоимость услуг, оказанных сторонними организациями по приобретению нематериальных активов и доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию (без учета НДС), составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 08-6 «Приобретение и создание нематериальных активов», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Оприходование и постановка на учет нематериальных активов по стоимости затрат на приобретение и доведение их до пригодного состояния отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 04 «Нематериальные

активы», кредит счета 08-6 «Приобретение и создание нематериальных активов».

Создание нематериальных активов в организации собственными силами отражают бухгалтерскими проводками: дебет счета 08-6 «Приобретение и создание нематериальных активов», кредит счетов 10 «Материалы» — на стоимость израсходованных материалов, 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму авторского вознаграждения, а также оплаты труда работников, занятых созданием объектов нематериальных активов, 68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму начисленных налогов, 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — на сумму отчислений от оплаты труда в фонд социальной защиты населения, 51 «Расчетный счет» — на сумму уплаты Госпатенту Республики Беларусь (без НДС) за регистрацию охранного документа.

После нее созданный объект нематериальных активов оприходуют бухгалтерской проводкой: дебет счета 04 «Нематериальные активы», кредит счета 08-6 «Приобретение и создание нематериальных активов».

Поступление нематериальных активов в качестве вклада в уставный (складочный) фонд по экспертной стоимости отражается бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 08-6 «Приобретение и создание нематериальных активов», кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд».

Безвозмездно полученные нематериальные активы учитывают по рыночной стоимости на дату поступления бухгалтерской проводкой: дебет субсчета 08-6 «Приобретение и создание нематериальных активов», кредит счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездное поступление».

Принятые на учет нематериальные активы отражают бухгалтерской проводкой: дебет счета 04 «Нематериальные активы», кредит субсчета 08-6 «Приобретение и создание нематериальных активов».

Нематериальные активы, полученные в пользование, организацией-пользователем учитываются в бухгалтерском учете на забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование» в оценке, принятой в договоре. Расходы организации на научно-исследовательские, опытно-конструкторские, технологические исследования, работы которых используются для производственных либо управленческих нужд, учитываются на субсчете 04-7 в сумме фактических затрат в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Выявленные при инвентаризации излишки нематериальных активов отражают бухгалтерской проводкой: дебет счета 04 «Нематериальные активы», кредит субсчета 92-1 «Внереализационные доходы».

При выбытии нематериальных активов составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», кредит счета 04 «Нематериальные активы», субсчет 8 «Выбытие нематериальных активов».

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по видам и отдельным объектам нематериальных активов. Синтетический учет нематериальных активов ведется в журнале-ордере № 13-АПК.

Порядок начисления амортизации по нематериальным активам и ее учет производятся в соответствии с Положением о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденным постановлением министерств экономики, финансов, статистики и анализа, архитектуры от 23 ноября 2001 г. № 187/110/96/18 (в редакции постановления министерств экономики, финансов, статистики и анализа, архитектуры и строительства Республики Беларусь от 24 января 2003 г. № 33/101/15/1) (Гл. бухгалтер. 2004. № 20).

Амортизация нематериальных активов начисляется независимо от результата деятельности организации и отражается в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому она относится. Суммы начисленной амортизации отражаются на отдельном балансовом счете нарастающим итогом, а суммы амортизационного фонда — на забалансовом счете 013 «Амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов» нарастающим итогом.

Начисление амортизации нематериальных активов начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету, и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания объекта с бухгалтерского учета.

Амортизация по нематериальным активам начисляется ежемесячно по нормам, рассчитанным исходя из их первоначальной стоимости и срока полезного использования. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет (товарные знаки, знаки обслуживания) и на 10 лет по другим объектам нематериальных активов, но не более срока деятельности организации, что устанавливается приказом руководителя организации. Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией экспертным или расчетным путем.

Нормативные сроки службы и полезного использования нематериальных активов могут пересматриваться при условии возобновления или продления срока их функционирования, в случае выявления ошиб-

ки в его определении. Амортизация начисляется ежемесячно по нематериальным активам, применяемым в предпринимательской деятельности исходя из принятых организацией в соответствии с установленными сроками полезного использования норм амортизации, а по нематериальным активам, не используемым в предпринимательской деятельности, — исходя из установленных нормативных сроков службы и амортизируемой стоимости данных объектов.

Начисление амортизации по объектам нематериальных активов, вновь введенных в эксплуатацию, начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем их введения в эксплуатацию. Прекращается же по выбывшим объектам нематериальных активов — с первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия, а по самортизированным объектам — с первого числа месяца, следующего за месяцем полного включения стоимости данных объектов в издержки производства или обращения.

Амортизация нематериальных активов по объектам, используемым в предпринимательской деятельности так же, как и по основным средствам, может начисляться одним из следующих способов: *линейным, нелинейным и производительным*.

По объектам, не используемым в предпринимательской деятельности, — исходя из нормативного срока службы линейным способом. Организация самостоятельно определяет способы и методы начисления амортизации.

Амортизационные отчисления по объектам нематериальных активов, применяемых в предпринимательской деятельности, производятся на протяжении всего срока полезного использования: при условии фактической эксплуатации в отчетном месяце объектов нематериальных активов сумма амортизационных отчислений включается в издержки производства или обращения; если данный объект нематериальных активов в отчетном месяце не использовался, сумма начисленной амортизации относится на внереализационные расходы.

Амортизация по объектам нематериальных активов, не используемых в предпринимательской деятельности, которые в отчетном месяце не эксплуатировались, начисляется за счет соответствующих источников линейным способом исходя из установленных нормативных сроков службы.

Для обобщения информации об амортизации, накопленной за время использования объектов и нематериальных активов организации (за исключением объектов, по которым амортизационные отчисления списываются непосредственно в кредит счета 04 «Нематериальные активы») предназначен счет 05 «Амортизация нематериальных активов». Счет 05 «Амортизация нематериальных активов» является пассивным,

регулирующим контрактивным счетом. По его кредиту отражаются суммы начисленной амортизации, а по дебету — списание амортизации при выбытии (безвозмездной передаче, продаже, списании и др.) объектов нематериальных активов.

Амортизация нематериальных активов начисляется ежемесячно с отнесением рассчитанных сумм на расходы организации, формирующие издержки производства бухгалтерскими проводками: дебет счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию», 91 «Операционные доходы и расходы», кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

При выбытии объектов нематериальных активов (продаж, списании, безвозмездной передаче и др.) сумма начисленной по ним амортизации списывается бухгалтерской проводкой: дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов», кредит счета 04 «Нематериальные активы», субсчет 8 «Выбытие нематериальных активов».

Сумма остаточной стоимости выбывших объектов нематериальных активов отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», кредит счета 04 «Нематериальные активы».

Начисление амортизации по нематериальным активам производится в ведомости амортизационных отчислений по нематериальным активам (ф. № 50-АПК). Она предназначена для ежемесячного начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам установленным способом.

Аналитический учет по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» ведется по видам и отдельным объектам нематериальных активов. Синтетический учет по счету 05 ведется в журнале-ордере № 10-АПК.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение основных средств и нематериальных активов. Приведите примеры.
2. Дайте оценку основных средств и нематериальных активов.
3. Дайте определение понятия срока полезного использования.
4. Охарактеризуйте способы начисления амортизации по основным средствам.
5. Назовите основные первичные документы, которыми оформляются поступление, выбытие и перемещение основных средств.
6. Каковы особенности начисления амортизации нематериальных активов?
7. Как индексируются амортизационные отчисления?

РАЗДЕЛ III. БУХГАЛТЕРСКИЙ (УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ) УЧЕТ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

ГЛАВА 20. Основные принципы управленческого учета

20.1. Организация управленческого учета

Характерной особенностью организации бухгалтерского учета в экономически развитых странах является его разделение на финансовую и управленческую подсистемы, это определено различием в их целях и задачах. Мировая практика свидетельствует о том, что по мере потребности в эффективном управлении организацией производственный учет трансформируется, как правило, в управленческий, расширяются цели (поиск альтернативных или стоимостных вариантов действий, комплексная оценка эффективности принятых решений, учет, контроль и анализ затрат и себестоимости продукции по местам возникновения затрат, сегментам, носителям затрат, центрам ответственности и т. д.) и задачи (формирование полной себестоимости и на ее основе оценка экономических результатов производственной деятельности; информационное обеспечение всех уровней управления для принятия управленческих решений; контроль за нормативно-прогноznым (плановым) уровнем затрат, установленным в бизнес-плане, и их фактическим уровнем в целях выявления отклонений и формирования экономической стратегии на долгосрочную перспективу и т. д.). *Управленческий учет* включает производственный, расширяет финансовый и применяется прежде всего при внутренних операциях организации. В отличие от финансового, управленческий учет субъективен и конфиденциален, однако именно он обеспечивает принятие управленческих решений.

В организации управленческого учета особое внимание уделяется калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг), системы учета полной себестоимости; «директ-костинг»; «стандарт-кост».

Полная (коммерческая) себестоимость включает все издержки организации, связанные с производством продукции (производственную себестоимость с прямыми и накладными расходами) и реализацией продукции (расходы на реализацию). Полную себестоимость исчисляют по реализованной продукции.

Кроме калькулирования полной себестоимости сельскохозяйственной продукции применяют систему учета сокращенной себестоимости («директ-костинг»). Она основана по принципу «затраты = выпуск продукции». Современный «директ-костинг» имеет два варианта: простой, основанный на использовании в учете данных только о переменных (оперативных) затратах; развитой «верибл-костинг», при котором в себестоимость наряду с переменными включаются и прямые постоянные затраты на производство и реализацию продукции.

В этом основная отличительная особенность системы учета неполной себестоимости. Разница между выручкой от реализации продукции и усеченной себестоимостью, рассчитанной по переменным издержкам, показывает маржинальный доход.

Система «стандарт-кост» основана на разработке стандартов на основные виды затрат (расходов на оплату труда, сырья и материалов, общепроизводственных и общехозяйственных расходов и др.). Система «стандарт-кост» по многим параметрам соответствует системе нормативного учета, при котором обеспечивался полный учет затрат и полное калькулирование себестоимости, а также возможность выявления потерь и прогнозирования затрат на будущее.

20.2. Классификация производственных затрат

В процессе кругооборота средств сельскохозяйственной организации производственная стадия является основной.

Процесс производства представляет собой соединение живого труда и средств производства — предметов труда и средств труда. Предметы труда (семена, корма, удобрения, нефтепродукты и т. п.) полностью используются в производственном процессе. Средства труда (трактора, машины, комбайны) в процессе производства используются частично, поэтому свою стоимость переносят на вновь созданный продукт по частям в виде начисленной амортизации.

Все затраты материальных и трудовых ресурсов образуют издержки производства. Для правильной организации учета производственных затрат большое значение имеет их научно обоснованная классификация.

Затраты живого труда организации классифицируются на следующие группы: затраты в сфере производства, затраты в сфере обращения, за-

траты в сфере капитальных вложений, затраты в сфере обслуживания работников, затраты в сфере управления.

В сфере сельскохозяйственного производства затраты в зависимости от места их возникновения подразделяются по отраслям и видам производства: затраты в основном производстве — растениеводстве, животноводстве, промышленном производстве; затраты во вспомогательных производствах.

К вспомогательным относятся такие производства, которые обслуживают основные отрасли в порядке выполнения работ и оказания услуг (ремонтные производства, автомобильный транспорт, гужевой транспорт, машинно-тракторный парк и т. д.);

затраты в прочих производствах и хозяйствах, обслуживающих основное производство (пошивочные и другие мастерские бытового обслуживания, столовые, детские сады и ясли, пекарни, бани, прачечные, парикмахерские и другие организации бытового обслуживания).

Затраты в сфере обращения — это затраты, связанные с реализацией продукции (расходы на продажу) и выполнением снабженческих операций (заготовлением и приобретением материалов). Для учета расходов, связанных с реализацией продукции, предназначен счет 44 «Расходы на реализацию». В состав расходов на реализацию относят расходы на транспортировку продукции до места нахождения покупателя, затраты на тару, упаковку, рекламу, различные маркетинговые услуги.

Коммерческие расходы, после реализации продукции списывают на счет 90 «Реализация» и они отражаются на финансовых результатах деятельности организации, минуя счета издержек производства.

Сфера снабжения представляет собой совокупность операций, в результате которых организация обеспечивает себя покупными предметами, необходимыми для процесса производства.

Затраты в сфере снабжения (заготовления) — это затраты, которые состоят из стоимости производственных запасов по ценам приобретения (заготовления) и расходов по заготовке и доставке этих ценностей в организацию.

Затраты в сфере капитальных вложений — это затраты на строительство и приобретение основных средств, их восстановление и расширение, а также затраты на закладку и выращивание многолетних насаждений, на формирование основного стада.

Затраты в сфере обслуживания работников — это расходы организации на культурно-бытовые нужды (содержание организацией бытового обслуживания, детских садов, яслей, клубов).

Затраты в сфере управления включают расходы, связанные с осуществлением общего управления хозяйственной деятельностью организации.

Затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам (рис. 20.1):

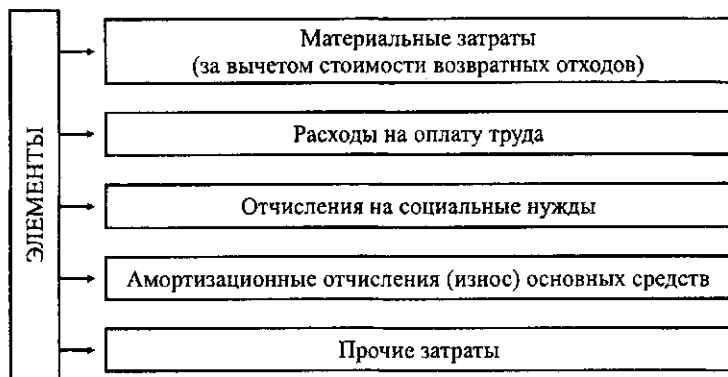


Рис. 20.1. Схема элементов учета затрат

Группировка по элементам затрат позволяет осуществлять контроль за формированием и структурой затрат по видам и используется для контроля затрат, состояния запасов и материалоемкости продукции. Кроме того, подразделение затрат по элементам позволяет указать вид затрат по организации в целом, независимо от места их возникновения и направления.

По технико-экономическому содержанию (рис. 20.2):

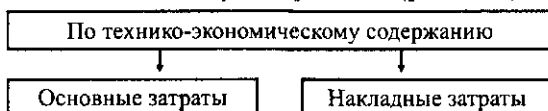


Рис. 20.2. Схема деления затрат по технико-экономическому содержанию

Основные затраты – технологически неизбежные расходы, которые непосредственно связаны с процессом производства. Это затраты на оплату труда работников, непосредственно занятых на производстве, затраты семян и посадочного материала, кормов, удобрений, средств защиты животных, нефтепродуктов, амортизационные отчисления (износ) основных средств производственного назначения и затраты на все виды их ремонта и т. д.

Накладные – это расходы, связанные с организацией и управлением производством в целом по организации и отдельными его отраслями. Они состоят из управленческих и коммерческих расходов. Величина этих расходов зависит от структуры управления организации, деловой политики администрации. К ним относят расходы на оплату труда аппарата управ-

ления организации (руководителя, освобожденных заместителей, работников финансово-расчетного центра), общепромышленного персонала (агрономов, ветврачей, зоотехников), амортизационные отчисления (износ) и затраты на ремонт основных средств общепромышленного и общепромышленного назначения и прочие расходы.

По способу включения в себестоимость отдельных видов продукции (рис. 20.3):

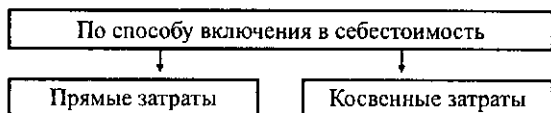


Рис. 20.3. Схема деления затрат по способу включения в себестоимость готовой продукции

Прямые затраты включают в себестоимость конкретных культур (или группы культур), видов работ, групп скота. К ним относятся расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых на производстве продукции, стоимость семян, посадочного материала, удобрений, ядохимикатов, кормов, биопрепаратов.

Косвенные (или распределяемые) затраты одновременно могут относиться к нескольким производствам, к возделыванию многих культур, содержанию групп животных, выполнению многих работ. К ним относятся расходы на управление, организацию и обслуживание производства, амортизация (износ), затраты на ремонт некоторых видов сельскохозяйственной техники (трактора, комбайны), используемых в производственном процессе по возделыванию нескольких видов сельскохозяйственных культур, расходы на реализацию и т. д.

По экономической однородности (рис. 20.4):

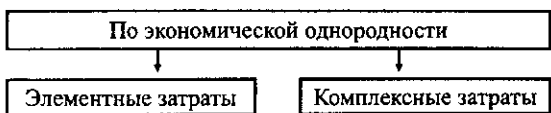


Рис. 20.4. Схема деления затрат по экономической однородности

Элементные затраты по своему экономическому содержанию однородны и не требуют расчленения на отдельные составные части, например, расходы на оплату труда, затраты на семена и посадочный материал, корма и т. д.

Комплексные затраты состоят из нескольких элементов, разных по своему экономическому содержанию, например общепромышленные

и общехозяйственные расходы, затраты вспомогательных производств, расходы на ремонт и т. д.

По степени зависимости от объема производства (рис.20.5):

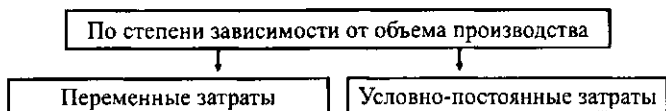


Рис. 20.5. Схема деления затрат по степени зависимости от объема производства

Переменными являются затраты, размер которых находится в прямой зависимости от количества произведенной продукции или объема выполненных работ, оказанных услуг. Примером переменных затрат являются расходы на оплату труда, затраты кормов, удобрений и т. д.

Условно-постоянными являются расходы, абсолютный размер которых не зависит практически от количества произведенной продукции, объема выполненных работ или оказанных услуг. Примером условно-постоянных затрат являются амортизационные отчисления (износ) основных средств, общепроизводственные и общехозяйственные расходы и т. д.

Деление затрат на постоянные и переменные лежит в основе расчетов критической точки объемов производства, анализа порогов рентабельности, конкурентоспособности, ассортимента выпускаемой продукции.

По периодичности возникновения (рис.20.6):

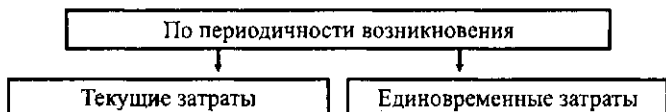


Рис. 20.6. Схема деления затрат по периодичности возникновения

К *текущим затратам* относятся расходы, имеющие частую периодичность, например расход сырья, кормов и т. д.

К *единовременным (однократным)* относятся расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с пуском новых производств, и др.

По участию в процессе производства (рис. 20.7):

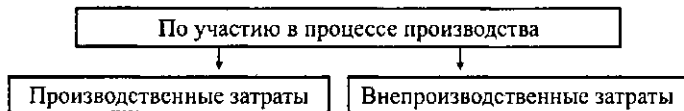


Рис. 20.7. Схема деления затрат по участию в процессе производства

К *производственным* относят все расходы, связанные с изготовлением товарной продукции и образующие ее производственную себестоимость.

Внепроизводственные расходы связаны с реализацией продукции покупателям и заказчиком. Производственные и внепроизводственные расходы образуют полную себестоимость товарной продукции.

По периодам действия (рис. 20.8):

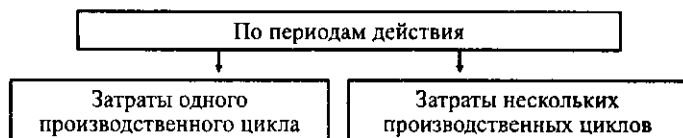


Рис. 20.8. Схема деления затрат по периодам действия

В состав затрат, которые относятся к *одному производственному циклу*, входят: расходы на оплату труда, семена и посадочный материал, корма и др. К затратам, списываемым в *течение нескольких производственных циклов*, относятся: удобрения, известкование и гипсование почв и др.

По эффективности (рис. 20.9):

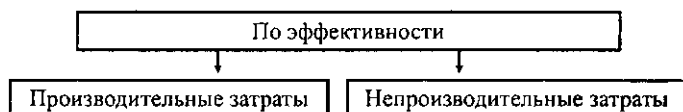


Рис. 20.9. Схема деления затрат по эффективности

К *производительным* относятся расходы на производство продукции определенного качества при рациональной организации производственного цикла и современной технологии. *Непроизводительные расходы* являются следствием возникновения определенных недостатков в технологии и организации производства (брак продукции, потери от простоев, оплата сверхурочных работ и др.).

По степени охвата бизнес-плана (рис. 20.10):

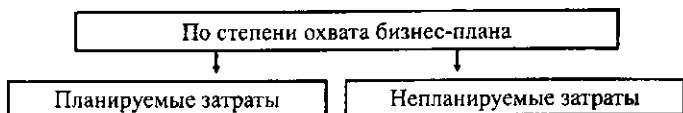


Рис. 20.10. Схема деления затрат по степени охвата бизнес-плана

По степени охвата бизнес-планом выделяют планируемые и непланируемые расходы. К *планируемым* относятся производительные расходы, на основании которых рассчитывается нормативно-прогнозная себестоимость продукции (работ, услуг). К *непланируемым* относят непроизводительные расходы, ряд выплат работникам организации.

Таблица 20.1. Классификация затрат на производство продукции

Вид классификации	Подразделение затрат
По технико-экономическому содержанию	Основные и накладные
По способу включения в себестоимость продукции	Прямые и косвенные
По экономической однородности	Элементные (простые) и комплексные (сложные)
По степени зависимости от объема производства	Переменные и условно постоянные
По периодичности возникновения	Текущие и единовременные
По периодам действия	Одного производственного цикла и нескольких производственных циклов
По участию в процессе производства	Производственные и внепроизводственные
По эффективности	Производительные и непроизводительные
По степени охвата бизнес-планом	Планируемые и непланируемые

Г. М. Лисович предлагает при организации управленческого учета классифицировать затраты в целях контроля и регулирования производственной деятельности центров ответственности.

В целях контроля и регулирования затрат применяется следующая классификация:

- регулируемые и нерегулируемые;
- эффективные и неэффективные; в пределах норм и отклонений от норм;
- контролируемые и неконтролируемые.

К *регулируемым* относятся затраты, зарегистрированные по центрам ответственности, сумма которых зависит от влияния со стороны менеджера. В целом в организации все затраты регулируемые, но не на все затраты может воздействовать менеджер. Например, администрация организации имеет право регулировать приобретение производственных запасов (кормов, семян и т. д.). Руководитель же производственного подразделения на такие затраты не влияет. Затраты, на которые управляющий не влияет, называются нерегулируемые с его стороны.

К *эффективным* относятся затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых они были направлены.

Неэффективными считаются затраты, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведена продукция. В основном это потери от брака, простоев, порчи материалов и т. д.

Деление затрат на расходы в пределах норм и отклонений от норм применяют в текущем учете для определения эффективности работы подразделений путем сопоставления фактических затрат с нормативными.

К *контролируемым* относят затраты, которые контролируются лицами, работающими в организации. По составу они отличаются от регулируемых, так как имеют целевой характер и могут быть ограничены отдельными расходами.

Неконтролируемые затраты – это расходы, не зависящие от лиц, работающих в организации, например переоценка основных средств, производственных запасов и т. д.

В западном бухгалтерском учете различают следующие виды затрат.

Смешанные затраты возникают в результате учета на одном счете более чем одного вида затрат, как переменных, так и постоянных.

Альтернативные затраты – величина, которая теряется или принорасится в жертву, если в условиях ограниченных ресурсов выбор одного альтернативного варианта требует отказа от другого.

Необратимые затраты – расходы, которые уже были произведены и не могут быть изменены, какое бы в настоящее время решение ни было принято.

Вмененные затраты – затраты, которые признаются в отдельных ситуациях, а в бухгалтерском учете обычно не признаются.

Затраты учитываются на основании типовых форм первичных документов, рекомендованных государственными органами. Их данные для получения сводной информации переносят в соответствующие накопительные ведомости и журналы. В конце месяца на основании данных накопительных ведомостей, журналов, а также первичных документов составляют производственные отчеты по отраслям и видам производств: по растениеводству (ф. № 18), по животноводству (ф. № 18а), по промышленному производству (ф. № 18б), по вспомогательным производствам, содержанию и эксплуатации машин и оборудования (ф. № 18в), по общехозяйственным расходам (ф. № 18г), по общепроизводственным расходам (ф. № 18д), по прочим производствам и хозяйствам (ф. № 18з), по прочим видам затрат (расходов) (ф. № 18ж), по капитальным вложениям и ремонтам основных средств (ф. № 18и). На основании данных производственных отчетов делают записи в сводные производственные отчеты в целом по хозяйству и в журнал-ордер № 10-АПК.

Журнал-ордер № 10-АПК — сводный регистр синтетического учета затрат на производство при журнально-ордерной форме учета. После сверки с другими регистрами кредитовые обороты из журнала-одера переносят в Главную книгу. Порядок записей в регистрах при журнально-ордерной форме учета показан на рис. 20.11.

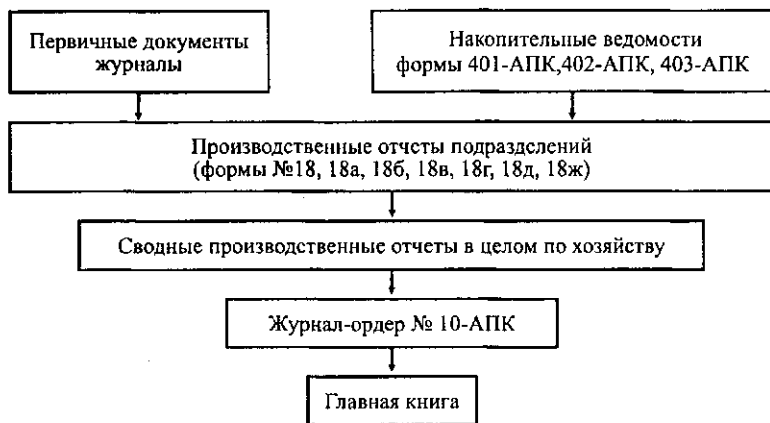


Рис. 20.11. Схема бухгалтерского учета затрат по журнально-ордерной форме

20.3. Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)

Учет производства — один из основных участков бухгалтерского учета сельскохозяйственных организаций. Информация по учету затрат используется для исчисления фактической себестоимости продукции, анализа производственных затрат, разработки бизнес-планов организаций, хозрасчетных заданий их структурным подразделениям, а также для исчисления налогов и внебюджетных платежей. Различия и источники возникновения этих затрат: собственные (прибыль, целевое финансирование и поступление), привлеченные средства (кредиты, займы) и т. д., поэтому возникает необходимость их разграничения на включаемые и невключаемые в себестоимость продукции.

Перечень элементов затрат и порядок их учета определен Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденными министерствами экономики, статистики и анализа, финансов и труда от 11 февраля 1998 г. № 2293/12 с изменениями и дополнениями к данному положению (в редакции письма Министерства статистики от 13 марта 1998 г., Министерства финан-

сов от 12 марта 1998 г., Министерства экономики — от 3 марта 1998 г. №72/5/77/22; приказа Министерства экономики — от 8 апреля 1999 г., Министерства статистики от 15 апреля 1999 г., Министерства финансов от 14 апреля 1999 г., Министерства труда — от 13 апреля 1999 г. № 28/80/85/41; постановлений министерств экономики, финансов, статистики, труда — от 10 августа 2000 г. № 160/84/55/111; министерств экономики, финансов, статистики, труда и социальной защиты от 4 июля 2002 г. № 142/95/60/95; от 29 января 2003 г. № 34/12/16/13; от 30 декабря 2003 г. № 258/186/256/166), а также рекомендациями по учету и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных организаций, утвержденными приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14 декабря 1999 г. № 316 (Бухг. учет и анализ. 2001. № 7).

В соответствии с этими нормативными документами затраты, образующие себестоимость продукции, группируются, как уже отмечалось, по следующим элементам: материальные (за вычетом стоимости возвратных отходов), расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов и прочие.

В элементе «*Материальные затраты*» отражается стоимость:

- приобретаемых со стороны сырья и материалов, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являются необходимым компонентом при изготовлении продукции (проведении работ, оказании услуг);
- приобретенных материалов, используемых при производстве продукции (работ, услуг), для обеспечения технологического процесса, для упаковки продукции или расходующихся на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроль, содержание, ремонты и эксплуатация основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, инвентаря, хозяйственных принадлежностей, специальной оснастки, специальной одежды и др.), а также стоимость запасных частей и расходных материалов, требуемых для ремонта основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, инвентаря, хозяйственных принадлежностей, специальной оснастки и специальной одежды, предметов проката (если предоставление услуг по прокату — экономический вид деятельности); погашение стоимости инвентаря, инструментов, хозяйственных принадлежностей, средств индивидуальной защиты, лабораторного оборудования и других, учитываемых в обороте предметов;
- покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, подвергающихся в дальнейшем монтажу или дополнительной обработке на данном предприятии;

• работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними предприятиями или производствами и их хозяйствами, не относящимися к основному виду деятельности, а также предпринимателями без образования юридического лица. К работам и услугам производственного характера относятся: выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья и материалов, проведение испытания для определения качества потребляемых сырья и материалов, контроля за соблюдением установленных технологических процессов, ремонт основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, и др. Транспортные услуги сторонних организаций по перевозкам грузов внутри предприятия (перемещение сырья, материалов, инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цехи (отделения)) и доставка готовой продукции на склады хранения в соответствии с условиями договоров (контрактов) также относятся к услугам производственного характера;

• природного сырья (отчисления на покрытие затрат по геолого-разведочным и геолого-поисковым работам по полезным ископаемым; затраты на рекультивацию земель; оплата работ по рекультивации земель, осуществляемых специализированными организациями; плата, взимаемая за древесину, отпускаемую на корню, а также другие природные ресурсы);

• приобретаемого со стороны топлива всех видов, расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), отопление производственных зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом предприятия;

• покупной энергии всех видов (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), расходуемой на технологические, энергетические, двигательные и другие производственные и хозяйственные нужды предприятия. Затраты на производство электрической и других видов энергии, вырабатываемых предприятием, а также на трансформацию и передачу покупной энергии до места ее потребления включаются в соответствующие элементы затрат на производство продукции (работ, услуг);

• в состав затрат, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг), стоимость топлива, электрической и тепловой энергии включается в пределах установленных норм их расхода;

• потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли;

• платежи за добычу природных ресурсов, выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду, плата за размещение отходов;

• стоимость материальных ресурсов, включаемых в затраты на производство и реализацию по элементу «Материальные затраты» в оценке, уста-

повленной законодательством, формируется исходя из фактических расходов на покупку этих материальных ресурсов (без учета налога на добавленную стоимость в соответствии с законодательством), акцизов, таможенных пошлин, иных платежей, а также затрат на их заготовку, доставку;

- включение в состав себестоимости сырья, материалов и других материальных ресурсов производится с помощью одного из следующих методов оценки запасов: по средневзвешенным ценам; по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости; по ценам последнего приобретения (ЛИФО);

- затраты, связанные с доставкой (включая погрузочно-разгрузочные работы) материальных ресурсов транспортом и персоналом предприятия, подлежат включению в соответствующие элементы затрат на производство (затраты на оплату труда, амортизация основных средств, материальные затраты и др.) той продукции (работ, услуг), для изготовления (выполнения, оказания) которой были приобретены производственные запасы;

- в стоимость материальных ресурсов включаются также затраты предприятий на приобретение тары и упаковки, полученные от поставщиков материальных ресурсов, за вычетом стоимости этой тары по цене ее возможного использования в тех случаях, когда цены на них установлены особо сверх цены на эти ресурсы;

- в тех случаях, если стоимость тары, принятой от поставщика с материальными ресурсами, включена в его цену, из общей суммы затрат по его приобретению исключается стоимость тары по цене ее возможного использования или реализации (с учетом затрат на ее ремонт в части материалов);

- из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов;

- под ними понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции (работ, услуг), утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса (химические или физические свойства), и в силу этого используемые с повышенными затратами (понижением выхода продукции) или вообще не применяемые по прямому назначению;

- не относятся к возвратным отходам остатки материальных ресурсов, которые в соответствии с установленной технологией передаются в другие цеха, подразделения в качестве полноценного материала для производства других видов продукции (работ, услуг). Не относится к отходам также попутная (сопряженная) продукция, перечень которой устанавливается в отраслевых методических рекомендациях (инструкциях)

по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг);

- возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

а) по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть использованы для основного производства, но с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции), для нужд вспомогательного производства, изготовления предметов широкого потребления (товаров культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода) или реализованные на сторону;

б) по полной цене исходного материального ресурса, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса;

в) по действующей цене на отходы за вычетом расходов на сбор и обработку, если отходы идут в переработку внутри предприятия или сдаются на сторону.

В элементе «*Расходы на оплату труда*» отражаются выплаты по заработной плате, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов, устанавливаемых в зависимости от результатов труда, его количества и качества, стимулирующих и компенсирующих выплат, включая компенсации по оплате труда в связи с повышением цен и индексацией заработной платы в соответствии с действующим законодательством; систем премирования рабочих, руководителей, специалистов и других служащих за производственные результаты, иных условий оплаты труда в соответствии с применяемыми на предприятии формами и системами оплаты труда.

В состав расходов на оплату труда в соответствии с действующим законодательством включаются:

- выплаты заработной платы за фактически выполненную работу, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;

- стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты работникам;

- выплаты по системам премирования рабочих, руководителей, специалистов и служащих за производственные результаты, в размерах, предусмотренных действующим законодательством, за экономию сырья и материалов, топливно-энергетических ресурсов, за разработку и реализацию мер по охране труда, надбавки за профессиональное мастерство, за высокие достижения в труде и т. д.;

- выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе: надбавки и доплаты к тарифным

ставкам и окладам за работу в ночное время, сверхурочную работу, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, должностей, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда и т. д.;

- стоимость бесплатно предоставляемых работникам отдельных отраслей в соответствии с действующим законодательством коммунальных услуг, питания и продуктов, затраты на оплату предоставляемого работникам предприятий в соответствии с установленным законодательством порядок бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных услуг и прочее);

- суммы индексации заработной платы в связи с повышением цен на потребительские товары и услуги, предусмотренные законодательством;

- стоимость выдаваемых бесплатно в соответствии с действующим законодательством предметов (включая форменную одежду, обмундирование), остающихся в личном постоянном пользовании (или суммы льгот в связи с их продажей по пониженным ценам). Установленные законодательством нормы на бесплатную выдачу предметов распространяются на предприятия всех форм собственности;

- оплата в соответствии с действующим законодательством трудовых, социальных отпусков с сохранением заработной платы, компенсация за неиспользованный отпуск, оплата льготных часов подростков, оплата перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также времени, связанного с прохождением медицинских осмотров, выполнением государственных обязанностей;

- выплаты работникам, высвобождаемым с предприятия и из организаций в связи с их реорганизацией, сокращением численности работников и штатов;

- надбавки к заработной плате за продолжительность непрерывной работы (вознаграждения за выслугу лет, стаж работы) в соответствии с действующим законодательством;

- оплата в соответствии с действующим законодательством отпуска, предоставляемого по окончании государственного учебного заведения выпускникам, которые получили направление на работу;

- оплата в соответствии с действующим законодательством учебных отпусков, предоставляемых рабочим и служащим, успешно обучающимся в вечерних и заочных высших и средних специальных учебных заведениях, аспирантуре, в вечерних (сменных) профессионально-технических учебных заведениях, в вечерних (сменных) и заочных общеобразовательных школах;

- оплата за время вынужденного прогула или выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством;
- доплаты в случае временной утраты трудоспособности до фактического заработка, установленные законодательством, а также средства, израсходованные на выплату пособий по временной нетрудоспособности в связи с несчастными случаями на производстве и профессиональными заболеваниями;
- разница в окладах, выплачиваемая работникам, трудоустроенным с других предприятий и из организаций с сохранением в течение определенного срока (в соответствии с законодательством) размеров должностного оклада по предыдущему месту работы, а также при временном замещении;
 - суммы, выплачиваемые (при выполнении работ вахтовым методом) в размере тарифной ставки, оклада за дни в пути от места нахождения предприятий (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям и вине транспортных организаций;
 - суммы, начисленные за выполненную работу лицам, привлеченным для работы на предприятия, в организации согласно специальным договорам с государственными организациями (на предоставление рабочей силы), выданные непосредственно этим лицам и перечисленные государственным организациям;
 - заработная плата по основному месту работы рабочим, руководителям и специалистам предприятий и организаций во время их обучения с отрывом от производства по повышению квалификации и переподготовке кадров;
 - оплата труда студентов высших учебных заведений и учащихся средних специальных и профессионально-технических учебных заведений, проходящих производственную практику на предприятиях, а также оплата труда учащихся общеобразовательных школ в период профессиональной ориентации;
 - оплата труда студентов высших учебных заведений и учащихся средних специальных и профессионально-технических учебных заведений, работающих в составе студенческих отрядов;
 - оплата труда работников, не состоящих в штате предприятий, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договор подряда), если расчеты с работниками за выполненную работу производятся непосредственно самим предприятием. При этом размер средств на оплату труда работников за выполне-

ние работ (услуг) по договору подряда определяется исходя из сметы на выполнение этих работ (услуг) и платежных документов;

- расходы на выплату пенсий за работу с особыми условиями, возмещаемые фонду социальной защиты населения в соответствии с действующим законодательством;
- другие виды выплат, включаемые в соответствии с установленным порядком в фонд оплаты труда (за исключением расходов по оплате труда, финансируемых за счет других целевых поступлений).

В *себестоимость продукции (работ, услуг)* не включаются следующие выплаты работникам организации в денежной и натуральной формах, а также затраты, связанные с их содержанием:

- премии, выплачиваемые за счет средств специального назначения и целевых поступлений, а также выплаты по системам премирования рабочих, руководителей и служащих за производственные результаты и т. д. сверх размеров, предусмотренных законодательством;
- материальная помощь (в том числе безвозмездная помощь работникам для первоначального взноса на кооперативное жилищное строительство, на частичное погашение кредита, предоставленного на кооперативное и индивидуальное жилищное строительство), беспроцентная ссуда на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности;
- надбавки к пенсиям; единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда; доходы (дивиденды, проценты), выплачиваемые по акциям и вкладам трудового коллектива предприятия; компенсация удорожания стоимости питания в столовых, буфетах и профилакториях либо предоставление его по льготным ценам или бесплатно (кроме специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных законодательством);
- ценовые разницы по продукции (работам, услугам), предоставляемой работникам организации или отпускаемой подсобными хозяйствами для общественного питания предприятия;
- оплата жилья, путевок на лечение и отдых, экскурсий и путешествий, занятий в секциях, кружках, клубах, посещений культурно-зрелищных, физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки на периодические издания, товаров для личного потребления работников и другие аналогичные выплаты и затраты;
- другие виды выплат, не связанные непосредственно с оплатой труда.

В элементе «Отчисления на социальные нужды» отражаются обязательные отчисления по установленным законодательством нормам в фонд

социальной защиты населения, государственный фонд содействия занятости от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве соответствующей продукции (работ, услуг), независимо от источников выплат, кроме тех, на которые страховые взносы не начисляются.

В элементе *«Амортизация основных средств и нематериальных активов»* отражается сумма амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности, исчисленная исходя из амортизируемой стоимости основных средств и нематериальных активов в установленном законодательством порядке.

Предприятия, осуществляющие деятельность на условиях аренды, по элементу *«Амортизация основных средств и нематериальных активов»* отражают амортизационные отчисления на полное восстановление как по собственным, так и по арендованным основным средствам.

Амортизационные отчисления по объектам лизинга в течение срока действия договора производятся в размерах и в периоды, им установленные.

В этом элементе затрат отражаются также амортизационные отчисления от стоимости основных средств (помещений), предоставляемых бесплатно предприятиям общественного питания, обслуживающим трудовые коллективы, а также от стоимости помещений и инвентаря, предоставляемых предприятиями медицинским учреждениям для организации медпунктов непосредственно на территории предприятий.

К элементу *«Прочие затраты»* в составе себестоимости продукции (работ, услуг) относятся:

- налоги, сборы (пошлины), отчисления в государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды, включаемые в соответствии с налоговым законодательством в себестоимость продукции, товаров (работ, услуг);

- страховые взносы по видам обязательного страхования: суммы страховых взносов, перечисленные иностранным страховым и перестраховочным организациям, — при условии заключения договоров перестрахования в порядке, установленном органом государственного надзора за страховой деятельностью;

- расходы на оплату услуг связи, включая расходы на почтовые, телефонные, телеграфные услуги, услуги факсимильной и спутниковой связи, Интернета, электронной почты и др.; оплата услуг вычислительных центров, банков, связанных с обслуживанием организации;

- оплата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану, в том числе расходы по противопожарному обслуживанию аварийно-спасательными службами;

- оплата за подготовку и переподготовку кадров;
- оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг на проведение обязательных аудиторских проверок в соответствии с законодательством;
- вознаграждение за создание и использование объектов промышленной собственности и рационализаторских предложений;
- авторский гонорар;
- компенсация за амортизацию (износ) использованных для нужд предприятия личных транспортных средств, оборудования, инструментов и приспособлений в соответствии с законодательством;
- расходы на рекламу. К ним относятся расходы на разработку и издание рекламных изделий (иллюстрированных прейскурантов, каталогов, брошюр, альбомов, проспектов, плакатов, афиш, рекламных писем, открыток и т. п.); на разработку и заготовление эскизов этикеток, образцов оригинальных и фирменных пакетов, упаковки и т. д.; на рекламные мероприятия (объявления в печати, передачи по радио и телевидению); на световую и иную наружную рекламу, на изготовление стендов, муляжей, рекламных щитов, указателей и др.; на хранение и экспедирование рекламных материалов; на оформление витрин, выставок-продаж, выставок и ярмарок, комнат образцов; на уценку товаров, полностью или частично потерявших первоначальное качество при экспонировании в витринах; на иные рекламные мероприятия;
- стоимость израсходованных проб и образцов продукции для установления ее соответствия требованиям стандартов, строительных норм в соответствии с действующими нормативными документами по стандартизации, а также затраты на проведение испытаний (анализов, измерений) органами стандартизации, метрологии и сертификации Госстандарта Республики Беларусь в порядке, определяемом Советом Министров Республики Беларусь;
- оплата работ по сертификации продукции, товаров, работ и услуг;
- затраты на гарантийный ремонт и обслуживание изделий, на которые установлен гарантийный срок службы;
- расходы по организованному набору работников, включая оплату услуг специализированных организаций по подбору персонала;
- арендная плата;
- лизинговые платежи;
- командировочные и представительские расходы;
- отчисления в ремонтный фонд и резерв предстоящих затрат по ремонту основных средств;

- расходы на оплату услуг по управлению организацией или отдельными ее подразделениями, в том числе расходы на услуги по ведению бухгалтерского учета и отчетности, оказываемые сторонними организациями и индивидуальными предпринимателями, в тех случаях, если штатным расписанием организации не предусмотрены те или иные функциональные службы;

- оплата услуг банков, иных кредитных организаций по осуществлению в соответствии с заключенными договорами факторинговых операций, в том числе разница между суммой денежного обязательства должника и суммой, выплачиваемой фактором кредитором (дисконт);

- другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным их элементам;

- предприятия, образующие резерв средств (ремонтный фонд) для обеспечения равномерного включения затрат на проведение всех видов ремонта основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, в себестоимость продукции (работ, услуг) в составе элемента «Прочие затраты» отражают также отчисления в ремонтный фонд, определяемые исходя из балансовой стоимости основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, и нормативов отчислений, утверждаемых в установленном порядке самим предприятием.

В остальных случаях затраты на проведение всех видов ремонтов (текущих, средних, капитальных) основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) по соответствующим элементам затрат (материальным затратам, расходам на оплату труда и др.). В целях равномерного списания затрат по ремонту производственных фондов на себестоимость продукции (работ, услуг) допускается включение их в себестоимость исходя из установленного предприятием норматива с отражением разницы между общей стоимостью ремонта и суммой, относимой по нормативу на себестоимость продукции (работ, услуг) в составе расходов будущих периодов.

Контрольные вопросы

1. Каковы цель и задачи управленческого учета?
2. Что собой представляет классификация затрат на производство?
3. Охарактеризуйте состав затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).
4. Назовите элементы затрат.

ГЛАВА 21. Учет расходов по управлению и обслуживанию производства

21.1. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы, задачи их учета

Одним из важнейших направлений радикализации экономической реформы в агропромышленном комплексе является коренное изменение отношений собственности и равноправия всех ее форм.

Демократизация управления сельскохозяйственными организациями при решении коренных проблем хозяйственной деятельности требует значительных расходов по его организации и управлению.

В сельскохозяйственных организациях затраты по организации производства и управлению подразделяются на бригадные (фермерские, цеховые), общепроизводственные (общепроизводственные) и общехозяйственные.

К бригадным (фермерским и цеховым) относят расходы по организации производства и управлению технологическими процессами в бригаде (на ферме и в цеху), их невозможно прямо отнести на культуру (группу культур), вид и группу животных и учитывают по каждому внутрихозяйственному подразделению (бригаде, ферме, цеху) и распределяют между ними косвенным путем.

К общепроизводственным (общепроизводственным) относят затраты по организации производства и управлению отраслью, цехом (растениеводство, животноводство, промышленное производство).

Общехозяйственные расходы — затраты, связанные с организацией производства и управлением организации в целом.

Основные задачи учета расходов по организации производства и управлению: правильное и своевременное документальное оформление операций, своевременное и полное отражение затрат по их видам и статьям, контроль за рациональным использованием расходов на содержание аппарата управления и выявление резервов снижения этих затрат, правильное распределение расходов на объекты учета затрат.

21.2. Синтетический и аналитический учет расходов по управлению и обслуживанию производства

Синтетический учет расходов по управлению и обслуживанию производства ведут на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Эти счета собирательно-распределительные. По их дебету учитывают затраты в течение года, а по кредиту — в конце отчетного периода (месяца, квартала, года) распределяют и списывают (в течение года в нормативном размере, с корректировкой его в конце года).

К счету 25 «Общепроизводственные расходы» могут открываться субсчета: 25-1 «Общепроизводственные (общепромышленные) расходы растениеводства», 25-2 «Общепроизводственные (общепромышленные) расходы животноводства», 25-3 «Общепроизводственные (цеховые) расходы промышленных производств», 25-4 «Общепроизводственные (цеховые) расходы других производств».

Аналитический учет общепроизводственных расходов ведется по бригадам, цехам и другим местам возникновения затрат, поэтому общепроизводственные расходы подразделяют на отраслевые, которые учитываются по отрасли в целом (растениеводство, животноводство, промышленное производство), общебригадные, общефермерские, цеховые, которые учитывают непосредственно по каждому подразделению хозяйства (бригады, фермы, отделения, цеха).

Учет общепроизводственных расходов ведется по следующей номенклатуре статей затрат: 1) «Расходы на оплату труда аппарата управления и прочего персонала»; 2) «Отчисления на социальные нужды»; 3) «Содержание и эксплуатация основных средств»; 4) «Расходы на охрану труда и технику безопасности»; 5) «Работы и услуги»; 6) «Непроизводительные расходы»; 7) «Прочие затраты».

На статью «*Расходы на оплату труда аппарата управления и прочего персонала*» относят основную и дополнительную оплату труда главного агронома, главного зоотехника, главного ветврача, руководителей отраслей (цехов) и прочего персонала аппарата управления (агрономов-селекционеров, зоотехников, бригадиров, заведующих фермами, учетчиков, бухгалтеров комплексов и ферм и т. д.).

По статье «*Отчисления на социальные нужды*» учитывают обязательные отчисления страховых взносов в фонд социальной защиты населения от фонда оплаты труда работников аппарата управления и прочего персонала отрасли в размерах, установленных действующим законодательством.

По статье *«Содержание и эксплуатация основных средств»* учитывают: амортизационные отчисления по основным средствам общебригадного (общефермерского) и общепромышленного (общепромышленного) назначения (агрокабинетов, семенных лабораторий, агрохимлабораторий, ветлечебниц, ветаптек, ветеринарно-санитарных установок, ветизоляторов, моченных помещений и др.); затраты на ремонт и техническое обслуживание перечисленных основных средств; затраты на содержание полевых станков.

На статью *«Расходы на охрану труда и технику безопасности»* относят расходы, связанные с изготовлением и устройством приспособлений, обеспечивающих безопасность работы на машинах и оборудовании (устройство ограждений, агрегатов, сигнализации, вентиляции); затраты на производственную санитарную (устройство душа, подвоз воды для мытья и т. д.); расходы на содержание помещений и инвентаря, предоставляемых организациями, медицинскими учреждениями (организация медпунктов на животноводческих комплексах (фермах); расходы на прочие мероприятия по охране труда и технике безопасности (приобретение справочников, литературы, оформление предупредительных надписей); расходы на инвентарь и хозяйственные принадлежности, используемые в бригадах, на фермах, в цехах, стоимость которых невозможно отнести на конкретную культуру, определенный вид или группу скота, а также на конкретную продукцию, выпускаемую промышленными производствами.

По статье *«Работы и услуги»* учитывают стоимость работ, выполненных собственными вспомогательными производствами (автомобильный, гужевой транспорт) по транспортному обслуживанию: доставка работников для работы в бригадах и фермах; подвоз воды и нефтепродуктов для тракторов и комбайнов, внутрихозяйственная переброска материальных ценностей, продукции.

По статье *«Непроизводительные расходы»* учитывают суммы оплаты труда и отчислений на социальные нужды работников за время простоев по внутрихозяйственным причинам; стоимость испорченных ценностей при хранении их на складах, а также суммы пособия по нетрудоспособности из-за производственных травм, выплачиваемых на основании судебных решений, прочие непроизводительные расходы.

На статью *«Прочие затраты»* относят расходы общепромышленного характера, не учтенные в предыдущих статьях (командировочные расходы общепромышленного персонала, затраты, связанные с проведением ветеринарно-санитарных и карантинных мероприятий и т. д.).

Аналитический учет общепромышленных расходов ведут по следующим аналитическим разделам: а) расходы на управление организацией;

б) хозяйственные расходы; в) непроизводительные расходы. Внутри разделов учет ведут по статьям, предусмотренным сметой общехозяйственных расходов. *Расходы на управление организацией учитывают по следующим статьям:* 1) *расходы на оплату труда работников аппарата управления* (руководителей организации и их освобожденных заместителей, работников бухгалтерской и экономической служб, главного инженера); 2) *отчисление на социальные нужды* — обязательные отчисления страховых взносов в ФСЗН от фонда оплаты труда работников аппарата управления; 3) *расходы на служебные командировки* (в соответствии с установленными законодательством нормами, а также расходы по оформлению заграничных паспортов, уплата государственной пошлины); 4) *расходы, связанные с формированием информационной базы и принятием управленческих решений* (оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг, канцелярские, типографские, телеграфные, почтовые и телефонные расходы, затраты на содержание и обслуживание технических средств управления, стоимость бланков учетной и отчетной документации); 5) *расходы на содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны* (расходы на оплату труда и отчисления на социальные нужды вахтеров, пожарной и сторожевой охраны, суммы, выплачиваемые другим организациям и службам, за охрану объектов, расходы на эксплуатацию, содержание и ремонт противопожарных приспособлений, стоимость нефтепродуктов для специального автотранспорта и противопожарных машин и т. д.); 6) *прочие расходы на управление:* содержание легкового транспорта, компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей в соответствии с установленными нормами и т. д.

Хозяйственные расходы группируют по статьям затрат: 1) *расходы на оплату труда прочего общехозяйственного персонала* (заведующих складами, весовщиков, рабочих складов); 2) *отчисление на социальные нужды* — обязательные отчисления страховых взносов от фонда оплаты труда вышеназванных работников в размерах, установленных действующим законодательством, в фонд социальной защиты населения и государственный фонд занятости; 3) *содержание основных средств общехозяйственного назначения*, расходы на амортизационные отчисления (износ) и затраты на ремонт основных средств общехозяйственного назначения; 4) *расходы на подготовку, переподготовку и повышение квалификации кадров* (оплата труда и отчисления на социальные нужды преподавателей за лекции, выплата стипендий успевающим студентам и учащимся, направленным на обучение в вузы и техникумы; оплата отпусков, предоставляемых в соответствии с действующим законодательством работникам,

успешно обучающимся в вечерних и заочных высших и средних специальных заведениях, заочной аспирантуре, в вечерних (сменных) профессионально-технических училищах и т. д.), расходы по набору работников, включая оплату услуг специализированных организаций по подбору персонала; 5) *расходы на изобретательство и рационализаторские предложения* (выплата авторских вознаграждений, расходы на изготовление моделей и образцов, испытание изобретений); 6) *расходы по содержанию объектов общественного питания, обслуживающих трудовые коллективы* (амортизационные отчисления (износ), затраты на проведение всех видов ремонта, а также расходы по предоставлению столовым и буфетам топлива, электроэнергии, воды, для приготовления пищи, отопления); 7) *суммы платежей по процентам за кредиты банка*, проценты по векселям при расчете с банками по операциям учета векселей (за исключением векселей, выданных на приобретение внеоборотных активов); 8) *представительские расходы* (расходы на прием и обслуживание иностранных делегаций и отдельных лиц в соответствии с установленными нормами); 9) *прочие расходы* (затраты, не включенные в вышеперечисленные статьи, расходы по подготовке экспонатов для выставок, их транспортировке, расходы по командировкам на выставки и т. д.).

К *непроизводительным расходам* относят: недостачи в пределах норм естественной убыли сырья, материалов, продуктов, израсходованных на общехозяйственные цели и другие расходы.

Аналитический учет общепроизводственных и общехозяйственных расходов ведут в производственных отчетах по общепроизводственным и общехозяйственным расходам (ф. № 18д и ф. № 18г).

Ежемесячно данные из производственных отчетов по общепроизводственным и общехозяйственным расходам переносят в журнал-ордер № 10-АПК. В первом разделе производственного отчета по общепроизводственным расходам группируют бригадные (фермерские) и цеховые расходы.

Бухгалтерские записи в производственном отчете по соответствующим статьям затрат отражают по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы», соответствующие субсчета в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму начисленной оплаты труда работникам аппарата управления, а также персоналу, занятому обслуживанием производственного процесса;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — на сумму отчислений от фонда оплаты труда управленческого и прочего персонала в фонд социальной защиты населения;

68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму начисленных налогов и сборов в бюджет;

10 «Материалы» — на стоимость материальных ценностей, израсходованных для нужд управления и обслуживания производства;

23 «Вспомогательные производства» — на сумму выполненных услуг вспомогательными производствами;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» — на сумму командировочных расходов;

02 «Амортизация основных средств» — на сумму начисленной амортизации по основным средствам общепромышленного назначения.

Общепроизводственные (бригадные, фермерские, цеховые) расходы включаются в себестоимость только той продукции, которая производится в бригаде, на ферме, в цеху и отрасли в целом.

Общепроизводственные (общепромышленные) затраты растениеводства распределяют и относят на сельскохозяйственные культуры и виды работ незавершенного производства, а общепромышленные затраты животноводства — на учетные объекты ферм (виды и технологические группы скота). Указанные общепроизводственные расходы распределяются между объектами планирования и учета затрат пропорционально их общей сумме (без затрат по организации и управлению производством), за исключением стоимости семян, посадочного материала в растениеводстве, кормов в животноводстве, материалов и полуфабрикатов в подсобных промышленных производствах.

Аналитический учет общепромышленных расходов ведут в производственном отчете по общепромышленным расходам (ф. № 18г) по организации в целом в разрезе статей, предусмотренных сметой. Бухгалтерские записи в производственном отчете по соответствующим статьям затрат отражают по дебету счета 26 «Общепромышленные расходы» в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму начисленной оплаты труда работникам аппарата управления, а также персоналу, занятому обслуживанием производственного процесса;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — на сумму отчислений от фонда оплаты труда управленческого и прочего персонала в фонд социальной защиты населения;

68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму налогов и сборов в бюджет;

10 «Материалы» — на сумму стоимости материальных ценностей, израсходованных для нужд управления и обслуживания производства;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» — на сумму командировочных и представительских расходов;

97 «Расходы будущих периодов» — на сумму списанной арендной платы, уплаченной вперед, подписки на техническую литературу;

02 «Амортизация основных средств» — на сумму начисленной амортизации (износа) по основным средствам общехозяйственного назначения.

Общехозяйственные расходы включаются в себестоимость продукции растениеводства, животноводства, подсобных промышленных производств, на работы, выполненные вспомогательными производствами на сторону, на капитальное строительство, выполняемое хозяйственным способом, на закладку и выращивание многолетних насаждений пропорционально общей сумме затрат (без затрат по организации и управлению производством), за исключением стоимости семян, посадочного материала в растениеводстве, кормов в животноводстве, материалов и полуфабрикатов в подсобных промышленных производствах.

Общехозяйственные расходы не относят на работы и услуги вспомогательных и обслуживающих производств, на организации общественного питания, жилищно-коммунального хозяйства и на прочие производства и хозяйства. В том случае, если на закладку и выращивание многолетних насаждений не утверждаются особые сметы накладных расходов, общехозяйственные расходы распределяются в таком же порядке, как и на другие объекты растениеводства.

При строительстве хозяйственным способом, без создания управленческого аппарата сумма общехозяйственных расходов определяется в пределах норм, установленных сметами по строительству из расчета за фактически выполненный объем работ.

Распределение затрат на управление, организацию и обслуживание производства оформляется ведомостью распределения общепроизводственных (общехозяйственных) расходов (ф. № 606-АПК).

21.3. Учет расходов будущих периодов

Расходы будущих периодов — затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. К таким расходам относят затраты по строительству некапитальных сооружений и временных приспособлений для нужд производства, силосных и сенажных ям, летних лагерей, загонов, навесов для скота, расходы на пусконаладочные работы парниково-тепличных комбинатов, животноводческих комплексов, птицефабрик, промышленных цехов, если для этих целей не выделяются специальные источники финансирования, рекультивацию земель, единовременные затраты по массовому набору рабочих при организации или при расширении производства (строительства), расходы по неравномерно производимому ремонту основных средств, затраты на мероприятия по улучшению земель,

включаемых в себестоимость продукции в течение ряда лет, исходя из определенных для отдельных мероприятий сроков их действия и использования, взносы арендной платы за последующие периоды, затраты по подписке на периодическую печать, оплата за обучение студентов в учебных заведениях и др.

В организациях, заготавливающих сельскохозяйственную продукцию, учитываются в качестве расходов будущих периодов затраты по заготовке сельскохозяйственных продуктов в межсезонный период (операционные, общезаготовительные расходы), а также накладные по промышленной переработке сырья в соответствии с плановыми расчетами по их распределению.

Учет расходов будущих периодов осуществляют по дебету активного счета 97 «Расходы будущих периодов». Аналитический учет ведут по каждому объекту отдельно.

В течение года по дебету аналитических счетов счета 97 учитывают все затраты, произведенные за год, а по кредиту отражают только те суммы, которые должны быть отнесены на соответствующие счета в отчетном году. Сроки списания затрат будущих периодов, а также соответствующие издержки или другие источники, на которые списываются указанные расходы, регламентируются законодательными и другими нормативными актами или определяются самими организациями. Например, расходы по оплаченным вперед суммам подписки на научно-техническую литературу, арендной платы, оплаты за обучение студентов в учебных заведениях, расходы на подготовку и освоение производства и другим списываются на издержки производства равными долями в течение срока, к которому относятся те или иные расходы.

Списание расходов по подписке на периодическую печать, оплату за обучение студентов оформляют бухгалтерской записью: дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы», кредит счета 97 «Расходы будущих периодов».

Списание расходов на подготовку и освоение новых производственных мощностей оформляют бухгалтерской записью: дебет счета 20 «Основное производство» (соответствующие субсчета), кредит счета 97 «Расходы будущих периодов».

Расходы будущих периодов по организованному набору рабочих списываются на издержки ежемесячно в размерах, предусмотренных по соответствующей смете расходов. При этом в конце года разница между фактическими расходами и суммой по смете относится по принадлежности полностью. В качестве расходов будущих периодов может остаться

ся лишь сумма, приходящаяся на количество принятых по найму, но не прибывших рабочих, скорректированная на процентное соотношение принятых и прибывших на протяжении года.

Расходы будущих периодов по неравномерно производимому ремонту основных средств (предусмотренному по смете на год) списывают бухгалтерской проводкой: дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов», кредит счета 97 «Расходы будущих периодов».

При недостаточности созданного резерва на счете 96 затраты по текущему ремонту списывают проводкой: дебет субсчета 23-1 «Ремонтные мастерские» и другие счета затрат, кредит счета 97 «Расходы будущих периодов».

Расходы будущих периодов организации распределяют исходя из порядка, отраженного в учетной политике организации (пропорционально объему выпускаемой продукции, равными частями на срок более пяти лет и т. д.).

На счете 97 «Расходы будущих периодов» также отражаются курсовые разницы, возникающие при переоценке кредиторской задолженности, стоимость которой выражена в иностранной валюте.

К счету 97 «Расходы будущих периодов» открывается субсчет 97-1 «Курсовые разницы»:

97-11 «По сырью, материалам, товарам, работам, услугам»;

97-13 «По капитальным вложениям»;

97-14 «По основным средствам»;

97-15 «По нематериальным активам»;

97-16 «По прочей кредиторской задолженности».

На субсчете 97-11 «По сырью, материалам, товарам, работам, услугам» отражаются курсовые разницы, возникающие при переоценке кредиторской задолженности, стоимость которой выражена в иностранной валюте, возникшей при приобретении сырья, материалов, комплектующих, топлива, других видов производственных запасов, товаров, работ, услуг.

На субсчете 97-13 «По капитальным вложениям» отражаются курсовые разницы, возникающие при переоценке кредиторской задолженности, стоимость которой выражена в иностранной валюте, возникшей при осуществлении капитальных вложений (проведении работ по строительству (созданию), реконструкции, модернизации и приобретению основных средств и нематериальных активов и др.).

На субсчете 97-14 «По основным средствам» отражаются курсовые разницы, возникающие при переоценке кредиторской задолженности, стоимость которой выражена в иностранной валюте, по введенным в эксплуатацию основным средствам.

На субсчете 97-15 «По нематериальным активам» отражают курсовые разницы, возникающие при переоценке кредиторской задолженности, стоимость которой выражена в иностранной валюте, по переданным в пользование нематериальным активам.

На субсчете 97-16 «По прочей кредиторской задолженности» отражаются курсовые разницы, возникающие при переоценке прочей кредиторской задолженности, стоимость которой выражена в иностранной валюте.

Организации с учетом отраслевых особенностей могут уточнять содержание отдельных субсчетов.

Курсовые разницы, учтенные на счете 97 «Расчеты будущих периодов», списываются в порядке, утвержденном Декретом Президента Республики Беларусь от 30 июня 2000г. № 15, и отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

- по кредиторской задолженности, возникшей:
- при приобретении сырья, материалов, товаров, работ, услуг – ежемесячно в размере не более 10 % от фактической себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) с отражением по дебету (кредиту) счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом (дебетом) субсчета 97-11 «По сырью, материалам, товарам, работам, услугам»;
- при осуществлении капитальных вложений в основные средства или нематериальные активы:
- до ввода (передачи) объектов основных средств или нематериальных активов в эксплуатацию – на стоимость капитальных вложений с отражением по дебету (кредиту) счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с кредитом (дебетом) субсчета 97-13 «По капитальным вложениям»;
- после ввода (передачи) объектов основных средств или нематериальных активов в эксплуатацию, в конце отчетного года – на стоимость объектов основных средств и нематериальных активов с отражением по дебету (кредиту) счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции с кредитом (дебетом) субсчетов 97-14 «По основным средствам», 97-15 «По нематериальным активам» соответственно.

Сумма курсовых разниц, накопленных обособленно в течение отчетного года, учитывается при отражении в бухгалтерском учете результатов проведенной в установленном законодательством порядке переоценки основных средств, незавершенного строительства и не установленного оборудования.

По кредитам в иностранной валюте, полученным под гарантию Правительства Республики Беларусь и не возвращенным в установленные сроки, — дебет (кредит) счета 92 «Внерезидентские доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом (дебетом) соответствующего субсчета счета 97 «Расходы будущих периодов», если иное не установлено законодательством.

Операции, связанные с покупкой иностранной валюты, и описание курсовых разниц рассмотрены в параграфе 10.3.

Аналитический учет затрат расходов будущих периодов ведут по каждому объекту отдельно, в производственном отчете по прочим видам затрат (расходов) (ф. №18-Ж). Затраты группируются в соответствии с номенклатурой статей, предусмотренной сметами или установленной организацией. Данные производственного отчета в конце отчетного периода переносят в журнал-ордер (ф. № 10-АПК).

Контрольные вопросы

1. В чем отличие общепроизводственных расходов от общехозяйственных?
2. Какой смысл вкладывается в процесс распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов по видам продукции?
3. Какие расходы относят к будущим периодам?
4. Как распределяются расходы будущих периодов?

ГЛАВА 22. Учет затрат вспомогательных производств и расходов по содержанию и эксплуатации сельскохозяйственных машин и оборудования

22.1. Вспомогательные производства, их виды и назначение

Вспомогательные производства предназначены для выполнения работ, оказания услуг и обслуживания основных отраслей (растениеводство, животноводство), а также промышленных производств, капитального строительства, ремонта основных средств. К ним относятся ремонтно-механические мастерские, автомобильный и гужевой транспорт, электро-, водо-, тепло-, газоснабжение, тарное и тароремонтное производства.

Для учета затрат, выполненных работ и оказанных услуг вспомогательными производствами предназначен синтетический счет 23 «Вспомогательные производства». К нему открываются следующие субсчета:

- 23-1 «Ремонтные мастерские»;
- 23-2 «Ремонт зданий и сооружений»;
- 23-3 «Автомобильный транспорт»;
- 23-4 «Энергетические производства (хозяйства)»;
- 23-5 «Водоснабжение»;
- 23-6 «Теплоснабжение»;
- 23-7 «Газоснабжение»;
- 23-8 «Гужевой транспорт»;
- 23-9 «Возведение временных (нетитульных) сооружений»;
- 23-10 «Прочие вспомогательные производства».

По дебету счета 23 собирают все затраты, относящиеся к вспомогательным производствам. Фактическую себестоимость произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг ежемесячно списывают с кредита счета 23 в дебет счетов: 20 «Основное производство», соответствующие субсчета — при выполнении работ и оказании услуг основ-

ному производству; 90 «Реализация» — при выполнении работ и услуг для сторонних организаций; 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» — при выполнении работ и оказании услуг обслуживающим производствам и хозяйствам, 08 «Вложения во внеоборотные активы» — при строительстве объектов хозяйственным способом. По отдельным видам вспомогательных производств возможен и другой порядок списания затрат: ежемесячно услуги оценивают по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости, а в конце каждого квартала или года корректируют до уровня фактической себестоимости. Решение о применении того или другого способа оценки услуг принимается при разработке учетной политики организации.

При журнально-ордерной форме аналитический учет затрат ведут в производственном отчете по вспомогательным производствам, содержанию и эксплуатации машин и оборудования (ф. № 18в). Он составляется на основании данных следующих документов: накопительной ведомости учета затрат в ремонтной мастерской (ф. № 603-АПК), накопительной ведомости учета работы грузового автотранспорта (ф. № 601-АПК), накопительной ведомости учета использования машинно-тракторного парка (ф. № 602-АПК), журнала учета работы вспомогательных производств. Основанием для составления перечисленных накопительных ведомостей являются соответствующие первичные документы.

В производственном отчете затраты отражают по установленным статьям с указанием корреспондирующих счетов. Ежемесячно данные, отраженные в производственном отчете, переносят в журнал-ордер ф. № 10-АПК.

22.2. Учет затрат и услуг вспомогательных производств

Учет затрат в ремонтных производствах. В процессе эксплуатации техника изнашивается и может преждевременно выбывать из строя, поэтому для поддержания в рабочем состоянии необходимо периодически ее ремонтировать. Качественный и своевременный ремонт способствует более эффективному использованию техники и снижению простоев. Может осуществляться хозяйственным способом в ремонтно-механической мастерской хозяйства и подрядным — в мастерских ремонтно-технических организаций. Принимая в ремонтную мастерскую хозяйства технику, ее тщательно осматривают в присутствии инженера-механика, заведующего ремонтной мастерской. В результате осмотра определяют, какой объем работ следует провести, какова потребность в запасных частях, ремонтных материалах.

Ведомость дефектов на капитальный ремонт машины составляется на основании осмотра машин заведующим мастерской, дефектовщиком, инженером-механиком на каждую реконструированную техническую единицу.

В ней описывают обнаруженные при разборке дефекты, по которым определяют объем ремонтных работ, необходимость и целесообразность реставрации отдельных узлов и деталей, а также замену новыми, записывается количество ремонтных материалов, требуемое для ремонта, исчисляется его трудоемкость, затраты на оплату труда, отражается общая стоимость ремонтных работ. Затраты на оплату труда определяют на основании действующих норм и расценок.

Ведомость дефектов составляется в двух экземплярах. После утверждения руководителем хозяйства первый экземпляр остается в ремонтной мастерской, а второй передается на склад и служит основанием для выдачи необходимых для ремонта деталей. На основании ведомости дефектов выписывают наряды на выполнение ремонтных работ. Отпуск со склада запасных частей и ремонтных материалов производится на основании лимитно-заборной карты. Получая детали со склада, заведующий мастерскими расписывается в экземпляре ведомости, находящейся у заведующего складом, а последний — в экземпляре, находящемся у заведующего мастерской. В конце месяца заведующий складом, отпустивший детали и ремонтные материалы по ведомости дефектов, сдает ее вместе с другими приходными и расходными документами, а также отчетом о движении ценностей по складу в бухгалтерию хозяйства. В том случае, если ремонт техники ко времени представления отчета заведующим складом не закончен, а детали и материалы выданы не полностью, то невыданные запчасти записывают в новую дефектную ведомость или лимитно-заборную карту, на основании которых детали выдаются в следующем месяце. На основании данных ведомости дефектов и других первичных документов в бухгалтерии хозяйства определяют стоимость ремонта, затраты по ремонту отражают в накопительной ведомости учета затрат в ремонтной мастерской. Затраты в ведомости по сложной технике (тракторы, комбайны, автомашины) учитывают в разрезе каждой ремонтируемой машины отдельно. Учет затрат по ремонту прочей сельскохозяйственной техники и мелкого инвентаря ведется на отдельных страницах накопительной ведомости в отдельности по каждому виду сельскохозяйственной техники, изделий. В конце месяца данные из накопительной ведомости переносят в производственный отчет (ф. № 18в).

Затраты по ремонту тракторов, комбайнов, машин и оборудования, изготовлению и реставрации запасных частей и приспособлений, производимых в ремонтных мастерских хозяйства, учитывают на синтетическом счете 23 «Вспомогательные производства», субсчете 1 «Ремонтные мастерские». Затраты ремонтной мастерской делятся на прямые и цеховые.

Прямые затраты ремонтной мастерской группируются по следующим статьям: 1) «Расходы на оплату труда»; 2) «Отчисления на социальные нужды»; 3) «Сырье и материалы»; 4) «Работы и услуги»; 5) «Содержание и эксплуатация основных средств»; 6) «Расходы денежных средств»; 7) «Затраты по организации производства и управления»; 8) «Прочие затраты».

На статью «*Расходы на оплату труда*» относят начисленную основную и дополнительную оплату труда работникам ремонтной мастерской, занятым на ремонте техники: слесарям, токарям, мастерам-наладчикам и др. Здесь же учитывают оплату труда, начисленную комбайнерам, трактористам, в том случае, если они участвуют в ремонте техники. При начислении основной и дополнительной оплаты труда работникам ремонтного производства дебетуют счет 23, субсчет 1 и кредитуют счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Если создается резерв на предстоящую оплату отпусков, то дебетуют счет 23, субсчет 1 и кредитуют счет 96 «Резервы предстоящих расходов».

По статье «*Отчисление на социальные нужды*» отражают обязательные отчисления в фонд социальной защиты населения и в государственный фонд занятости населения от оплаты труда работников ремонтной мастерской в соответствии с нормами, установленными законодательством. На сумму произведенных отчислений в фонд социальной защиты населения дебетуют счет 23, субсчет 1 и кредитуют счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

На статью «*Сырье и материалы*» относят стоимость израсходованных запасных частей, топлива и смазочных материалов, используемых для обкатки машин. При списании материальных ценностей, израсходованных в ремонтных производствах, дебетуют счет 23 «Вспомогательные производства», субсчет 1 и кредитуют счет 10 «Материалы», субсчет 5 «Запасные части» и субсчет 3 «Топливо».

По статье «*Работы и услуги*» отражают затраты на работы и услуги вспомогательных производств своей организации, обеспечивающих производственную деятельность ремонтной мастерской (электроснабжение, водоснабжение, теплоснабжение, газоснабжение, автомобильный транспорт и т. д.). Здесь же отражают затраты на оплату услуг сторонних

организаций по техническому обслуживанию. При отнесении стоимости услуг, оказанных другими вспомогательными производствами, дебетуют счет 23, субсчет 1 «Ремонтные мастерские» и кредитуют счет 23 «Вспомогательные производства», соответствующие субсчета, а на стоимость услуг, оказанных сторонними организациями, кредитуют счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

В статью «Содержание и эксплуатация основных средств» включают суммы амортизационных отчислений (износа) на полное восстановление, затраты на все виды ремонта и техническое обслуживание основных средств, используемых в ремонтной мастерской. На эту же статью относят фактическую стоимость израсходованных на ремонт материалов. При начислении амортизационных отчислений (износа) по основным средствам ремонтной мастерской дебетуют счет 23, субсчет 1 и кредитуют счет 02 «Амортизация основных средств», а на сумму израсходованных ремонтных материалов кредитуют счет 10 «Материалы», субсчет 8 «Строительные материалы».

На статью «Расходы денежных средств» относят платежи в бюджет и другие виды налогов, предусмотренные налоговым законодательством. На сумму платежей в бюджет дебетуют счет 23, субсчет 1 и кредитуют счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По статье «Затраты по организации производства и управлению» отражают цеховые расходы ремонтной мастерской, которые учитывают ежемесячно на отдельном аналитическом счете по установленной номенклатуре статей затрат. При списании цеховых расходов дебетуют счет 23, субсчет 1 и кредитуют счет 23, субсчет 1, аналитический счет «Цеховые расходы ремонтной мастерской».

На статью «Прочие затраты» относят стоимость спецодежды, спецобуви, хозяйственного инвентаря и принадлежностей. При списании хозяйственного инвентаря и принадлежностей дебетуют счет 23, субсчет 1 и кредитуют счет 10 «Материалы», субсчет 10 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности». Учет цеховых расходов ремонтной мастерской, связанных с организацией управлением и обслуживанием производства, ведется в производственном отчете (ф. № 18в) на отдельном аналитическом счете. К цеховым расходам относятся затраты на оплату труда цехового персонала (заведующего мастерской, инженера, механика, кладовщика и другого обслуживающего персонала), отчисления на социальные нужды, произведенные от всех видов оплаты труда вышеназванных работников, расходы на содержание основных средств ремонтной мастерской (зданий и сооружений ремонтной мастерской, станочного оборудования), прочие цеховые расходы (расходы на мероприятия по

охране труда и технике безопасности). Себестоимость выполненных работ или изготовленных изделий в ремонтных мастерских определяется по каждому заказу или группе однородных заказов, по которым ведут аналитические счета. Для исчисления себестоимости законченного в течение года ремонта тракторов, машин, оборудования, изготовления отдельного заказа, а также для распределения работ и услуг ремонтной мастерской по потребителям, необходимо к учтенным прямым затратам ежемесячно прибавлять цеховые расходы мастерской. Они распределяются пропорционально прямой оплате труда ремонтных рабочих, учтенной в составе прямых затрат на выполнение отдельных заказов. Чтобы исчислить фактическую себестоимость изготовленных изделий или одного ремонта техники, необходимо фактические затраты на ремонт данного вида машин, изготовление изделий, включая и цеховые расходы, разделить на количество отремонтированных машин (изготовленных изделий). Исходя из выбранного способа оценки услуг калькуляция фактической себестоимости работ, выполненных ремонтной мастерской, может составляться ежемесячно, ежеквартально, за полугодие или за календарный год.

При первом варианте цеховые расходы включаются в себестоимость выполненных работ в фактически сложившейся сумме, в результате чего ежемесячно исчисляется фактическая себестоимость работ, выполненных ремонтной мастерской.

При втором варианте в течение отчетного периода (квартала, полугодия, календарного года) цеховые расходы ремонтной мастерской прибавляют к прямым затратам в нормативно-прогнозируемом (плановом) размере. В конце отчетного периода нормативно-прогнозируемый (плановый) размер цеховых расходов ремонтной мастерской доводится до фактического размера методом «красное сторно», если нормативно-прогнозируемая (плановая) стоимость выше фактической, или методом дополнительного списания, если нормативно-прогнозируемая (плановая) стоимость ниже фактической. Все затраты по законченному ремонту, выполненному в ремонтной мастерской хозяйства, списывают с кредита счета 23 «Вспомогательные производства», субсчет 1 «Ремонтные мастерские», в дебет счетов 23 «Вспомогательные производства», субсчет 3 «Автомобильный транспорт», 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования», субсчет 1 «Содержание и эксплуатация машинно-тракторного парка», субсчет 2 «Содержание и эксплуатация самоходных машин». Оприходование изготовленных запасных частей отражается по кредиту счета 23 «Вспомогательные производства», субсчет 1 «Ремонтная мастерская» и дебету счета 10 «Материалы», субсчет 5 «Запасные

части». Работы, выполненные мастерскими для капитального строительства, отражаются бухгалтерской проводкой по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту субсчета 23-1. В конце каждого месяца сгруппированные в накопительной ведомости учета затрат в ремонтной мастерской суммы прямых затрат по отдельным статьям переносят в производственный отчет по вспомогательным производствам, содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка (ф. № 18в). В отчет также ежемесячно переносят цеховые расходы ремонтной мастерской. На основании данных производственного отчета ежемесячно производятся записи в журнал-ордер № 10-АПК.

В конце отчетного периода на субсчете «Ремонтные мастерские» счета 23 «Вспомогательные производства» могут оставаться затраты по незаконченному текущему и капитальному ремонту основных средств, а также на незавершенное производство инвентаря, запасных частей.

Фактические затраты по проведению хозяйственным или подрядным способом ремонта зданий и сооружений, осуществляемых либо за счет созданного резерва на ремонт основных средств в цехах равномерного включения расходов в затраты производства и обращения, либо списываемых непосредственно на счета учета затрат производства учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства», субсчет 2 «Ремонт зданий и сооружений».

Затраты на ремонт зданий и сооружений отражают на основании соответствующих сметных расчетов.

Аналитический учет затрат по ремонту зданий и сооружений ведут по каждому ремонтируемому объекту в разрезе следующих статей затрат: 1) «Расходы на оплату труда»; 2) «Отчисления на социальные нужды»; 3) «Строительно-ремонтные материалы»; 4) «Работы и услуги»; 5) «Прочие затраты».

По статье «*Расходы на оплату труда*» отражают оплату труда работников, непосредственно занятых ремонтом зданий и сооружений, и другие выплаты, предусмотренные действующими положениями по оплате труда.

При начислении оплаты труда за работы, выполненные по ремонту, дебетуют счет 23, субсчет 2 и кредитуют счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При создании резерва предстоящих расходов и платежей (на выплату вознаграждений за выслугу лет, оплату отпусков) дебетуют счет 23, субсчет 2 и кредитуют счет 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет 2 «Резерв на оплату отпусков».

По статье «*Отчисления на социальные нужды*» отражают отчисления по установленным законодательством нормам в фонд социальной защиты населения от всех видов оплаты труда работников.

На сумму произведенных отчислений в фонд социальной защиты населения дебетуют счет 23, субсчет 2 и кредитуют счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

На статью «*Строительно-ремонтные материалы*» относят фактическую себестоимость строительных материалов (кирпича, цемента, лесоматериалов, шифера, стекла, красок и др.), использованных на ремонт.

При списании стоимости израсходованных строительно-ремонтных материалов дебетуют счет 23, субсчет 2 и кредитуют счет 10 «Материалы», субсчет 8 «Строительные материалы».

На статью «*Работы и услуги*» относят стоимость работ и услуг вспомогательных производств своего хозяйства (автомобильный и гужевой транспорт, электро-, водо-, тепло- и газоснабжения), машинно-тракторного парка, выполненные работы и оказанные услуги сторонними организациями.

При отнесении стоимости работ и услуг дебетуют счет 23, субсчет 2 и кредитуют счета 23 «Вспомогательные производства» (соответствующие субсчета), 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования» (соответствующие субсчета), 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

По статье «*Прочие затраты*» учитывают расходы на охрану труда и технику безопасности, стоимость израсходованных инвентаря и хозяйственных принадлежностей. При включении в затраты стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей составляют бухгалтерскую запись: дебет счета 23-2, кредит счета 10 «Материалы», субсчет 10 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

Оприходование возвратных материалов, поступивших при ремонте зданий и сооружений, отражают по дебету счетов, в которых учитывают соответствующие материалы, и кредиту счета 23, субсчет 2 «Ремонт зданий и сооружений».

Стоимость ремонта зданий и сооружений, произведенного подрядным способом, в сумме акцептованных счетов учитывают по соответствующим ремонтируемым объектам комплексной статьей.

На стоимость ремонта подрядчиком составляют бухгалтерскую запись: дебет счета 23, субсчет 2 и кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Законченный ремонт зданий и сооружений оформляется актом приемки установленной формы.

Затраты по ремонту зданий и сооружений ежемесячно относят с кредита счета 23, субсчет 2 в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие произ-

водства и хозяйства» (соответствующие субсчета) либо в дебет субсчета 96-3 «Резерв на ремонт и гарантийное обслуживание» при создании резерва на ремонт основных средств.

Затраты, связанные с неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств, в том случае, если не создается соответствующий резерв, отражаются на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Аналитический учет ведут в производственном отчете по капитальным вложениям и ремонтам основных средств (ф. № 18-и).

Учет затрат по содержанию и эксплуатации автомобильного транспорта. В сельскохозяйственных организациях грузовой автомобильный парк является основным средством доставки и внутрихозяйственного перемещения грузов. Учет затрат по содержанию и эксплуатации автомобильного транспорта (грузовые машины, пассажирский транспорт и автомашины специального назначения — автоцистерны, бензовозы, молоковозы, кроме легкового автотранспорта, по которому затраты учитывают в составе общепроизводственных и общехозяйственных расходов, ведется на счете 23 «Вспомогательные производства», субсчете 3 «Автомобильный транспорт».

В учете хозяйства расходы автомобильного транспорта группируются по следующим статьям затрат: 1) «Расходы на оплату труда»; 2) «Отчисление на социальные нужды»; 3) «Сырье и материалы»; 4) «Работы и услуги»; 5) «Содержание и эксплуатация основных средств»; 6) «Расходы денежных средств»; 7) «Прочие затраты»; 8) «Затраты по организации производства и управлению». Первичный учет работы грузового автотранспорта ведут в путевом листе грузового автомобиля. Имеются три формы путевого листа грузового автомобиля: 3(с) — для осуществления работы грузового автомобиля в пределах Республики Беларусь при оплате перевозок грузов по сдельным тарифам; 3(п) — для работы грузового автомобиля в пределах Республики Беларусь при оплате стоимости перевозок грузов по повременным тарифам; 4 — для работы грузового автомобиля в международном сообщении.

Путевой лист грузового автомобиля является основным первичным документом, определяющим совместно с товарно-транспортной накладной при перевозке грузов или актом замера (взвешивания) при перевозке нетоварных грузов показатели для учета работы грузовых автотранспортных средств и водителя, а также данные для начисления заработной платы водителю, осуществления расчетов за перевозки грузов и формирования статистической отчетности. В нем также отражаются расход топлива, сумма начисленной заработной платы, объем выполненной работы (тонно-километры, тонны, пробег автомашины с грузом и без груза), задания шоферу и его выполнение.

Запрещается использование форм путевых листов грузового автомобиля, отличных от вышеназванных типовых форм.

Путевые листы форм 3 (с) и 3 (п) выдаются водителю под расписку уполномоченным на то лицам только на один рабочий день при условии сдачи водителем путевого листа за предыдущий день работы. На более длительный срок путевые листы выдаются только в случае, если выполняются междугородные перевозки в течение более суток.

При работе автомобиля вне места расположения перевозчика сроком более суток в составе группы автомобилей (2 и более) путевые листы на весь срок работы (как правило, не более чем на 7 суток) получает старший группы (бригадир, диспетчер и т. д.), который ежедневно выдает путевые листы каждому водителю в отдельности после сдачи путевого листа за предыдущий день работы. Если срок работы автомобилей вне места расположения перевозчика превышает 7 суток, то старший группы сдает отработанные путевые листы перевозчику и получает новые на следующий 7-дневный срок. Порядок учета и отчетности старшим группы за бланки путевых листов устанавливается перевозчиком.

Выдаваемый водителю путевой лист должен иметь дату выдачи, штамп и печать перевозчика. Путевые листы грузового автомобиля хранятся вместе с товарно-транспортными документами для их одновременной проверки.

Данные путевых листов переносят в накопительную ведомость учета работы грузового автотранспорта. В ней обобщаются данные путевых листов по каждому шоферу и закрепленной за ним грузовой автомашиной. Отражаются также количество отработанных часов, пробег общий и с грузом, перевезено груза, сделано тонно-километров, расход горючего по норме и фактически, начислено заработной платы. Здесь же распределяется объем выполненных работ по объектам учета затрат. Распределенные тонно-километры по объектам служат базой для отнесения затрат по содержанию и эксплуатации автомобильного транспорта на объекты калькуляции себестоимости.

В конце месяца в накопительной ведомости подводят итоги затрат и выполненной автотранспортом работы, при необходимости составляют сводную ведомость, а затем данные переносят в производственный отчет (ф. № 18в). На их основании производят записи в журнале-ордере ф. № 10-АПК.

Сельскохозяйственные организации могут осуществлять учет затрат отдельно по грузовым автомобилям, специальным машинам транспортного (бензовозы, молоковозы) и нетранспортного (техпомощь) назначения, пассажирскому автотранспорту (автобусы). В этом случае расходы на управление и организацию работ (цеховые расходы) необходимо

учитывать на отдельном аналитическом счете и распределять на соответствующие объекты учета затрат в конце отчетного периода (месяца, квартала) пропорционально количеству отработанных машино-дней каждым видом специальных и грузовых машин.

По статье *«Расходы на оплату труда»* отражают сумму начисленной оплаты труда водителей и отчисление в резерв на оплату отпусков и прочие виды доплат. При начислении оплаты труда дебетуют счет 23 «Вспомогательные производства», субсчет 3 и кредитуют счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Если создается резерв на оплату отпусков, то дебетуют счет 23, субсчет 3 и кредитуют счет 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет 1 «Резерв на оплату отпусков».

По статье *«Отчисления на социальные нужды»* отражают обязательные отчисления в фонд социальной защиты населения от оплаты труда водителей в соответствии с нормами, установленными законодательством. На сумму произведенных отчислений в фонд социальной защиты населения дебетуют счет 23, субсчет 3 и кредитуют счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

На статью *«Сырье и материалы»* относят стоимость израсходованных топлива и смазочных материалов, авторезины. При списании материальных ценностей дебетуют счет 23, субсчет 3 и кредитуют счет 10 «Материалы», субсчет 5 «Запасные части» и субсчет 3 «Топливо».

По статье *«Работы и услуги»* отражают затраты на работы и услуги вспомогательных производств своей организации. При отнесении стоимости услуг, оказанных другими вспомогательными производствами, дебетуют счет 23, субсчет 3 и кредитуют счет 23 «Вспомогательные производства», соответствующие субсчета.

На статью *«Содержание и эксплуатация основных средств»* относят суммы амортизационных отчислений (износа) на полное восстановление, затраты на ремонт и техническое обслуживание автотранспорта. При начислении амортизационных отчислений (износа) по основным средствам дебетуют счет 23, субсчет 3 и кредитуют счет 02 «Амортизация основных средств», а на стоимость выполненных ремонтов кредитуют счет 23, субсчет 1 «Ремонтные мастерские», если ремонт производился в собственных ремонтных мастерских, и кредитуют счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», если ремонт производился подрядчиком.

На статью *«Расходы денежных средств»* относят платежи в бюджет и другие виды внебюджетных платежей, предусмотренные налоговым законодательством. На сумму платежей в бюджет кредитуют счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По статье «*Затраты по организации производства и управлению*» отражают цеховые расходы автотранспорта, которые учитывают ежемесячно на отдельном аналитическом счете по установленной номенклатуре статей затрат. При списании цеховых расходов дебетуют счет 23, субсчет 3 и кредитуют счет 23, субсчет 3, аналитический счет «Цеховые расходы».

На статью «Прочие затраты» относят стоимость инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

При списании инвентаря и хозяйственных принадлежностей дебетуют счет 23, субсчет 3 и кредитуют счет 10 «Материалы», субсчет 10 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

Ежемесячно работы, выполненные грузовым автотранспортом, по фактической себестоимости 10 т/км списываются с кредита счета 23, субсчет 3 на счета тех отраслей, хозрасчетных подразделений и учетных объектов, для которых выполняли работы: 10 «Материалы» — на стоимость перевозок по доставке материальных ценностей; 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др. — на стоимость услуг, оказанных основным и вспомогательным производствам; 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы» — на стоимость услуг, оказанных сторонним организациям, а также по реализации продукции. При этом затраты по перевозке людей (рабочей силы) и по работам специальных машин относят на соответствующие объекты учета пропорционально отработанному количеству машино-дней и фактической стоимости одного машино-дня работы автомобилей. Если в организации исчисляют фактическую себестоимость оказанных услуг автотранспорта только в конце квартала или года, то ежемесячно списывают на потребителей нормативно-прогнозную (плановую) себестоимость услуг, а затем производят соответствующую корректировку ее до фактической себестоимости. Для *исчисления фактической себестоимости* услуг автотранспорта общую сумму затрат, учтенных на счете «Автомобильный автотранспорт», за исключением себестоимости работ по перевозке людей и работ специальных машин, а также стоимости оприходованных ценностей (отработанных масел, изношенной авторезины), делят на количество выполненных тонно-километров (табл. 22.1).

После составления расчета себестоимости услуг автотранспорта исчисляют сумму отклонений фактической себестоимости от нормативно-прогнозной (плановой), списывают ее с кредита субсчета 23-3 (аналитический счет «Грузовой автотранспорт») в дебет тех счетов, на которые в течение года относились услуги грузового автотранспорта по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости.

Таблица 22.1. Расчет себестоимости работ, выполненных грузовым автотранспортом

Показатель	Величина показателя	Сумма, р.
Фактические затраты на эксплуатацию грузового автотранспорта (дебет аналитического счета «Грузовой автотранспорт»)	—	1 506 000
Отработано тонно-километров в оценке по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости, всего	920 000	920 000
Количество отработанных машино-дней, всего	3 800	—
Количество машино-дней по перевозке рабочей силы в оценке по нормативно-прогнозной себестоимости, всего	304	76 000
В том числе в:		
растениеводстве;	102	25 500
животноводстве	202	50 500
Стоимость отработанного масла, изношенной авторезины	—	6 000,0
Фактические затраты, составляющие себестоимость отработанных машино-дней	—	1 500 000
Фактическая себестоимость 1 машино-дня (1 500 000:3800)	—	395
Фактическая себестоимость по перевозке рабочей силы	—	120 000
Фактическая себестоимость 10 ткм (1 560 000 – 120 000 – 6 000,0 : 920 000 · 10)	—	15

При определении калькуляционной разницы между нормативно-прогнозной (плановой) и фактической себестоимостью услуг автотранспорта следует учесть, что нормативно-прогнозная себестоимость работ, выполненных грузовым автотранспортом для других вспомогательных производств (водокачки, электростанции и т. д.), до фактической себестоимости не корректируется. В связи с этим калькуляционную разницу определяют не на весь объем перевозок, выполненных автомобильным транспортом за год, а за их вычетом для других вспомогательных производств. Умножив исчисленную калькуляционную разницу на объем перевозок, выполненных грузовым автотранспортом за квартал или за год по отраслям и объектам учета в целом по хозяйству, устанавливают сумму, которую нужно дополнительно отнести (при перерасходе) на те счета или сторнировать (при экономии) с тех счетов, на которых были отражены эти перевозки по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости.

Аналитический счет «Грузовой автотранспорт» можно закрывать и по удельному весу фактических затрат к нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости выполненных работ. Используя исчисленный удельный вес, определяют калькуляционную разницу, которую затем сторнируют (при экономии) с тех счетов или дополнительно проводят (при перерасходе) по тем счетам, по которым были учтены работы, по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости.

Для списания разницы между фактической и нормативно-прогнозной (плановой) себестоимостью работ, выполненных автомобильным грузовым транспортом, составляют ведомость распределения калькуляционной разницы.

Делают ее на основании записей на аналитических счетах затрат тех отраслей хозяйства и учетных объектов, для которых перевозились грузы, или на основании месячных накопительных ведомостей учета работы грузового автотранспорта.

Для исчисления себестоимости отработанного машино-дня необходимо общую сумму затрат по содержанию и эксплуатации грузового автотранспорта, за исключением стоимости оприходованных ценностей, разделить на общее количество отработанных машино-дней.

Если сельскохозяйственные организации ведут учет затрат отдельно по грузовым автомобилям и видам специальных автомашин (техпомощь, молоковозы, бензовозы и т. д.), то возникает необходимость учитывать расходы на управление и организацию работ автопарка (цеховые расходы автопарка) на отдельном аналитическом счете.

В состав затрат по организации производства и управлению включают расходы на оплату труда заведующего автогаражом, диспетчера, бухгалтера по автотранспорту, автомеханика и других работников, обслуживающих автопарковое хозяйство, отчисления на социальные нужды перечисленных работников, а также расходы на содержание и эксплуатацию основных средств, обслуживающих автотранспорт, прочие расходы (водоснабжение, освещение, электроснабжение, отопление и т. д.).

Ученные цеховые расходы распределяют между затратами на содержание грузовых и специальных автомобилей пропорционально машино-дням пребывания их в хозяйстве.

Учет затрат в энергетических производствах (хозяйствах). Учет затрат на выработку электроэнергии электростанцией хозяйства, а также на обслуживание и содержание электролиний, трансформаторов, трансформаторных будок и другого электроэнергетического оборудования и расходов по оплате электроэнергии, полученной со стороны, ведут на счете 23 «Вспомогательные производства», субсчете 4 «Энергетические производства (хозяйства)».

К затратам на содержание электрохозяйств относят: расходы на оплату труда электромонтеров, мотористов, механиков и других работников, занятых электроснабжением; отчисление в фонд социальной защиты и государственный фонд занятости населения по установленным законодательством нормам; стоимость работ и услуг, выполненных собственными вспомогательными производствами и сторонними организациями; амортизационные отчисления (износ) и затраты на ремонт зданий, сооружение и оборудование подстанций, трансформаторных будок, внутрихозяйственных электролиний. Полученную со стороны электроэнергию учитывают по установленным тарифам.

Количество произведенной собственными энергетическими установками и полученной со стороны электроэнергии учитывают в журнале учета работы прочих производств. Количество электроэнергии, полученной со стороны, учитывают в журнале на основании данных счетчиков или счетов-фактур организаций, отпускающих электроэнергию хозяйству. На основании данных, отраженных в журнале учета работы вспомогательных производств, составляют *отчет об использовании электроэнергии*. В нем отражается информация об электроэнергии, выработанной в хозяйстве, полученной со стороны, и ее расходе по потребителям. Отчет составляют инженер-электрик и электромонтер, утверждает руководитель организации.

Калькуляционная единица в электроснабжении 10 кВт·ч. Себестоимость 10 кВт·ч электроэнергии исчисляется делением расходов на электроснабжение (затраты на содержание собственных электростанций, стоимость полученной электроэнергии со стороны и общие расходы по электрохозяйству) на количество электроэнергии (собственной и поступившей со стороны, за вычетом потребленной на собственные нужды электростанций). Если электрогенераторы используются для обслуживания отдельных агрегатов, смонтированных с доильными, стригальными, сварочными и другими агрегатами, а также по подогреву помещений местными котельными установками, затраты по их содержанию и количеству электроэнергии в себестоимость электроэнергии не включают, а расходы по ним относят непосредственно в затраты соответствующих отраслей и производств.

Стоимость электроэнергии распределяют и списывают на затраты потребителей в течение месяца пропорционально количеству использованной электроэнергии и фактической себестоимости 10 кВт·ч.

Аналитический учет затрат по выработке электроэнергии ведут в производственном отчете (ф. № 18в). В первом разделе отчета отражают затраты, во-втором — количество и стоимость выработанной и полученной со

стороны энергии, а в третьем — распределение (списание) этих видов затрат.

Учет затрат на водоснабжение. Сельскохозяйственные организации для подачи воды на производственные и бытовые нужды используют насосные станции, водопроводные линии, внутренние сети и другие установки.

Учет затрат по водоснабжению ведут на отдельном субсчете 5 «Водоснабжение», открываемом к синтетическому счету 23 «Вспомогательные производства». На него относят расходы по содержанию и эксплуатации артериальных скважин, водохранилищ, водопроводных линий, насосных установок водокачек, а также затраты на покупку воды при ее потреблении из городских водопроводов или магистральных сетей.

К затратам на водоснабжение относят: расходы на оплату труда машинистов, слесарей-водопроводчиков и других лиц, занятых на работах по водоснабжению; отчисления на социальные нужды, в государственный фонд занятости населения, стоимость горючего и смазочных материалов, израсходованных на технологические цели по водоснабжению, стоимость работ и оказанных услуг, выполненных собственными вспомогательными производствами, и оказанных услуг, выполненных сторонними организациями; суммы начисленной амортизации (износа) и затраты на все виды ремонта насосных станций, водокачек, водопроводных линий и других основных средств, используемых на водоснабжении; оплата счетов водоснабжающей организации за отпущенную хозяйству воду, прочие затраты (стоимость краски, пакли, обтирочного материала, инвентаря и др.). Затраты на водоснабжение накапливаются в журнале учета работы прочих производств.

Для исчисления фактической себестоимости 1 м^3 воды необходимо все затраты по содержанию водокачек, водопроводных линий и внутренних сетей (включая затраты на покупку воды при ее потреблении из городских водопроводов или магистральных сетей) разделить на общее количество кубометров воды, поданной через водопроводную сеть организации (собственную и покупную).

Учет количества потребленной воды исчисляется на основании показаний водоизмерительных приборов, а если их нет, то исходя из расчета по действующим нормам потребления воды. Отпущенная вода оценивается по фактической себестоимости 1 м^3 и списывается на счета по учету затрат отраслей и производств, являющихся потребителями воды.

При использовании в хозяйстве нормативно-прогнозной (плановой) оценки себестоимости воды в конце года исчисляют ее фактическую себестоимость и производят корректировочные записи по оценке стоимости потребленной воды общепринятыми методами.

Затраты по содержанию насосных установок и средств водоснабжения, обслуживающих поля и используемых для подачи воды на фермы и пастбища, относят на затраты соответствующих отраслей растениеводства, животноводства, а в себестоимость воды по водоснабжению не включают.

Аналитический учет затрат и оказанных услуг водоснабжения ведут в производственном отчете (ф. № 18в). При этом в первом разделе учитывают фактические затраты на водоснабжение, во втором — отражают нормативно-прогнозную стоимость полученной воды, а в третьем — распределение (списание) использованной воды по потребителям.

Учет затрат на тепло-, газоснабжение. Расходы, связанные с выработкой тепла в собственных котельных, содержанием и эксплуатацией тепловых сетей теплоцехов котельных, трубопроводов и других энергетических производств (хозяйств), вырабатывающих тепловую энергию для производственных целей, отопления и теплопунктов, а также по оплате тепловой энергии со стороны сельскохозяйственные организации учитывают на счете 23 «Вспомогательные производства», субсчете 6 «Теплоснабжение». На него относят следующие затраты: расходы на оплату труда с отчислениями на социальные нужды мастеров, слесарей, техников, кочегаров и других работников, занятых обслуживанием теплохозяйства; стоимость топлива (нефтепродуктов, угля, торфа, газа, дров) и электроэнергии, израсходованных на технологические цели по теплоснабжению; амортизационные отчисления (износ) и затраты на ремонт основных средств котельных, тепловых сетей, теплопунктов); стоимость работ и услуг, выполненных собственными вспомогательными производствами и сторонними организациями; стоимость тепловой энергии, полученной со стороны.

Единицей исчисления себестоимости теплоэнергии являются 10 единиц теплоэнергии Гкал (гигакалория). Потребленную теплоэнергию оценивают по фактической себестоимости 10 Гкал и списывают на счета по учету затрат отраслей и производств, являющихся потребителями тепла, пропорционально ее количеству. Расходы по содержанию котельных, обслуживающих только один вид производства, можно сразу же включать в издержки этих производств.

Количество теплоэнергии, отпущенной потребителям, определяют по показаниям счетчиков, а при их отсутствии — по балансу энергии согласно расчету ее выработки и распределения.

При исчислении фактической себестоимости 10 Гкал необходимо все затраты на производство и покупку тепловой энергии со стороны разделить на количество выработанной энергии за вычетом расхода теплоэнергии на собственные нужды котельной.

Если используется нормативно-прогнозная (плановая) оценка теплоэнергии, ее сопоставляют с фактической. Затем выявляют калькуляционную разницу, которую распределяют на счета пропорционально количеству отпущенной в течение года энергии, после этого закрывают субсчет «Теплоснабжение».

Учет затрат по газоснабжению ведется на субсчете 7 «Газоснабжение» синтетического счета 23 «Вспомогательные производства». На нем отражают затраты по содержанию и эксплуатации сооружений и оборудования по газоснабжению, принадлежащих сельскохозяйственной организации, а также стоимость газа, полученного от государственных газоснабженческих организаций.

Для исчисления себестоимости 1 м³ газа необходимо общую сумму затрат по газоснабжению, включая стоимость приобретенного газа, разделить на общее количество кубометров потребленного газа (магистрального и сжиженного в баллонах). Затраты по газоснабжению относят на потребителей ежемесячно по фактической или нормативно-прогнозной себестоимости пропорционально количеству отпущенных кубических метров газа. В конце квартала, года нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость доводится до фактической. Производственные затраты на теплоснабжение и газоснабжение учитывают в журнале учета работы вспомогательных производств, отчете об использовании продукции вспомогательных производств, на основании которых ежемесячно составляют производственный отчет (ф. № 18в).

Учет затрат и услуг гужевого транспорта. Затраты по использованию и содержанию гужевого транспорта учитываются на субсчете 8 «Гужевого транспорта» по следующим статьям: 1) «Расходы на оплату труда»; 2) «Отчисления на социальные нужды»; 3) «Сырье и материалы»; 4) «Работы и услуги»; 5) «Содержание и эксплуатация основных средств»; 6) «Расходы денежных средств»; 7) «Прочие затраты».

По статье «*Расходы на оплату труда*» учитывают основную и дополнительную оплату труда конюхов, скотников, сторожей и других работников, занятых на обслуживании рабочего скота.

На статью «*Отчисления на социальные нужды*» относят обязательные отчисления в фонд социальной защиты населения от всех видов оплаты труда работников, занятых на обслуживании рабочего скота по установленным нормам.

По статье «*Сырье и материалы*» учитывают стоимость израсходованных на содержание рабочего скота кормов. Корма собственного производства урожая прошлых лет списывают по их фактической себестоимости, а текущего года — по нормативно-прогнозной (плановой)

стоимости, которую до фактической себестоимости в конце года не доводят.

На данную статью относят также стоимость биопрепаратов, медикаментов и дезинфицирующих средств, израсходованных на лечение рабочего скота, а также стоимость израсходованного инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

В статью «Работы и услуги» включают стоимость работ, выполненных собственными вспомогательными производствами, а также затраты на оплату услуг, оказанных сторонними организациями (профилактические и ветеринарные мероприятия).

По статье «Содержание и эксплуатация основных средств» учитывают амортизационные отчисления (износ) по рабочему скоту, конюшням, транспортным средствам, а также затраты на ремонт конюшен, прочих построек и транспортных средств, используемых для гужевого транспорта.

На статью «Расходы денежных средств» относят отчисления в специальные внебюджетные фонды, а также налоги, сборы и платежи в бюджет, предусмотренные действующим законодательством. По этой же статье отражают суммы платежей по страхованию рабочего скота и других видов основных средств.

На статью «Прочие затраты» относят расходы по содержанию рабочего скота, не вошедшие в предыдущие статьи. К ним относят затраты на ковку лошадей, колесную мазь, стоимость подстилки (опилки, торф) и др.

Записи на аналитическом счете «Гужевого транспорта» производят на основании следующих документов: ведомости расхода кормов, накопительной ведомости учета расхода кормов, книжки бригадира по учету труда и выполненных работ и т. д. Обобщенные в накопительных ведомостях или журнале учета работы вспомогательных производств данные этих документов служат основанием для соответствующих записей в производственный отчет по вспомогательным производствам (ф. № 18в).

На основании данных первого раздела производственного отчета составляют бухгалтерские проводки по дебету счета 23 «Вспомогательные производства», субсчет 8 «Гужевого транспорта» и кредиту счетов:

10 «Материалы», субсчет 6 «Корма» — на стоимость израсходованных кормов;
23 «Вспомогательные производства», соответствующие субсчета — на стоимость оказанных услуг других вспомогательных производств;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость оказанных услуг сторонними организациями;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму начисленной оплаты труда конюхов, скотников и др.;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — на сумму отчислений, произведенных на оплату труда работников в соответствии с нормами, установленными законодательством;

02 «Амортизация основных средств» — на сумму начисленной амортизации (износа) по скоту, конюшням и т. д.

По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства», субсчет 8 «Гужевого транспорт» ежемесячно отражают выполненные услуги гужевым транспортом по потребителям исходя из их фактической себестоимости. По кредиту данного счета также отражается выход продукции, полученной от гужевого транспорта (приплод, конский волос, навоз и т. д.), — в корреспонденции с дебетом счетов 11 «Животные на выращивании и откорме», субсчет 1 «Молодняк животных», 10 «Материалы», субсчет 13 «Удобрения», 43 «Готовая продукция», субсчет 2 «Продукция животноводства» и др.

Услуги гужевого транспорта списывают в течение месяца по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости рабочего дня в дебет счетов по учету затрат тех производств, для которых производились работы, а в конце месяца нормативно-прогнозную (плановую) себестоимость доводят до фактической.

Единица работы гужевого транспорта — один рабочий день лошади. Его фактическая себестоимость определяется делением всей суммы затрат по содержанию рабочего скота (за вычетом стоимости приплода, навоза, шерсти-линьки и волоса-сырца) на общее количество рабочих дней (не включая рабочие дни по самообслуживанию). К самообслуживанию относят дни, затраченные гужевым транспортом на подвоз воды, кормов для собственных нужд.

Приплод от маточного поголовья рабочих лошадей оценивают по стоимости 60 кормо-дней содержания взрослых животных. Себестоимость 1 кормо-дня определяется делением всей суммы затрат по содержанию рабочего скота (за минусом стоимости побочной продукции — навоз, конский волос, шерсть-линька) на общее количество кормо-дней рабочего скота. Навоз оценивают исходя из нормативных (расчетных) затрат на его уборку (амортизационные отчисления (износ) и затраты на ремонт по основным средствам, используемым при удалении навоза из навозохранилища, затрат по его выемке из навозонакопителей и хранилища), а также стоимости подстилки. Шерсть-линьку, конский волос оценивают по ценам возможной реализации или использования.

Пример. По данным бухгалтерского учета, на аналитическом счете «Гужевого транспорт» учтено затрат за год 12 000 тыс. р. Общее количест-

во учетных кормо-дней — 29 300. Рабочим скотом в течение года отработано (без учета самообслуживания) 21 975 рабочих дней.

От маточного поголовья лошадей хозяйство получило 29 голов приплода, навоза, шерсти-линьки и конского волоса по ценам их возможной реализации на сумму 19 тыс. р. Для исчисления себестоимости приплода необходимо из общей суммы затрат исключить стоимость побочной продукции, полученную сумму разделить на общее количество кормо-дней рабочего скота и результат умножить на 60 кормо-дней и количество голов приплода. Себестоимость одного жеребенка равна 24,5 тыс. р. $((12\ 000 - 19) : 29300) \cdot 60$, всего приплода — 710,5 тыс. р. $(24,5 \cdot 29)$. Следовательно, затраты, относимые на отработанные дни гужевым транспортом, составят 11 270,5 $(12000 - (19 + 710,5))$. Фактическая себестоимость одного рабочего дня будет равна 0,5 тыс. р. $(11\ 270,5 : 21\ 975)$. Расходы по содержанию молодняка рабочего скота не относятся на субсчет «Гужевого транспорта», а учитывают их на отдельном аналитическом счете в составе счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство».

Учет затрат на возведение временных (нетитульных) сооружений. Затраты по возведению временных (нетитульных) сооружений учитывают по дебету субсчета 23-9 «Возведение временных (нетитульных) сооружений». К таким объектам учета относятся кладовые, навесы, конторы производителей работ, проводки паро-, воздухо- и энергосбережения в пределах рабочих зон и др. После завершения строительства их оприходуют на счет 10 «Материалы». Стоимость временных (нетитульных) сооружений и приспособлений ежемесячно равными долями в зависимости от срока их эксплуатации (в зависимости от продолжительности строительства) включается в стоимость строительства.

Учет затрат прочих вспомогательных производств. Затраты на изготовление и ремонт деревянной, картонной тары, а также упаковочных материалов, предназначенных для упаковки готовой продукции, учитывают на счете 23, субсчете 10 «Прочие вспомогательные производства».

Аналитический учет ведут по видам вырабатываемой тары и упаковочных материалов. На данном субсчете учитывают расходы по изготовлению жестяных банок для консервов, включая затраты по подготовке жести в литографическом отделении жестяно-баночного цеха, а также затраты на содержание и эксплуатацию холодильных установок. Калькуляционная единица холодильных установок — 1 центнеро-день хранения.

Затраты по содержанию и эксплуатации холодильных установок распределяют на счета потребителей хранения продуктов (по складам, хранилищам и др.) пропорционально объему обслуживаемых помещений и сроков хранения. Они относятся на себестоимость отдельных видов продукции ежемесячно пропорционально центнеро-дням их хранения.

Если на затраты потребителей ежемесячно списывают услуги холодильных установок по нормативно-прогнозной себестоимости центнеро-дня хранения, то в конце года — калькуляционную разницу между фактической и нормативно-прогнозной себестоимостью. Фактическая себестоимость 1 центнеро-дня хранения продуктов исчисляется делением общей суммы затрат на количество центнеро-дней хранения продуктов. Аналитический учет холодильных установок, тарного и тароремонтного производства ведут в разделах производственного отчета (ф. № 18в) в таком же порядке, как и других вспомогательных производств. Данные, приведенные в производственном отчете, ежемесячно переносят в журнал-ордер № 10-АПК.

22.3. Учет затрат по содержанию и эксплуатации машин и оборудования

Учет затрат по содержанию и эксплуатации тракторов, комбайнов, других самоходных сельскохозяйственных машин, используемых на сельскохозяйственных (включая землеройные), погрузочно-разгрузочных и транспортных работах, ведут на счете 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования». К данному счету сельскохозяйственные организации открывают субсчета: 24-1 «Содержание и эксплуатация машинно-тракторного парка», 24-2 «Содержание и эксплуатация самоходных машин», 24-3 «Содержание и эксплуатация производственного оборудования (в промышленных организациях АПК)», 24-4 «Содержание и эксплуатация строительных машин и оборудования (в подрядных строительных организациях)».

На счете 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования», субсчете 1 «Содержание и эксплуатация машинно-транспортного парка» учитывают затраты по содержанию и эксплуатации тракторов на всех видах работ, включая транспортные и землеройные, тракторных прицепов, гаражей, навесов, площадок для хранения техники, машинных дворов, прицепных и навесных сельскохозяйственных машин и орудий по обработке почвы, возделыванию и уборке сельскохозяйственных культур и других основных средств машинно-тракторного парка (кроме оплаты труда трактористов-машинистов, отчислений на социальные нужды от суммы начисленной оплаты труда и стоимости нефтепродуктов, использованных тракторами на всех видах работ). По этому субсчету открывают одноименный аналитический счет, на котором учитывают затраты по эксплуатации тракторов на сельскохозяйственных и транспортных работах.

На счете 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования», субсчете 2 «Содержание и эксплуатация самоходных машин» учитывают затраты по содержанию и эксплуатации зерноуборочных, картофелеуборочных, свеклоуборочных и других самоходных комбайнов, машин. На данном субсчете учитываются расходы на содержание и эксплуатацию машин по очистке, сортировке и сушке зерна, машин для борьбы с вредителями сельскохозяйственных растений, погрузочно-разгрузочных машин и другой техники, используемой в организации. Расходы на оплату труда с отчислениями на социальные нужды трактористов-машинистов и стоимость использованных нефтепродуктов зерноуборочными комбайнами и другими самоходными машинами на счете 24 не учитывают. Их включают в состав прямых затрат на возделывание сельскохозяйственных культур и затрат незавершенного производства в растениеводстве, на содержание отдельных видов и технологических групп скота, а также других объектов учета. Вышеназванные затраты относят в дебет счетов 20 «Основное производство» (субсчет 1 «Растениеводство», 2 «Животноводство», 3 «Промышленные производства»), 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы» и др. По данному субсчету аналитические счета открывают по видам комбайнов и самоходных машин.

Аналитический учет расходов по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка ведут с подразделением на следующие статьи: 1) «Сырье и материалы»; 2) «Работы и услуги»; 3) «Содержание и эксплуатация основных средств»; 4) «Прочие затраты».

По статье «Сырье и материалы» отражают стоимость израсходованного инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

При отнесении в затраты стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей дебетуют счет 24, субсчета 1, 2 и кредитуют счет: 10 «Материалы», субсчет 10 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

На статью «Работы и услуги» относят стоимость работ и услуг вспомогательных производств своей организации, обеспечивающих производственные нужды машинно-тракторного парка, а также затрат на оплату труда, услуг производственного характера, оказываемых сторонними организациями.

При отнесении стоимости услуг, оказанных собственными вспомогательными производствами, дебетуют счет 24, субсчета 1, 2, кредитуют счета: 23 «Вспомогательные производства» (соответствующие субсчета), а на стоимость услуг, оказанных сторонними организациями, кредитуют счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

По статье «Содержание и эксплуатация основных средств» учитывают амортизационные отчисления (износ), затраты на ремонт и техничес-

кое обслуживание машинно-тракторного парка, зерноуборочных, карто-фелеуборочных комбайнов сельскохозяйственной техники и других самоходных машин.

При отнесении затрат на содержание основных средств дебетуют счет 24, субсчета 1, 2 и кредитуют счета: 02 «Амортизация основных средств» при начислении амортизации (износа); 10 «Материалы», субсчет 5 «Запасные части» — при отнесении стоимости использованных запасных частей на ремонт в полевых условиях; 23 «Вспомогательные производства», субсчет 1 «Ремонтные производства» — при списании затрат по ремонту техники, 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — при отнесении стоимости услуг, оказанных сторонними организациями по ремонту техники.

На статью «Прочие затраты» относят расходы по охране труда, технике безопасности и другие издержки, связанные с содержанием и эксплуатацией сельскохозяйственных машин и оборудования, не предусмотренные в перечисленных статьях.

Затраты на эксплуатацию и содержание машинно-тракторного парка распределяются с кредита счета 24 в дебет счетов 20 «Основное производство», субсчета 1 «Растениеводство», 2 «Животноводство», 3 «Промышленные производства», 08 «Вложения во внеоборотные активы»; 44 «Расходы на реализацию».

Сумма амортизационных отчислений (износа), а также расходы на ремонт и другие затраты по содержанию и эксплуатации тракторов, тракторных прицепов, гаражей, навесов, площадок для хранения техники распределяют на объекты учета (культуры, группы культур, виды и технологические виды скота, транспортно-заготовительные расходы и т. д.), включая и транспортные работы тракторов, пропорционально стоимости израсходованного топлива.

В течение отчетного периода (квартал, полугодие, год) указанные затраты можно относить на соответствующие объекты, включая и транспортные работы, в нормативно-прогножном размере, который определяется величиной затрат в расчете на 100 р. или 1000 р. стоимости топлива.

Затраты по эксплуатации машинно-тракторного парка, приходящиеся на транспортные работы, в том числе и в растениеводстве, включают в состав издержек основного производства по статье «Работы и услуги».

Затраты по эксплуатации тракторов на сельскохозяйственных работах относятся на объекты учета затрат основного производства по статье «Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств».

Затраты по эксплуатации машинно-тракторного парка, приходящиеся на транспортные работы по доставке приобретенных материальных цен-

ностей, включаются в состав транспортно-заготовительных расходов, учитываемых по дебету счетов 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме».

Амортизацию и затраты на ремонт почвообрабатывающих машин распределяют по объектам учета пропорционально площади обработки; сеялок — пропорционально площади посева; машин для сеноуборки — пропорционально убранной площади; машин для внесения в почву удобрений — пропорционально физической массе удобрений, вносимых под культуры, и т. п.

Амортизационные отчисления (износ), затраты на ремонт узкоспециализированных машин (льноуборочных, картофелеуборочных и других комбайнов, используемых непосредственно для возделывания конкретных культур), списывают с кредита счета 24 в дебет счета 20 (субсчет 1 «Растениеводство») и включают в состав затрат по возделыванию соответствующих сельскохозяйственных культур по статье «Содержание и эксплуатация основных средств», по другим самоходным машинам — пропорционально объему выполненных работ в натуральном выражении (например, по зерноуборочным комбайнам, кормоуборочным машинам распределяют пропорционально количеству гектаров убранной площади зерновых и зернобобовых культур и площади многолетних и однолетних трав, убранной на семена).

Первичный учет затрат и работ машинно-тракторного парка ведется: по сельскохозяйственным работам — в учетных листах тракториста-машиниста, по транспортным работам — в путевых листах трактора.

Учетный лист тракториста-машиниста применяется для учета сельскохозяйственных работ, выполняемых тракторами, комбайнами и другими самоходными машинами. Документ выписывается на каждого тракториста-машиниста один раз в 15 дней. В нем отражают объем выполненных работ, количество отработанных нормо-смен, расход горючего по каждому виду выполненных работ за 1 день фактически и по нормам, начисляют оплату труда тракториста-машиниста за каждый день работы. Учетный лист подписывают тракторист-машинист и агроном.

Путевой лист трактора используется для учета работ тракторов по перевозке грузов. В нем отражают объем выполненных работ, отработанное количество часов, нормо-смен и тонно-километров, расход нефтепродуктов, начисленную оплату труда.

На основании указанных первичных документов делают записи в накопительную ведомость учета использования машинно-тракторного парка. В этой ведомости на каждый трактор (комбайн) и механизатора отводится отдельная страница. На основании учетных и путевых листов в ведомость

записывают отработанные человеко-дни, человеко-часы, нормо-смены, начисленную заработную плату, пробег общий, в том числе с грузом, выполненные тонно-километры, расход горючего с выведением результата (экономия, перерасход), распределения выполненных работ по объектам учета, по которым работали тракторы (комбайны).

Допущенные простои сельскохозяйственной техники отражают в ведомости учета простоев машинно-тракторного парка, отделений, бригад, данные также фиксируют в накопительной ведомости учета использования машинно-тракторного парка.

Аналитический учет затрат на содержание и эксплуатацию сельскохозяйственных машин и оборудования ведут в производственном отчете по вспомогательным производствам, содержанию и эксплуатации машин и оборудования (ф. № 18в), который заполняют на основании накопительных ведомостей учета использования машинно-тракторного парка.

На субсчете 24-3 «Содержание и эксплуатация производственного оборудования (в промышленных организациях АПК)» учитываются затраты по содержанию и эксплуатации производственного оборудования организации. Собранные по дебету субсчета затраты в конце отчетного периода распределяются между отдельными видами изделий. Соответствующая доля данных расходов относится на себестоимость забракованной продукции. Базой для распределения может служить основная заработная плата производственных рабочих или они распределяются между отдельными изделиями пропорционально прямым материальным затратам либо объемам выпуска продукции.

На субсчете 24-4 «Содержание и эксплуатация строительных машин и оборудования (в подрядных строительных организациях)» учитываются затраты на техническое обслуживание и текущий ремонт машин и механизмов, на содержание и ремонт рельсовых и безрельсовых путей, затраты по перевозке материалов и конструкций в пределах стройки, включая заработную плату по погрузке и разгрузке, амортизационные отчисления, а также прочие расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и оборудования.

В конце отчетного периода затраты распределяются по объектам строительства пропорционально отработанному на них количеству машино-смен.

Контрольные вопросы

1. Назовите виды и назначение вспомогательных производств.
2. Как ведется учет затрат в ремонтных мастерских, энергетических производствах, водо-, газо-, теплоснабжении?
3. Охарактеризуйте особенности учета затрат автомобильного и гужового транспорта.

ГЛАВА 23. Учет затрат, выхода продукции растениеводства и исчисление ее себестоимости

23.1. Задачи учета затрат на производство продукции растениеводства

Современный этап развития сельского хозяйства в Беларуси требует решения больших и сложных задач. В ходе реформирования сельскохозяйственных организаций должна быть обеспечена продовольственная безопасность республики, поэтому основной задачей отрасли растениеводства является полное удовлетворение потребности населения в продуктах питания, промышленности — в сырье, а животноводства — в кормах.

Необходимо увеличивать производство кормов с тем, чтобы полностью обеспечить потребности животноводства в высококачественных грубых, сочных и пастбищных кормах.

Растянутость периода производства в отрасли растениеводства, его неустойчивость вследствие влияния факторов внешней среды определяют специфику данной отрасли.

В задачи учета затрат на производство и выход растениеводческой продукции входит контроль за выполнением плана производства, за ходом выполнения договоров с заготовительными организациями; экономное расходование средств; определение фактической себестоимости всех видов продукции; выявление резервов увеличения объемов производства; повышение качества продукции, снижение ее себестоимости. В состав растениеводства включаются полеводство, овощеводство, луговоеводство, цветоводство, питомники по выращиванию плодово-ягодных, агроmeliоративных и других насаждений.

23.2. Синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции растениеводства

Учет затрат и выхода продукции растениеводства, включая садоводство, цветоводство и выращивание саженцев (питомники), ведут на ак-

тивном, операционном, калькуляционном счете 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство». По дебету данного субсчета в течение года учитываются прямые затраты под урожай текущего года и будущих лет. В конце года после составления отчетных калькуляций на дебет субсчета 20-1 «Растениеводство» дополнительно относят (при перерасходе) или сторнируют (при экономии) против плана разницу между нормативно-прогнозной (плановой) и фактической себестоимостью работ, выполненных вспомогательными производствами, а также относят в соответствующей доле общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Таким образом, в конце года на дебете субсчета 20-1 «Растениеводство» собираются все фактические затраты по выращиванию продукции растениеводства, что дает возможность исчислять ее фактическую себестоимость.

По кредиту субсчета 20-1 «Растениеводство» в течение года отражают количество и нормативно-прогнозную себестоимость продукции растениеводства. В конце года на кредит данного субсчета дополнительно относят (при перерасходе против норматива) или сторнируют (при экономии против норматива) разницу между нормативно-прогнозной и фактической себестоимостью продукции растениеводства.

После исчисления себестоимости продукции растениеводства и списания калькуляционных разниц на дебете субсчета 20-1 «Растениеводство» остаются лишь затраты по незавершенному производству. Синтетический учет по счету 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство» ведут в журнале-ордере ф. № 10-АПК. На организацию учета затрат в растениеводстве влияет точное установление объектов учета, по которым в конце года будет исчисляться себестоимость продукции.

Объектами аналитического учета затрат в растениеводстве являются отдельные сельскохозяйственные культуры (группы однородных по технологии выращивания культур), отрасли или производственные подразделения (бригады, арендные коллективы) и виды работ незавершенного производства.

В качестве самостоятельных (промежуточных) объектов учета затрат в растениеводстве выделяются:

- *амортизация (износ) и затраты на ремонт основных средств растениеводства, подлежащие распределению (зернохранилищ, овощехранилищ, картофелехранилищ). Амортизационные отчисления и затраты на ремонт зернохранилищ распределяются между отдельными зерновыми культурами пропорционально массе хранимого зерна. Так, на ремонт картофелехранилищ, овощехранилищ их прямо относят на себестоимость соответствующих культур. В специализированных хозяйствах по*

овощехранилищам — пропорционально площади помещений, занимаемых продукцией соответствующих культур;

- *затраты по орошению, подлежащие распределению*, — для учета в течение отчетного периода затрат по орошению, которые не могут быть отнесены непосредственно на культуры (группы культур), возделываемые на орошаемых землях. Указанные затраты учитывают в разрезе статей и распределяют на соответствующие культуры (группы культур) пропорционально посевным площадям;

- *затраты по осушению, подлежащие распределению*, — для учета затрат по осушению, которые в момент их возникновения не могут быть отнесены на соответствующие культуры, возделываемые на осушенных землях (затраты по содержанию каналов, мелиоративных и гидротехнических сооружений и устройств и другие расходы). Эти расходы в конце отчетного периода распределяются пропорционально посевным площадям культур, размещенным на осушенных землях.

В качестве отдельных видов затрат выступают расходы, связанные с производством травяной муки, гранул, брикетов и т.д. На этих объектах учитывают расходы на содержание и эксплуатацию капитальных сооружений, используемых для закладки силоса, сенажа и производства других видов кормов, включая фактическую себестоимость зеленой массы и стоимость других компонентов, использованных для приготовления кормов.

Затраты на ремонт, амортизацию (износ) распределяются в конце отчетного периода перед составлением отчетных калькуляций на соответствующие культуры (группы культур).

На отдельных аналитических счетах учитывают затраты в незавершенном производстве по растениеводству (под урожай будущих лет): посев озимых зерновых; подзимний посев овощных культур (по культурам); подъем зяби; лущение стерни (без зяблевой пахоты); внесение органических удобрений; внесение минеральных удобрений; снегозадержание (в IV квартале года); многолетние травы посева прошлых лет (переходящие под урожай будущих лет); многолетние травы — беспокровные посевы весны и осени отчетного года; многолетние травы — подпокровные посевы весны и осени отчетного года; пары под яровые культуры урожая будущего года; освоение новых земель; улучшенные (коренного улучшения) сенокосы и культурные пастбища (осенняя подкормка и другие виды работ); поверхностное улучшение сенокосов и пастбищ; известкование, гипсование почв (за счет собственных средств); первичное окультуривание мелиорируемых земель; прочие работы незавершенного производства (по видам).

Затраты на конец года, учтенные как незавершенное производство, переходят на следующий год с последующим их распределением по культурам (группам культур). Затраты на известкование, гипсование, первичное окультуривание мелиорируемых земель и другие работы учитываются в составе незавершенного производства в течение нескольких лет.

Аналитический учет затрат и выхода продукции растениеводства ведут в производственных отчетах по подразделениям, статьям расходов, предусмотренных инструкцией по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных организаций и видам (группам) выращиваемых культур и выполняемых работ.

Производственный отчет состоит из трех разделов. В первом отражают затраты текущего года по объектам аналитического учета (культурам, группам культур, видам культур, видам работ незавершенного производства). На каждый объект учета отводятся отдельные графы с указанием затрат за месяц и нарастающим итогом с начала года. По строкам указывают затраты по их конкретным видам, сгруппированные по установленной номенклатуре статей затрат в растениеводстве.

Основными документами, на основании которых заполняется первый раздел производственного отчета, являются учетные листы тракториста-машиниста, путевой лист трактора, книжки бригадира по учету труда и выполненных работ, акты: на списание семян и посадочного материала, об использовании минеральных органических и бактериальных удобрений и гербицидов, об использовании химических средств защиты растений, на списание инвентаря, спецодежды и спецобуви, отчеты о движении продуктов и материалов, накопительные ведомости использования машинно-тракторного парка, работы грузового автотранспорта.

Документация по учету затрат средств труда: расчет амортизации (износа) основных средств на начало года; расчеты амортизации (износа) по поступившим и выбывшим основным средствам; ведомость распределения амортизации (износа) основных средств отрасли растениеводства.

Для учета затрат также используются вспомогательные ведомости: расчета амортизационных отчислений по основным средствам (ф. № 48-АПК) и резерва на ремонт основных средств (ф. № 49-АПК).

Во втором разделе производственного отчета по каждому производственному подразделению указывают убранную площадь по культурам (группам культур), массу оприходованной продукции по ее видам и с учетом качества, а также отражают в течение года их нормативно-прогнозную оценку за месяц и нарастающим итогом с начала года.

Для учета выхода продукции растениеводства используют следующие документы: реестр отправки сельскохозяйственной продукции с

поля, накопительную ведомость поступления от урожая сельскохозяйственной продукции, акт приема-передачи грубых и сочных кормов, акт на оприходование пастбищных кормов, учетных зоотехническим методом, дневник поступления сельскохозяйственной продукции.

В третьем разделе производственного отчета обороты по кредиту счета 20, субсчет 1 систематизируют по корреспондирующим счетам, после чего итоги переносят в журнал-ордер ф. № 10-АПК.

Общий итог затрат и выхода продукции за месяц по аналитическим счетам равняется итогу оборотов по дебету и кредиту счета 20, субсчета 1, отраженным в журнале-ордере ф. № 10-АПК и Главной книге.

Аналитический учет затрат в растениеводстве ведут по следующим статьям затрат: 1 «Расходы на оплату труда»; 2. «Отчисления на социальные нужды»; 3. «Сырье и материалы»; 4. «Работы и услуги»; 5. «Содержание и эксплуатация основных средств»; 6. «Расходы денежных средств»; 7. «Прочие затраты»; 8. «Затраты по организации производства и управлению».

По статье «Расходы на оплату труда» отражают оплату труда работников организации и привлеченных лиц за фактически выполненную работу, исчисленную исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов, занятых непосредственно в технологическом процессе производства продукции растениеводства.

Кроме того, по данной статье учитывают: стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты труда (включается в затраты производства в оценке по средним ценам реализации продукции с учетом ее качества); премии за увеличение производства продукции, рост производительности труда; сокращение прямых затрат; доплаты рабочим растениеводства (включая трактористов-машинистов) за высокую квалификацию, надбавки за работу в почное время; единовременное вознаграждение за выслугу лет и надбавки за стаж работы; оплату очередных (ежегодных) отпусков (компенсации за неиспользованный отпуск); перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также другие надбавки и выплаты, предусмотренные действующим законодательством и относящиеся в себестоимость продукции.

При начислении основной и дополнительной оплаты труда за работы, выполненные в растениеводстве, дебетуют счет 20, субсчет 1 и кредитуют счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При создании резерва предстоящих расходов и платежей (на выплату вознаграждений за выслугу лет, на оплату отпусков) дебетуют счет 20, субсчет 1 и кредитуют счет 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет 1 «Резерв на оплату отпусков».

По статье «Отчисления на социальные нужды» отражаются отчисления по установленным законодательством нормам в фонд социальной защиты населения от всех видов оплаты труда работников растениеводства. На сумму произведенных отчислений в фонд социальной защиты населения дебетуют счет 20, субсчет 1 и кредитуют счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

На статью «Сырье и материалы» относят затраты на семена и посадочный материал как собственного производства, так и покупные, использованные на посев (посадку) соответствующих сельскохозяйственных культур и насаждений, кроме молодых многолетних насаждений, закладка которых производится за счет соответствующих источников финансирования. При этом затраты на подготовку семян к посеву (протравление, погрузка и др.), транспортировку их к месту сева не включают в стоимость семян, а относят на затраты сельскохозяйственных культур по соответствующим статьям.

При списании стоимости израсходованных на посев семян и посадочного материала дебетуют счет 20, субсчет 1 и кредитуют счет 10 «Материалы», субсчет 7 «Семена и посадочный материал».

По данной статье также отражают стоимость внесенных в почву под сельскохозяйственные культуры минеральных удобрений, включая микроудобрения, бактериальные и другие, производимые промышленностью, затраты по посеву и запахиванию люпина и других культур, использованных на зеленое удобрение, а также стоимость органических удобрений: навоза, торфа, компостов и т. д.

Расходы по органическим и минеральным удобрениям учитываются раздельно. При этом следует иметь в виду, что затраты по погрузке, транспортировке навоза от животноводческих помещений к месту хранения и приготовления к внесению под урожай сельскохозяйственных культур независимо от расстояния перевозки, загрузки в разбрасыватели и по их внесению в почву учитывают на данном субсчете и относят на сельскохозяйственные культуры (группы культур) по соответствующим статьям затрат.

При списании стоимости внесенных в почву удобрений дебетуют счет 20, субсчет 1 и кредитуют счета 10 «Материалы», субсчет 13 «Удобрения» и 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство».

В эту статью включают также затраты на приобретение и хранение пестицидов, гербицидов, дефолиантов и других химических, а также биологических средств, использованных для борьбы с сорняками, вредителями и болезнями сельскохозяйственных растений. При этом расходы по обработке посевов сельскохозяйственных культур и многолетних насаждений указанными средствами (опыливание, опрыскивание,

дефолиация и другие работы), выполненные средствами хозяйства или сельхозхимии, по данной статье не отражают, а относят в затраты на культуры (группы культур) или многолетние насаждения по соответствующим статьям затрат.

При списании стоимости израсходованных химических и биологических средств дебетуют счет 20, субсчет 1 и кредитуют счет 10 «Материалы», субсчет 14 «Средства защиты растений, животных и медикаменты».

По этой же статье отражают стоимость израсходованных нефтепродуктов, твердого топлива и газа, использованных на производство и уборку продукции растениеводства, переданных в эксплуатацию. При их списании дебетуют счет 20, субсчет 1 и кредитуют счет 10 «Материалы», субсчет 3 «Топливо».

Кроме того, на эту статью относят стоимость инвентаря и хозяйственных принадлежностей, переданных в эксплуатацию. При включении их стоимости в затраты дебетуют счет 20 «Основное производство», субсчет 1 и кредитуют счет 10 «Материалы», субсчет 10 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

На статью «Работы и услуги» относят в течение месяца (года) нормативно-прогнозную (плановую) себестоимость работ и услуг вспомогательных производств своего хозяйства (автомобильный транспорт, электроснабжение, водоснабжение, гужевого транспорт и т. д.), обеспечивающих производственные нужды отрасли растениеводства, а также оплату услуг производственного характера, выполненных для хозяйства сторонними организациями. Услуги сторонних организаций включают в состав затрат на производство продукции растениеводства по фактическим затратам на их выполнение. В том случае, если сторонняя организация оказывала услуги по обработке посевов пестицидами, гербицидами, а также внесению удобрений, затраты относят на данную статью за вычетом стоимости ядохимикатов и удобрений.

По этой статье учитывают также расходы (сумма амортизации, затраты на ремонт и техническое обслуживание) за выполненные тракторами транспортные работы в растениеводстве. В конце каждого месяца нормативно-прогнозную (плановую) себестоимость работ и услуг вспомогательных производств своего хозяйства доводят до фактической.

При отнесении в течение года стоимости работ и услуг, выполненных под сельскохозяйственные культуры, дебетуют счет 20, субсчет 1 и кредитуют счета: 23 «Вспомогательные производства», 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования» (соответствующие

субсчета), 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». По статье «Содержание и эксплуатация основных средств» учитывают суммы амортизационных отчислений (износа) на полное восстановление, затраты на все виды ремонта и техническое обслуживание основных средств.

Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств, используемых в растениеводстве, относят на затраты отдельных объектов учета (сельскохозяйственные культуры, группы культур, виды работ незавершенного производства) в следующем порядке:

- узкоспециализированного назначения (картофелепосадочные машины, картофелеуборочные, свеклоуборочные комбайны и др.) — прямо на затраты по возделыванию соответствующих культур;
- тракторов, тракторных прицепов, навесов и площадок для хранения техники — пропорционально стоимости израсходованного горючего; почвообрабатывающих машин — пропорционально площади обработки под соответствующие сельскохозяйственные культуры (группы культур);
- сеялок — пропорционально площади посева по культурам;
- машин для внесения в почву удобрений — пропорционально физической массе удобрений, внесенных под сельскохозяйственные культуры (группы культур);
- зерноуборочных комбайнов — пропорционально убранной площади зерновых и зернобобовых культур, а также многолетних трав, убранных на семена;
- основных средств мелиорации — пропорционально посевным площадям сельскохозяйственных культур, пастбищам и сенокосам, расположенным на мелиорированных землях;
- зернохранилищ, овощехранилищ — пропорционально массе продукции, заложенной на хранение, или пропорционально площадям помещений, занимаемых продукцией соответствующих культур, с отнесением на себестоимость продукции тех культур, которые обслуживаются хранилищами.

При отнесении затрат на содержание и эксплуатацию основных средств дебетуют счет 20, субсчет 1 и кредитуют счета 02 «Амортизация основных средств» (кроме основных средств машинно-тракторного парка), 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования» (без расходов на оплату труда и стоимости использованных нефтепродуктов).

На статью «Расходы денежных средств» относят отчисления в специальные внебюджетные фонды, а также налоги, сборы и платежи в бюджет и другие денежные расходы, определенные действующим законода-

тельством. При отнесении внебюджетных платежей, налогов сборов и бюджетных платежей на затраты производства дебетуют счет 20, субсчет 1 и кредитуют счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По этой статье также отражают платежи по обязательным видам страхования урожая сельскохозяйственных культур и многолетних насаждений. Эти расходы прямо относят на затраты соответствующих видов (групп) сельскохозяйственных культур.

При отнесении платежей по страхованию урожая дебетуют счет 20, субсчет 1 и кредитуют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

На статью «Прочие затраты» относят расходы, непосредственно связанные с производством продукции, но не относящиеся ни к одной из указанных выше статей. Данные затраты, как правило, прямо относят на соответствующие сельскохозяйственные культуры (группы культур) и виды работ. К расходам, отражаемым по данной статье, относят затраты на пускопалачочные работы, связанные с освоением вводимых в эксплуатацию новых парниково-тепличных комбинатов. Их предварительно учитывают в составе расходов будущих периодов, а затем в течение нормативного срока освоения производственных мощностей, но не более трех лет, включаются в затраты на производство соответствующих культур (групп однородных культур). При списании этих затрат дебетуют счет 20, субсчет 1 и кредитуют счет 97 «Расходы будущих периодов».

По статье «Затраты по организации производства и управлению» учитывают бригадные, общепроизводственные (общепромышленные) и общехозяйственные расходы. Они распределяются между отдельными объектами учета (сельскохозяйственными культурами, группами культур, видами работ незавершенного производства пропорционально) всей сумме издержек.

При распределении и отнесении расходов по организации производства и управлению в доле, приходящейся на растениеводство, дебетуют счет 20, субсчет 1 и кредитуют счета 25 «Общепроизводственные расходы», субсчет 1 «Общепроизводственные (общепромышленные) расходы растениеводства» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Полученную в течение года от урожая продукцию растениеводства оценивают по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости и приходят с кредита счета 20, субсчета 1 на дебет счета 43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Продукция растениеводства». Зерно приходят в бункерной массе, т. е. до очистки и сортировки. После очистки, сушки и сортировки зерна на току потери, вызванные доработкой (неиспользо-

важные мертвые отходы, усушка и т. д.), списываются сторнировочной записью по дебету счета 43, субсчет 1 или 10 «Материалы», субсчет 6 «Корма» и кредиту счета 20, субсчет 1.

Если же в момент получения продукции из производства уже известно, что она будет использована только как семена и корма (сено, семена с сортовых участков или семенных посевов, не предназначенных для продажи), ее приходуют с кредита счета 20, субсчет 1, в дебет счета 10 «Материалы», субсчета 7 «Семена и посадочный материал», 6 «Корма».

При наступлении страховых случаев, приведших к гибели урожая, начисление страхового возмещения отражают по кредиту счета 20, субсчет 1 и дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а на списание стоимости продукции затрат полностью или частично погибшим посевам от стихийных бедствий и иных неблагоприятных погодных условий дебетуют счет 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 2 «Внереализационные расходы». По застрахованным посевам суммы, некомпенсируемые органами страхования, списываются с дебета счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» в кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

В конце года, после того как будут отражены на счете 20 «Основное производство» общепроизводственные и общесхозяйственные расходы в доле, приходящейся на растениеводство, а также распределены затраты на амортизацию и ремонт основных средств, использованных в растениеводстве, затраты по орошению и осушению земель, стоимость работ по известкованию и гипсованию, выполненных за счет собственных средств, определены и списаны затраты по посевам, погибшим от стихийных бедствий, проверены, полностью ли включены в затраты под урожай отчетного года расходы прошлых лет и правильно ли списаны затраты под урожай будущего года, проверена полнота оприходования продукции, приступают к исчислению себестоимости продукции растениеводства.

23. 3. Исчисление себестоимости продукции растениеводства

Себестоимость продукции растениеводства по видам сельскохозяйственных культур (группам культур) исчисляют с учетом следующих требований: а) зерно — франко-склад (или другое место) первичной обработки (включая затраты по подработке зерна после его уборки); б) картофель, сахарная свекла, овощи и корнеплоды — франко-место хранения (поле — картофеле-овощехранилище); в) плоды, ягоды, табачный и махорочный лист, продукция

лекарственных культур и цветоводства — франко-пункт приемки (хранения), переработки; г) льносоломка, льнотреста — франко-пункт хранения, переработки (в хозяйстве); д) солома, сено — франко-пункт хранения; е) семена трав, овощных и других культур — франко-пункт хранения; ж) зеленая масса на корм скоту — франко-место потребления; з) зеленая масса на силос, травяную муку, сенаж, гранулы — франко-место силосования, сенажирования (траншея, яма, башня), приготовления травяной муки, гранул.

При этом в себестоимость продукции растениеводства текущего года не включают затраты по убраным, но не обмолоченным или необмолоченным культурам.

Источниками данных для составления отчетных калькуляций являются показатели аналитического учета к счету 20 «Основное производство» (субсчет 1 «Растениеводство»). Объекты калькуляции себестоимости в растениеводстве — основная (сопряженная) продукция. Побочная продукция не калькулируется.

Себестоимость соломы, полowy, ботвы, стеблей кукурузы, капустного листа и другой побочной продукции определяется исходя из отнесенных на них затрат по нормативам. Они рассчитываются исходя из установленных на них расходов на уборку, прессование, транспортировку, скирдование и другие виды работ по заготовке указанной побочной продукции.

Исчисление себестоимости продукции зерновых культур. Затраты на возделывание и уборку зерновых культур, включая расходы на послеуборочную сушку и очистку зерна (без затрат на уборку, прессование, транспортировку, скирдование соломы), составляют себестоимость полноценного зерна и зерноотходов после его обработки (сушки, очистки). Общую сумму затрат (за вычетом стоимости соломы) распределяют на зерно и зерноотходы пропорционально их удельному весу в общей массе полученного зерна в пересчете на полноценное. Зерноотходы переводят в полноценное зерно с учетом лабораторного анализа по процентному содержанию зерна в зерновых отходах.

Себестоимость 1 ц зерна и зерноотходов определяется делением распределенных затрат на соответствующую физическую массу зерна и зерноотходов после их очистки и сушки.

Например, хозяйство получило с убранной площади озимой пшеницы 7000 ц полноценного зерна в массе после доработки и используемых зерноотходов, содержащих 50 % зерна, 950 ц. Общие затраты по возделыванию озимой пшеницы составили 95 493 тыс. р. Оприходовано 8500 ц соломы, нормативные затраты на солому в хозяйстве, исходя из расходов на уборку, прессование, транспортировку, скирдование и другие работы по ее заготовке, составили 7585 тыс. р.

Исчисление себестоимости 1 ц полноценного зерна и зерновых отходов производят следующим образом. Из общей суммы затрат исключают в соответствии с установленным нормативом расходы на солому (95 493 тыс. р. – 7585 тыс. р. = 87 908 тыс. р.). Оставшиеся затраты в сумме 87 908 тыс. р. распределяются между полноценным зерном и используемыми отходами пропорционально их удельному весу в общей массе полученного зерна в пересчете на полноценное. Для этого пересчитывают зерноотходы в полноценное зерно – 475 ц ($950 \cdot 0,5 : 100$). Общее количество зерна с учетом зерноотходов составит 7475 ($7000 + 475$). Удельный вес полноценного зерна в общей его массе равен 93,6 % ($7000 \cdot 100 : 7475$), а зерновых отходов 6,4 % ($475 \cdot 100 : 7475$). Затем в соответствии с исчисленными процентами затраты на выращивание озимой пшеницы в сумме 87 908 тыс. р. (без стоимости побочной продукции) распределяются между полноценным зерном и зерноотходами.

Затраты на полноценное зерно составляют 82 282 тыс. р. ($87908 \cdot 93,6 : 100$), на зерноотходы 5626 тыс. р. ($87 908 \cdot 6,4 : 100$). Отсюда себестоимость 1 ц полноценного зерна равна 11,8 тыс. р. ($82 282 \text{ тыс. р.} : 7000$), а 1 ц зерноотходов – 5,9 тыс. р. ($5626 \text{ тыс. р.} : 950$).

Все изложенное можно представить в виде следующей схемы (рис. 23.1):



Рис. 23.1. Схема определения себестоимости 1 ц зерна и зерноотходов

В специализированных семеноводческих хозяйствах общие затраты на выращивание и уборку зерновых культур распределяют между семенным зерном и зерновыми отходами в указанном порядке. К ним присоединяют дополнительные затраты, непосредственно связанные с получением семенного зерна соответствующих репродукций (суперэлиты, элиты, I, II и других репродукций). Затем общая сумма затрат, приходящаяся на семенное зерно, распределяется между соответствующими репродукциями пропорционально их стоимости по ценам реализации. Себестоимость 1 ц семян (суперэлиты, элиты, II и других репродукций) определяют делением исчисленных сумм затрат, приходящихся на семена соответствующей репродукции, на их физическую массу (после сушки и очистки) зерна.

Исчисление себестоимости продукции технических культур. Объектами исчисления себестоимости продукции льна-долгунца являются виды сопряженной продукции — семена и соломка. При калькуляции себестоимости продукции льна-долгунца производственные затраты на выращивание и уборку за минусом стоимости побочной продукции распределяют на семена и льносоломку пропорционально их стоимости по ценам реализации. Себестоимость 1 ц льносемян и льносоломки определяется делением исчисленных производственных затрат на физическую массу полученной продукции. Например, затраты на возделывание льна-долгунца составили 490 000 тыс. р. Получено 240 ц семян в оценке по закупочным ценам на сумму 141 856 тыс. р. и 2485 ц соломки на сумму 482 000 тыс. р. Всего получено продукции по закупочным ценам на сумму 623 856 тыс. р. Удельный вес семян в общей стоимости продукции 22,74 % ($141\,856 \text{ тыс. р.} \cdot 100\% : 623\,856 \text{ тыс. р.}$), а соломки — 77,26 % ($482\,000 \text{ тыс. р.} \cdot 100\% : 623\,856 \text{ тыс. р.}$). Отсюда следует, что из общей суммы затрат на выращивание и уборку льна-долгунца (490 000 тыс. р.) необходимо отнести на семена 111 426 тыс. р. ($490\,000 \text{ тыс. р.} \cdot 22,74\% : 100\%$), а на соломку — 378 574 тыс. р. ($490 \text{ тыс. р.} \cdot 77,26\% : 100\%$). Себестоимость 1 ц семян равна 464,280 тыс. р., а 1 ц соломки — 152,340 тыс. р.

Фактическая себестоимость тресты льна-долгунца складывается из себестоимости льносоломки и затрат по переработке соломки в тресту (расстил, подъем тресты со стлица и выполнение других работ). Например, затраты при первичной переработке льносоломки в льнотресту составили 21 500 тыс. р. Отпущено в переработку льносоломки в количестве 2485 ц на сумму 378 574 тыс. р. Получено льнотресты в количестве 2100 ц. Себестоимость 1 ц льнотресты равна 190,510 тыс. р. ($21\,500 \text{ тыс. р.} + 378\,574 \text{ тыс. р.} : 2100 \text{ ц}$).

Расходы по переработке льносоломки в льнотресту и льнотресты в волокно учитывают на отдельном аналитическом счете 20 «Основное производство» (субсчет 3) «Промышленные производства». Соответ-

ственно себестоимость льноволокна в качестве составной части включает стоимость перерабатываемой льнотресты.

Калькуляция себестоимости продукции конопли производится аналогично продукции льна-долгуица. Себестоимость 1 ц корнеплодов сахарной и маточной свеклы исчисляются делением общей суммы затрат на ее возделывание и уборку урожая за вычетом стоимости использованной ботвы на физическую массу полученных корнеплодов. Стоимость ботвы определяется затратами на выполнение работ по ее заготовке.

Затраты на выращивание семян свеклы, включая стоимость высадков и расходов, связанных с уборкой, очисткой, сортировкой и сушкой семян, составляют их себестоимость. Себестоимость 1 ц семян рассчитывается делением общей суммы затрат на физическую массу в центнерах полученных семян после их сортировки и сушки.

Себестоимость табачного и махорочного сырья определяют исходя из общей суммы затрат на возделывание и уборку табака и махорки и полученной (зачетной) массы сырья путем распределения затрат на отдельные виды продукции пропорционально ее стоимости по ценам реализации.

Себестоимость продукции лекарственных и эфирномасличных культур полевого возделывания (валериана лекарственная, зверобой обыкновенный, мята перечная, герань эфиромасличная и т. д.) исчисляется путем распределения общей суммы затрат на возделывание культур и уборку урожая пропорционально стоимости отдельных видов продукции по ценам их реализации.

Исчисление себестоимости картофеля, овощей и бахчевых. Себестоимость 1 ц картофеля исчисляют делением общей суммы затрат по его возделыванию и уборке за вычетом стоимости использованной ботвы на массу полученных клубней картофеля. Ботва оценивается по нормативным затратам на ее уборку.

Например, затраты на выращивание и уборку картофеля составили 628 000 тыс. р. Получено 171 540 ц картофеля, 2000 ц ботвы в нормативной оценке на сумму 25 000 тыс. р.

Затраты без стоимости ботвы равны 603 000 тыс. р. (628 000 тыс. р. – 25 000 тыс. р.). Себестоимость 1 ц картофеля составляет 3 515 тыс. р. (603 000 тыс. р.: 171 540 ц).

В том случае, если весь произведенный картофель сортируется, необходимо калькулировать себестоимость стандартного и нестандартного картофеля.

Используемые отходы картофеля (мелкий, битый, с гнилью) оценивают по себестоимости кормовых корнеплодов или зеленой массы силосных культур с учетом качества (кормовых достоинств) этих отходов. Стоимость использованной ботвы, отходов исключается из общей сум-

мы затрат по выращиванию и сортировке картофеля. Оставшиеся затраты распределяются между стандартным и нестандартным картофелем пропорционально его стоимости по ценам реализации. *Калькуляция себестоимости овощей* осуществляется отдельно по овощеводству открытого и защищенного грунта.

Объекты учета затрат в овощеводстве открытого грунта установлены с учетом объема производства продукции и специализации хозяйства. В специализированных овощеводческих хозяйствах учет затрат и исчисление себестоимости продукции производят отдельно по каждой культуре или группе однородных овощных культур, в неспециализированных хозяйствах — по основным овощным культурам или в целом по всей отрасли.

Себестоимость 1 ц овощей исчисляют делением затрат на возделывание культуры и уборку (без стоимости побочной продукции — ботвы, капустный лист, недоразвитые кочаны, которые оцениваются по нормативным затратам на ее уборку) на массу полученных овощей.

Если затраты учитывают по группе однородных овощных культур, себестоимость рассчитывается распределением общих затрат (без стоимости побочной продукции) между продукцией отдельных овощных культур пропорционально ее стоимости по ценам реализации.

Например, затраты на выращивание и уборку продукции корнеплодных овощных культур составили 1 180 000 тыс. р. Получено 3100 ц свеклы столовой по ценам реализации на сумму 465 000 тыс. р., моркови — 1700 ц на 306 000 тыс. р., капусты — 5600 ц на 1 120 000 тыс. р. Нормативные затраты на уборку и транспортировку ботвы овощных культур составили 23 000 тыс. р. Затраты без стоимости побочной продукции равны 1 157 000 тыс. р. (1 180 000 тыс. р. — 23 000 тыс. р.). Общая стоимость продукции по ценам реализации — 1 891 000 тыс. р. (306 000 тыс. р. + 465 000 тыс. р. + 1 120 000 тыс. р.). Удельный вес стоимости свеклы столовой в общей сумме выручки от реализации овощей составил 24,59 % (465 000 тыс. р. × 100 % : 1 891 000 тыс. р.), моркови — 16,18 % (306 000 тыс. р. · 100 % : 1 891 000 тыс. р.), капусты — 59,23 % (1 120 000 тыс. р. · 100 % : 1 891 000 тыс. р.).

Сумма затрат без стоимости побочной продукции на производство свеклы столовой — 284 506,3 тыс. р. (1 157 000 тыс. р. · 24,59 : 100 %), моркови — 187 202,6 тыс. р. (1 157 000 тыс. р. · 16,18 : 100 %), капусты — 685 291,1 (1 157 000 тыс. р.) · 59,23 : 100 %). Себестоимость одного центнера свеклы столовой составляет 91 780 р. (284 506,3 тыс. р. : 3100 ц), моркови — 110 120 р. (187 202,6 тыс. р. : 1700 ц) и капусты — 122 370 р. (685 291,1 тыс. р. : 5600 ц).

В овощеводстве закрытого грунта калькулируется себестоимость продукции по видам сооружений: зимним теплицам, весенним теплицам, парникам, утепленному грунту, пленочным укрытиям.

Себестоимость конкретных видов овощей закрытого грунта складывается из прямых затрат и общих (распределяемых) расходов по теплицам и другим сооружениям. В их состав по овощеводству закрытого грунта включаются также расходы на содержание пчелиных семей, используемых для опыления овощных культур.

Прямыми затратами является стоимость израсходованных семян и посадочного материала, которая непосредственно прямо включается в состав себестоимости конкретных овощей. Все другие расходы (за вычетом стоимости меда, воска и другой продукции пчеловодства по ценам реализации) — общие и распределяются по овощным культурам.

Указанные затраты распределяются в зимних и весенних теплицах, непленочным укрытиям и утепленному грунту без укрытий — пропорционально количеству *квадратных метро-дней* производства той или иной культуры. Количество метро-дней определяется умножением площади (в квадратных метрах), занятой под той или иной культурой, на количество дней вегетационного периода этой же культуры.

Пример. На выращивание продукции в теплице затрачено (включая затраты по содержанию семей пчел за вычетом стоимости полученного меда и стоимости семян и посадочного материала) 279 909 тыс. р. Получено лука-пера — 131 ц, помидоров — 155 ц, салата — 54 ц, огурцов — 240 ц. Стоимость семян лука — 10 000 тыс. р., помидоров — 15 000 тыс. р., салата — 3000 тыс. р., огурцов — 13 500 тыс. р.

Таблица 23.1. Расчет себестоимости продукции, выращенной в теплице

Показатель	Культура				Итого
	салат	огурцы	помидоры	лук	
Площадь, м ²	320	920	910	505	2700
Вегетационный период	40	150	120	45	—
Количество квадратных метро-дней	12 800	138 000	109 200	24 750	284 750
Стоимость семян, тыс. р.	3000	13 500	15 000	10 000	41 500
Затраты на выращивание, тыс. р.	12 582	135 654	107 344	24 329	279 909
Себестоимость квадратного метро-дня, р.					980
Затраты на культуры, тыс. р.	15 582	149 154	122 344	34 329	321 409
Выход продукции, ц	54	240	155	131	—
Себестоимость 1 ц продукции, тыс. р.	288,56	621,48	789,31	262,06	—

Аналогичные затраты в парниках распределяются пропорционально количеству рамо-дней пребывания культуры в парниках. Определяется оно умножением числа рам, занятых соответствующей культурой, на количество дней ее вегетационного периода.

Себестоимость 1 ц продукции отдельных овощных культур (1000 шт.), рассады определяется делением исчисленной суммы затрат по каждой овощной культуре на массу произведенной продукции.

Себестоимость 1 ц отдельных видов бахчевых продовольственных культур (тыква, кабачки столовые) определяется делением всех затрат на их возделывание и уборку урожая на массу произведенной и оприходованной продукции. Себестоимость 1 ц семян овощных и бахчевых культур исчисляется делением затрат на их возделывание, уборку, сушку и сортировку семян за вычетом стоимости полученных отходов на массу продукции. Отходы, используемые на корм скоту, оценивают по себестоимости кормовых корнеплодов или зеленой массы посевных культур с учетом их кормовой ценности (питательности).

Исчисление себестоимости продукции кормовых культур, силоса, сенажа. Себестоимость корнеклубнеплодных и бахчевых культур, включая сахарную свеклу на корм скоту, их маточников и семенников исчисляют в таком же порядке, как и себестоимость продукции овощных культур, сахарной свеклы и бахчевых культур, поэтому затраты на возделывание и уборку корнеклубнеплодных, бахчевых культур и сахарной свеклы будут составлять себестоимость полученных корнеплодов. В том случае, если ботву силосуют или используют на корм скоту в свежем виде, ее стоимость вычитают из общих затрат на выращивание культуры, а оставшуюся сумму включают в себестоимость корнеплодов.

По кукурузе, используемой на силос и зеленый корм, а также по другим силосным посевным культурам (подсолнечник, озимые) себестоимость 1 ц зеленой массы исчисляется делением затрат на выращивание культуры и уборку зеленой массы на массу произведенной продукции (зеленой массы).

Отдельным объектом учета затрат являются *однолетние травы*. При использовании посевов однолетних трав, улучшенных и естественных сенокосов и пастбищ для получения одного вида продукции затраты по ним полностью относят на ее себестоимость. Себестоимость 1 ц исчисляется делением учтенной суммы затрат на массу произведенной продукции.

Затраты по возделыванию и уборке урожая сеяных однолетних трав при получении нескольких видов продукции распределяют между отдельными видами продукции по следующим коэффициентам на 1 ц: сено — 1,0; семена однолетних трав — 9,0; солома — 0,1; зеленая масса — 0,25.

Таблица 23.2. Расчет себестоимости продукции однолетних трав

Наименование продукции	Количество, ц	Коэффициент перевода в усл.	Условная продукция	Удельный вес, %	Затраты на продукцию, тыс. р.	Себестоимость единицы продукции, тыс. р.
Сено	8000	1	8000	55,8	251 100	31,4
Зеленая масса	21 200	0,25	5300	36,9	166 050	7,83
Семена	112	9,0	1008	7,0	31 500	281,25
Солома	380	0,1	38	0,3	1350	3,6
Итого	—	—	14 346	100	450 000	—

Затраты по выращиванию многолетних трав, приходящиеся на продукцию отчетного года, состоят из затрат прошлых лет (незавершенное производство) и текущего года. Затраты прошлых лет по многолетним травам (расходы на подготовку почвы к посеву, посев, уход за посевами, стоимость семян, гербицидов и ядохимикатов, удобрений и др.) распределяются по годам их использования пропорционально числу лет эксплуатации посевов в соответствующем севообороте. Когда посевы многолетних трав применяют в течение двух лет, на каждый год их использования относят 50 % затрат, при трехлетнем использовании трав на продукцию первого года — 33 % затрат, второго года — 34 % и третьего года — 33 %.

Затраты по выращиванию и уборке многолетних трав, распределяются между отдельными видами продукции по следующим коэффициентам 1 ц: сено — 1,0; семена — 75,0; солома — 0,1; зеленая масса — 0,3.

Используя приведенные коэффициенты, определяют общее количество условной продукции. Затем исчисляют удельный вес отдельных видов продукции в ее общей массе. На основании этих данных производят расчет себестоимости конкретных видов продукции. Распределение затрат и исчисление себестоимости *продукции многолетних трав* производится по следующей схеме:

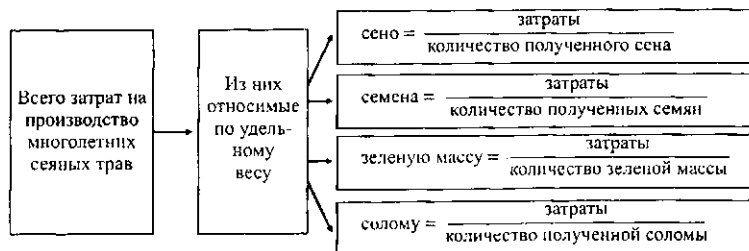


Рис. 23.2. Распределение и исчисление себестоимости продукции многолетних трав

Пример. Затраты по выращиванию многолетних трав текущего года на площади 198 га составили 280 000 тыс. р., а сумма затрат незавершенного производства, отнесенная на издержки производства текущего года, — 36 000 тыс. р.

Затраты по уборке сена, семян, соломы составили — 156 000 тыс. р. Скармлено продуктивному скоту на выпасе 35 га многолетних трав.

**Таблица 23.3. Субсчет 20-1 аналитический счет
«Выращивание многолетних трав»**

Затраты на выращивание, тыс. р.	Выход продукции в нормативно-прогнозной оценке, тыс. р.	Калькуляционная разница, тыс. р.	Итого
Сальдо на начало года 36 000	Площадь — 260 га Сено 7500 ц × × 18 тыс. р. = • = 135 000	7189	142 189
Затраты по выращиванию текущего года 280 000	Зеленая масса 20 500 ц · 6 тыс. р. = = 123 000	6395	116 605
Затраты по уборке сена, семян, соломы 156 000	Семена 110 ц × × 1430 тыс. р. = = 157 300	884	156 416
	Солома 420 ц × × 1,8 тыс. р. = = 756	34	790
	Скармлено продуктивному скоту на выпасе 35 га × × 1500 тыс. р. = = 52 500	3500	56 000
Всего затрат с начала года 472 000	Итого: 468 556	3444	472 000

1. Определяем фактическую себестоимость 1 га посевов многолетних трав:

$$\frac{36\,000 \text{ тыс.р.} + 28\,000 \text{ тыс.р.}}{198 \text{ га}} = 1600 \text{ тыс. р.}$$

2. Определяем фактические затраты по посевам многолетних трав, скармливаемых скоту на выпасе:

$$1600 \text{ тыс. р.} \cdot 35 = 56\,000 \text{ тыс. р.}$$

3. Определяем калькуляционную разницу по многолетним травам, скормленным на выпасе:

$$56\,000 \text{ тыс. р.} - 52\,500 = 3\,500 \text{ тыс. р.}$$

Фактические затраты на продукцию многолетних трав составили: $472\,000 \text{ тыс. р.} - 56\,000 \text{ тыс. р.} = 416\,000 \text{ тыс. р.}$

С помощью коэффициентов всю продукцию переводим в условную. Затем исчисляем удельный вес отдельных видов продукции в общей ее массе, и на основании исчисленных удельных весов распределяем затраты на производство и себестоимость конкретных видов продукции.

Себестоимость 1ц продукции исчисляется делением затрат, отнесенных на конкретный вид продукции, на ее физическую массу (табл. 23.4).

Таблица 23.4. Расчет себестоимости продукции многолетних трав

Наименование продукции	Количество, ц	Коэффициент перевода в усл.	Условная продукция	Удельный вес, %	Затраты на продукцию, тыс. р.	Себестоимость единицы продукции, тыс. р.
Сено	7500	1	7500	34,18	142 189	18,96
Зеленая масса	20 500	0,3	6150	28,03	116 605	5,69
Семена	110	75	8250	37,60	156 416	1421,96
Солома	420	0,1	42	0,19	790	1,9
Итого			21 942	100	416 000	

Себестоимость 1ц силоса определяется исходя из фактически произведенных затрат по силосованию путем прибавления стоимости зеленой массы и других компонентов, применяемых для силосования, расходов на содержание и эксплуатацию капитальных сооружений, используемых для закладки силоса.

Полученную сумму делят на количество готового силоса за вычетом утара.

Затраты по аналитическому счету «Заготовка силоса» составили:

оплата труда – 10 000 тыс. р.;

отчисления в фонд социальной защиты населения – 3000 тыс. р.;

работы и услуги – 23 000 тыс. р.

Фактическая себестоимость кукурузы и зеленой массы овса – 220 000 тыс. р.;

затраты на содержание силосных траншей – 12 000 тыс. р.;

затраты на организацию производства и управление – 8000 тыс. р.;

прочие затраты – 12 000 тыс. р.;

оприходовано готового силоса 25 500ц, нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости 11 тыс. р.;

Расчет фактической себестоимости готового силоса произведен следующим образом:

Таблица 23.5. Субсчет 20-1 аналитический счет «Заготовка силоса»

Затраты на закладку силоса, тыс. р.	Выход продукции в нормативно-прогнозной оценке, тыс. р.	Калькуляционная разница, тыс. р.	Итого
Затраты на закладку силоса 68 000 Фактическая стоимость зеленой массы, отпущенной на силосование 220 000	Силос 25 500 ц · 11 тыс. р. = = 280 500		
Всего затрат 288 000	Итого: 280 500	7500	288 000

Определяем сумму фактических затрат на производство силоса:

$$288\ 000 \text{ тыс. р. } (10\ 000 + 3000 + 23\ 000 + 12\ 000 + 8000 + 12\ 000 + 220\ 000).$$

1. Определяем фактическую себестоимость 1ц силоса:

$$288\ 000 \text{ тыс. р. } : 25\ 500 \text{ ц} = 11,3 \text{ тыс. р.}$$

2. Находим калькуляционную разницу между нормативно-прогнозной (плановой) и фактической себестоимостью силоса:

$$288\ 000 \text{ тыс. р. } - 280\ 500 \text{ тыс. р. } = 7500 \text{ тыс. р.}$$

3. Для определения себестоимости силоса с учетом его питательных качеств (так как питательная ценность кукурузного силоса по фазам спелости колеблется (табл. 23,5), а также угара учет засилосованной массы необходимо вести отдельно по ее видам на следующих аналитических счетах:

зеленая кукурузная масса, не образовавшая початков (молочная);

зеленая кукурузная масса с початками молочно-восковой спелости;

зеленая кукурузная масса с початками восковой спелости;

кукурузная масса сухих стеблей;
зеленая масса прочих сельскохозяйственных культур.

Подсчитано, что запаздывание с уборкой трав ведет к потере 2 % корм. ед. Растения должны быть убраны в ранние фазы вегетации, так как в этот период в растениях меньше всего клетчатки, 17–20 % сухого вещества и 15–18 % переваримого протеина.

Таблица 23.6. Содержание сахара и сырого протеина, буферная емкость и сахарный минимум в важнейших кормовых культурах (П. С. Авраменко, Л. М. Патовалова, Н. В. Гловецкий и др.)

Стадии вегетации	Сахар, % СВ	Сырой протеин, % СВ	Сахарный минимум, % СВ	Буферная емкость, % молочной кислоты в СВ	Отношения сахар буферная емкость (С: Б)
Кукуруза:					
молочная спелость;	18,6	8,3	4,2	3,6	5,2
молочно-восковая спелость;	13,9	7,6	4,1	3,5	4,0
восковая спелость	11,3	8,1	4,1	3,4	3,3

Себестоимость 1 ц сенажа состоит из фактических затрат на производство зеленой массы, ее доставку, расходов на содержание и эксплуатацию капитальных сооружений, используемых для закладки сенажа, а также расходов по сенажированию. При исчислении себестоимости 1ц готового сенажа необходимо полученную сумму вышеназванных затрат разделить на количество готового сенажа за вычетом скидки на потери 5 % при закладке в герметические башни и 10 % – при закладке башни.

Затраты по аналитическому счету «Заготовка сенажа» составили:

оплата труда – 12 000 тыс. р.;

отчисления в фонд социальной защиты населения – 3600 тыс. р.;

работы и услуги – 25 000 тыс. р.;

стоимость зеленой массы однолетних и многолетних трав – 282 655 тыс. р.;

затраты по содержанию сенажных сооружений (хранилищ) – 15 000 тыс. р.;

затраты на организацию производства и управление – 9400 тыс. р.

Оприходовано готового сенажа 22 500 ц по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости 9,5 тыс. р.

Расчет фактической себестоимости готового сенажа произведен следующим образом:

Таблица 23.7. Субсчет 20-1 аналитический счет «Заготовка сенажа»

Затраты на закладку сенажа, тыс. р.	Выход продукции в нормативно-прогнозной оценке, тыс. р.	Калькуляционная разница, тыс. р.	Итого
Затраты на закладку сенажа 65 000 Фактическая стоимость зеленой массы отпущенной на сенажирование 282 655	Сенаж $22\ 500\ ц \cdot 13,5\ тыс.\ р. =$ $= 303\ 750$		
Всего затрат 347 655	Итого: 303 750	43 905	347 655

1. Определяем сумму фактических затрат на производство сенажа:

$$347\ 655\ тыс.\ р. (12\ 000\ тыс.\ р. + 3600\ тыс.\ р. + 25\ 000\ тыс.\ р. + 15\ 000\ тыс.\ р. + 9400\ тыс.\ р. + 282\ 655\ тыс.\ р.)$$

2. Определяем фактическую себестоимость 1ц сенажа:

$$347\ 655\ тыс.\ р. : 22\ 500\ ц = 15,45\ тыс.\ р.$$

3. Находим калькуляционную разницу между нормативно-прогнозной (плановой) и фактической себестоимостью сенажа:

$$347\ 655\ тыс.\ р. - 303\ 750\ тыс.\ р. = 43\ 905\ тыс.\ р.$$

Так как нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость ниже фактической, поэтому сумма калькуляционной разницы списывается методом дополнительной записи по каналам использования продукции.

Себестоимость зеленой массы сеяных однолетних (многолетних) и луговых трав, *скормленных скоту*, определяется суммой затрат на выращивание этих трав до уборки, приходящихся на площадь выпаса.

Затраты по улучшенным и естественным сенокосам и пастбищам, используемым для получения одного вида продукции, относят на ее себестоимость. Если улучшенные сенокосы, культурные пастбища предназначены для получения нескольких видов продукции, то затраты по их содержанию распределяют между отдельными видами полученной продукции пропорционально ее сбору в кормовых единицах.

Основная часть продукции кормовых культур идет на производство силоса, сенажа, кормовых брикетов, витаминно-травяной муки.

Себестоимость витаминно-травяной муки складывается из стоимости зеленой массы и других компонентов, идущих в переработку, расходов по приготовлению, затариванию и транспортировке травяной муки в склад.

Исчисление себестоимости продукции многолетних насаждений и цветводства. При калькуляции себестоимости продукции многолет-

них насаждений плодоносящего возраста в неспециализированных хозяйствах из учтенных затрат текущего года исключают стоимость черенков, усов, отводков, отпрысков, чубуков по ценам их реализации.

Себестоимость 1 ц плодов и ягод определяют делением оставшейся суммы затрат на массу оприходованной продукции. При исчислении себестоимости продукции по отдельным ее видам и сортам необходимо распределить затраты пропорционально стоимости плодов и ягод по ценам их реализации (табл. 23.8). Для установления коэффициента распределения необходимо суммы фактических затрат разделить на стоимость продукции по реализационным ценам. Затем определяем суммы затрат, которые нужно отнести на соответствующий вид продукции. Для этого стоимость продукции по реализационным ценам умножаем на исчисленный коэффициент. Для расчета фактической себестоимости 1 ц каждого вида продукции необходимо полученные затраты по каждой культуре разделить на соответствующий валовой сбор урожая.

Таблица 23.8. Расчет себестоимости продукции садоводства в неспециализированном хозяйстве

Продукция	Валовой сбор, ц	Стоимость продукции по реализационным ценам, тыс. р.	Коэффициент распределения	Затраты, относимые на продукцию, тыс. р.	Себестоимость 1 ц продукции, тыс. р.
Вишня	230	184 000	0,75	138 000	600
Яблоки	1500	900 000	0,75	675 000	450
Слива	75	33 750	0,75	25 312,5	338
Клубника	110	82 500	0,75	61 875	563
Итого	—	1 200 250	0,75	90 0187,5	—

В специализированных садоводческих организациях себестоимость 1 ц плодов или ягод исчисляют делением фактических затрат по видам или группам насаждений (за вычетом стоимости черенков, усов и отводков по цене их реализации) на массу произведенной продукции.

Чтобы определить себестоимость выращенного посадочного материала по отдельным группам культур (семечковые, косточковые саженцы и т. д.), необходимо общую сумму затрат по каждому участку распределить между выкопанной продукцией (для реализации, посадки в своем хозяйстве) и оставшейся в грунте для выращивания пропорционально количеству саженцев. Исходя из суммы, приходящейся на выкопанную продукцию, включая оставшуюся в «приконке», определяют себестоимость 1000 шт. посадочного материала.

Затраты, приходящиеся на сеянцы, окулянты, однолетние и двухлетние саженцы, оставшиеся в грунте на дорастивание, переходят на следующий год как незавершенное производство.

Себестоимость каждого вида продукции цветоводства открытого и защищенного грунта исчисляется путем распределения затрат на выращивание цветов пропорционально стоимости продукции по ценам реализации.

23. 4. Определение и списание разниц между фактической и нормативно-прогнозной (плановой) себестоимостью продукции растениеводства

После исчисления фактической себестоимости продукции растениеводства составляется расчет на списание разницы между фактической и нормативно-прогнозной (плановой) себестоимостью, по которой продукция растениеводства была учтена в течение отчетного периода.

Содержание и построение калькуляционного расчета должно соответствовать требованиям составления отчетности о затратах на производство и являться основным информационным средством управления процессом формирования себестоимости.

Калькуляционные разницы списываются с кредита счета 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство» в дебет счетов: 10 «Материалы», субсчет 7 «Семена и посадочный материал», субсчет 6 «Корма», счет 43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Продукция растениеводства» в части продукции, оставшейся на складах на конец отчетного периода счета 90 «Реализация», по реализованной продукции отчетного года, 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», по продукции, скормленной путем выпаса скота — на сумму, приходящуюся на израсходованные корма собственного производства текущего года; 20 «Основное производство», субсчет 3 «Промышленные производства» — на сумму переданной в переработку продукции; 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство» — на сумму, приходящуюся на семена посеянных озимых культур.

Калькуляционная разница списывается на соответствующие счета пропорционально массе продукции, по каналам ее использования, на основании данных ведомости списания калькуляционных разниц между фактической и нормативно-прогнозной (плановой) себестоимостью продукции (ф. № 607-АПК). Ведомость (ф. № 607-АПК) составляется

на каждую отрасль производства по соответствующим видам продукции. В ней указываются количество произведенной продукции и себестоимость, калькуляционная разница.

Для получения этих данных необходимо сопоставить нормативно-прогнозирующую (плановую) и фактическую сумму затрат по каждому виду продукции в целом по организации и на основе такого сопоставления выявить общую калькуляционную разницу, а затем общую разницу по видам продукции необходимо разделить на количество центнеров продукции. При этом получим величину отклонений в расчете на 1 ц продукции. Умножив ее на массу продукции по направлениям ее использования, определим сумму отклонений, списываемых на соответствующие счета.

Если нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость выше фактической (экономия), калькуляционная разница списывается методом «красное сторно».

Если нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость ниже фактической (перерасход), то на списание калькуляционной разницы составляется дополнительная запись. Итоговые данные разниц между нормативно-прогнозной (плановой) и фактической себестоимостью в разрезе (группы однородных культур) переносят в производственный отчет по растениеводству и по корреспондирующим счетам — в журнале-ордере ф. № 10-АПК.

После списания разниц между нормативно-прогнозной (плановой) и фактической себестоимостью продукции растениеводства на субсчете 1 «Растениеводство» счета 20 «Основное производство» остаются только затраты на незавершенное производство.

Контрольные вопросы

1. В чем особенность отрасли растениеводства и каково ее влияние на организацию учета затрат?
2. Перечислите объекты учета затрат и калькуляции в растениеводстве.
3. Охарактеризуйте первичный учет затрат и выхода продукции растениеводства.
4. Что собой представляет методика исчисления себестоимости продукции растениеводства (зерновых, овощных, многолетних, однолетних трав, картофеля, льна)?
5. Как производится определение и списание разниц между фактической и нормативно-прогнозной (плановой) себестоимостью продукции растениеводства?

ГЛАВА 24. Учет затрат, выхода продукции животноводства и исчисление ее себестоимости

24. 1. Задачи учета затрат на производство продукции животноводства

Животноводство — одна из основных отраслей сельскохозяйственного производства. Оно призвано обеспечить потребности населения в продуктах питания, перерабатывающие организации в сырье, а отрасль растениеводства — в органических удобрениях.

В зависимости от видов выращиваемых животных различают следующие отрасли: *скотоводство, свиноводство, овцеводство, птицеводство, коневодство, звероводство, кролиководство, рыбоводство и пчеловодство.*

Каждая из этих отраслей может включать конкретные производства со специализацией по выпуску отдельных видов продукции: скотоводство — молочное животноводство и выращивание скота на мясо; птицеводство — производство яиц и мяса; свиноводство — производство мяса и воспроизводство племенного молодняка и т. д.

В связи с этим в бухгалтерском учете затраты в животноводстве разграничиваются по отраслям, видам и технологическим группам животных. Вложение средств в животноводство, выход продукции по сравнению с отраслью растениеводства характеризуется значительно большей равномерностью и однородностью операций.

Так как в животноводстве отсутствуют резкие разрывы в сроках вложения средств и выхода продукции, все затраты данного календарного года относятся к производству продукции текущего года (за исключением пчеловодства — стоимость меда, рыбоводства — затраты по зарыблению, птицеводства — расходы на незаконченную инкубацию), поэтому нет необходимости разграничивать затраты по смежным годам.

В животноводстве в отличие от растениеводства также отпадает необходимость в классификации затрат по периодам и видам работ, так как весь технологический процесс в данной отрасли характеризуется однородностью выполненных операций.

Объектами калькуляции в животноводстве являются отдельные виды основной или сопряженной продукции: молоко, приплод, прирост живой массы, шерсть, мед, яйцо, мальки, сеголетки, рыба. Побочная продукция не калькулируется, а учитывается и оценивается исходя из нормативных (расчетных) затрат.

Бухгалтерский учет в отрасли животноводства должен обеспечить своевременное и точное отражение затрат в разрезе ферм (бригад), групп животных; полный и своевременный учет поступающей животноводческой продукции; экономически обоснованное исчисление себестоимости каждого вида продукции.

24. 2. Синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции животноводства

Учет затрат и выхода продукции в отрасли животноводства осуществляют по видам или технологическим группам животных. Объекты учета производственных затрат — отдельные отрасли животноводства, скотоводство (молочное и мясное), свиноводство, овцеводство, птицеводство, кролиководство, пушное звероводство, рыбоводство, пчеловодство, а также отдельные виды и группы скота в пределах перечисленных отраслей.

Учет затрат и выхода продукции животноводства ведется на операционном калькуляционном счете 20 «Основное производство», субсчете 2 «Животноводство». По дебету этого субсчета в начале года отражается сальдо в сумме затрат по незавершенному производству в животноводстве, по отраслям (инкубация, рыбоводство, пчеловодство), а в течение года учитывают все прямые затраты по животноводству.

В конце года на дебет субсчета дополнительно относят разницу между фактической и нормативно-прогнозной (пластовой) себестоимостью кормов производства текущего года, продукции переработки промышленного производства, израсходованных на корм продуктивному скоту, оказанных услуг и выполненных работ вспомогательными производствами, а также разницу между нормативным (плановым) и фактическим размером общепроизводственных и общехозяйственных расходов животноводства. Эта разница отражается дополнительной записью (при перерасходе против норматива или методом «Красное сторно» (при экономии против норматива).

После списания калькуляционных разниц и распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, в конце года по дебету счета 20, субсчета 2 будут учтены все затраты по содержанию животных.

На кредите счета 20, субсчете 2 «Животноводство» в течение года отражают количество и стоимость основной, сопряженной и побочной продукции животноводства по нормативно-прогнозной (плановой) оценке, а в конце года после исчисления фактической себестоимости продукции животноводства здесь отражают также суммы корректируемой разницы между фактической и нормативно-прогнозной (плановой) себестоимостью.

Аналитический учет затрат и выхода продукции животноводства ведут в производственном отчете по животноводству (форма № 18а). Его составляют по итогам данных за месяц и нарастающим итогом за год из соответствующих первичных и сводных документов.

Производственный отчет по животноводству состоит из трех разделов: I — затраты на производство продукции животноводства (дебет субсчета 20-2); II — выход продукции животноводства; III — обороты по кредиту субсчета 20-2.

Основными документами для отражения затрат в первом разделе производственного отчета являются: табель учета рабочего времени и начисления заработка работникам животноводств, ведомость учета расхода кормов, накопительная ведомость учета кормов, требование-накладная, расчет амортизации (износа) основных средств, накопительные ведомости учета работы грузового автотранспорта и учета использования машинно-тракторного парка, отчет о движении продуктов и материалов, акт на списание инвентаря, спецодежды и спецобуви, ведомость расчета амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств (ф. № 48-АПК).

Данные о выходе продукции животноводства во втором разделе производственного отчета отражают на основании следующих документов: молоко — журнала учета надоя молока и ведомости учета движения молока, шерсть — актов настрига и приема шерсти, выведенных птенцов — акта на вывод и сортировку суточного молодняка, приплод — акты на оприходование приплода животных, ведомость определения прироста живой массы, ведомость взвешивания животных.

Данные о выходе продукции, отраженные во втором разделе производственного отчета, должны соответствовать данным в соответствующих сводных формах о движении продукции и животных: книге учета движения животных и птицы, отчете о движении скота и птицы на ферме, карточках учета движения молодняка птицы, ведомости учета движения молока, отчете о движении продукции и материалов, карточках учета движения взрослой птицы.

В третьем разделе производственного отчета отражаются обороты по кредиту счета 20, субсчету 2 «Животноводство» в корреспонденции со счетами: 43 «Готовая продукция», 11 «Животные на выращивании и откорме», 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство».

Кредитовые обороты переносят в журнал-ордер ф. № 10-АПК, итоговые кредитовые обороты по всем счетам в корреспонденции с дебетуемыми счетами из журнала-ордера ф. № 10-АПК переносят в Главную книгу. Для получения сводных данных по объектам учета затрат в животноводстве в целом по хозяйству ведут сводный производственный отчет по животноводству.

В производственном отчете затраты на животноводство группируют по следующим статьям затрат: 1. «Расходы на оплату труда»; 2. «Отчисления на социальные нужды»; 3. «Сырье и материалы», в том числе «Средства защиты животных»; «Корма»; 4. «Работы и услуги»; 5. «Содержание и эксплуатация основных средств»; 6. «Расходы денежных средств»; 7. «Прочие затраты»; 8. «Потери от брака, падежа животных»; 9. «Затраты по организации производства и управлению».

По статье «Расходы на оплату труда» отражают суммы, начисленные в порядке оплаты труда за фактически выполненные работы в животноводстве, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов (дояркам, скотникам, свиноварям, чабанам, птичницам и другим работникам животноводства), занятым непосредственно на работах по обслуживанию животных, а также стоимость продукции, выдаваемой им в порядке натуральной оплаты труда, премии за увеличение производства продукции, сокращения прямых затрат, надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, совмещение профессий, расширение зон обслуживания, а также надбавки за стаж работы.

При отнесении в затраты животноводства начисленной оплаты труда дебетуют счет 20, субсчет 2 и кредитуют счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда на сумму начисленной оплаты труда» и 96 «Резервы предстоящих расходов» — на сумму созданного резерва на покрытие предстоящих расходов на оплату отпусков.

По статье «Отчисления на социальные нужды» отражают обязательные отчисления в фонд социальной защиты населения от всех видов оплаты труда в размерах, установленных законодательством. При отнесении в затраты животноводства начисленных сумм дебетуют счет 20, субсчет 2 и кредитуют счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — на сумму взносов, начисленных в фонд социальной защиты населения.

На статью «Сырье и материалы» относят стоимость кормов собственного производства и покупных, израсходованных на корм скоту птице и другим животным. На эту же статью относят расходы по приготовлению кормов на кормокухнях. Эти расходы распределяют между отдельными учетными группами скота пропорционально массе приготовленных кормов. Здесь также учитывают стоимость подстилки, яйца для инкубации.

При списании израсходованных кормов на корм животных и птицы дебтуют счет 20, субсчет 2 и кредитуют счета: 10 «Материалы», субсчет 6 «Корма» — при списании стоимости израсходованных кормов собственного производства и покупных; 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» — при отнесении затрат на приготовление кормов на кормокухнях, а также при списании молока, израсходованного на выпойку телят, 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство» — на стоимость кормов, скормленных животным путем выпаса.

На данную статью также относят стоимость использованных на лечение животных и птицы биопрепаратов, медикаментов и дезинфицирующих средств, приобретенных за счет средств хозяйства, а также расходы, связанные с их использованием в животноводстве.

При списании израсходованных на лечение животных и птицы биопрепаратов, медикаментов и дезинфицирующих средств дебтуют счет 20, субсчет 2 и кредитуют счет 10 «Материалы», субсчет 14 «Средства защиты растений, животных и медикаменты».

По этой статье списывают стоимость нефтепродуктов, твердого топлива и газа в баллонах и резервуарах, использованных в животноводстве на производственно-технологические нужды, а также стоимость инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы стоимостью до одной базовой величины включаются в затраты производства по мере их отпуска в эксплуатацию.

При списании нефтепродуктов, топлива и газа, инвентаря, хозяйственных принадлежностей, использованных в животноводстве, дебтуют счет 20, субсчет 2 и кредитуют счета 10 «Материалы», субсчет 3 «Топливо» — на сумму израсходованного топлива для нужд животноводства; 10 «Материалы», субсчет 10 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» — на сумму израсходованных инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

По статье «Работы и услуги» ежемесячно отражают стоимость работ и услуг, выполненных собственными вспомогательными производствами (грузовым автотранспортом, электроснабжением, водоснабжением, теплоснабжением, гужевым транспортом). На эту статью относят также

суммы начисленной амортизации, затраты на ремонт и техническое обслуживание техники, выполненных тракторами транспортных работ в животноводстве, а также стоимость услуг и работ, выполненных для животноводства сторонними организациями.

При отнесении стоимости работ и услуг, выполненных для животноводства, дебтуют счет 20, субсчет 2 и кредитуют счета: 23 «Вспомогательные производства» (соответствующие субсчета) на сумму работ и услуг, оказанных собственными вспомогательными производствами; 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования», субсчет 1 «Содержание и эксплуатация машинно-тракторного парка» — на сумму начисленной амортизации и затрат на ремонт и техническое обслуживание по транспортным работам, выполненным машинно-тракторным парком для животноводства; 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость оказанных услуг производственного характера сторонними организациями.

На статью «Содержание и эксплуатация основных средств» относят суммы амортизационных отчислений (износа) на полное восстановление, затраты на все виды ремонта и техническое обслуживание основных средств. В животноводстве эти затраты относят прямо на соответствующие виды или технологические группы животных. Однако при содержании в животноводческих помещениях нескольких видов технологических групп животных эти расходы распределяются между ними пропорционально занимаемой площади.

При списании указанных затрат дебтуют счет 20, субсчет 2 и кредитуют следующие счета: 02 «Амортизация основных средств» — на сумму начисленной амортизации основных средств животноводства; 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», если ремонт и техническое обслуживание основных средств осуществлял подрядчик; субсчет 23-2 «Ремонт зданий и сооружений» — на стоимость ремонта, произведенного собственными силами.

По статье «Расходы денежных средств» учитывают отчисления в специальные внебюджетные фонды, целевые сборы, а также налоги, сборы и платежи в бюджет, определенных действующим законодательством (экологический налог, т. е. платежи за допустимые в пределах установленных лимитов выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду).

По этой статье учитывают платежи по обязательным видам страхования имущества и скота. Платежи по страхованию скота прямо относят на соответствующие счета объектов затрат по видам и группам животных. Страховые платежи по зданиям, сооружениям, используемым в живот-

новодстве, распределяют на виды и группы животных (при невозможности прямого отнесения) пропорционально затратам по содержанию и эксплуатации основных средств.

При отнесении в затраты производства налогов, сборов, платежей в бюджет, а также страховых платежей дебетуют счет 20, субсчет 2 и кредитуют следующие счета: 68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму начисленных платежей, сборов и налогов в бюджет; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» — при начислении страховых платежей.

По статье «*Прочие затраты*» учитывают затраты, не вошедшие в предыдущие. К ним относятся затраты на пусконаладочные работы, связанные с освоением вводимых в эксплуатацию новых производственных мощностей и объектов (животноводческих комплексов, птицефабрик). Они предварительно учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов», а затем в течение нормативного срока освоения производственных мощностей, но не более чем в течение трех лет относятся в затраты соответствующих производств. Затраты на строительство и содержание летних лагерей, загонов, навесов и других сооружений некапитального характера для животных (эти затраты также списываются со счета 97); затраты по искусственному осеменению животных (без стоимости услуг станций по искусственному осеменению животных); затраты по ограждению ферм, оборудованию дезбарьеров, строительству санпропускников и других объектов, связанных с ветеринарно-санитарными мероприятиями.

При отнесении данных затрат дебетуют счет 20, субсчет 2 и кредитуют следующие счета: 10 «Материалы», субсчет 8 «Строительные материалы» — при использовании строительных материалов для ограждения ферм и оборудования дезбарьеров; 97 «Расходы будущих периодов» — при списании затрат на строительство и содержание летних лагерей, загонов, навесов и других сооружений некапитального характера, а также расходов, связанных с пусконаладочными работами по освоению новых производственных мощностей и объектов для животных в доле, приходящейся на текущий год; 43 «Готовая продукция», субсчет 2 «Продукция животноводства» — при отнесении стоимости спермы, израсходованной для искусственного осеменения животных.

По статье «*Потери от брака, надежда животных*» учитывают потери от гибели молодняка и взрослого скота, находящегося на выращивании и откорме, птицы, зверей, кроликов, а также семей пчел. На эту статью не

относят потери в результате стихийных бедствий и подлежащие взысканию с виновных лиц. В соответствии с приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия от 14 августа 2007 г. № 363 установлены нормы технологического отхода животных и птицы, которые применяются в целях налогового учета. Нормы технологического отхода животных и примерная масса молодняка животных при рождении приведены в табл. 24.1 и 24.2.

Таблица 24.1. Показатели допускаемого технологического отхода и смертности при получении и выращивании молодняка сельскохозяйственных животных, %

Производственно-возрастные и технологические	Технологический отход	В том числе смертность
Телята (по ОСТ 10.160-88)		
Профилактический период до 20 дней (от поголовья на начало технологического периода)	5,5	3
Выращивание телок для ремонта стада:	4	2
от 20 дней до 2 месяцев	3	1,4
от 2 месяцев до 6 месяцев	1,5	0,7
от 6 месяцев до 12 месяцев, от 12 месяцев до 18 месяцев	3	0,4
Откорм телят:		
от 20 дней до 2 месяцев	2,5	1,2
от 2 месяцев до 6 месяцев	2	1
Поросята (по ОСТ 10.164-88)		
Поросята-сосуны	12	5
Поросята на дорастивании	6	4
Молодняк на откорме	2	1
Ягнята (по ОСТ 10.172-88)		
Выращивание ягнят до 4 месяцев под маткой (из расчета выхода ягнят на 100 маток)	5	2,5
Ранний отъем от маток с последующим дорастиванием на искусственных кормах	6	3
Искусственное вскармливание ягнят	10	4,5

При отнесении стоимости падежа дебетуют счет 20, субсчет 2 и кредитуют счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Предварительно стоимость павших животных списывают в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 11 «Животные на выращивании и откорме».

**Таблица 24.2. Примерная живая масса молодняка
сельскохозяйственных животных**

Телята	20 кг и выше в зависимости от породы
Жеребята	40 кг и выше
Верблюжата одногорбые	35–40 кг
Верблюжата двугорбые	30–35 кг
Поросята	800 г и выше
Ягнята	2–2,5 кг
Буйволята	35 кг и выше
Телята коров	15 кг и выше
Оленята пятнистых оленей	4,5–5,5 кг
Цыплята (суточные)	36 г
Утята пекинские (суточные)	45 г
Гусята (суточные)	40 г
Индюшата (суточные)*	50 г
Цесарки	25–30 г
Перепелята	6–7 г
Крольчата	40–90 г в зависимости от породы и количества родившихся в одном помете
Щенки собак	400–500 г

По статье «Затраты по организации производства и управлению» ежемесячно или ежеквартально списывают в нормативном (плановом) размере общепроизводственные (общепромышленные) и общехозяйственные расходы, корректируемые в конце года до уровня фактических затрат. При этом дебетуют счет 20, субсчет 2 и кредитуют счет 25 «Общепроизводственные расходы», субсчет 2 «Общепроизводственные (общепромышленные) расходы животноводства» и счет 26 «Общехозяйственные расходы» — на сумму распределенных общепроизводственных расходов животноводства и общехозяйственных расходов.

Сельскохозяйственные организации могут выделять и дополнительные статьи затрат, которые учитывают специфику отдельных отраслей животноводства. К ним относят: по цеху инкубации в птицеводстве «Стоимость яиц, заложенных на инкубацию», в птицеводстве яичного направления — «Разница между себестоимостью взрослой птицы, проданной или забитой на мясо, и выручкой от ее реализации»; в рыбоводстве — «Стоимость мальков, пущенных в водоемы», в овцеводстве — «Расходы по стрижке овец, классировке, упаковке и маркировке шерсти».

Полученную в течение года продукцию животноводства оценивают по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости и приходуют с кредита счета 20, субсчет 2 в дебет следующих счетов: 11 «Жи-

вотные на выращивании и откорме» - на стоимость поступившего приплода, прироста живой массы животных, суточного молодняка птицы; 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство» - при отнесении стоимости навоза, помета, вывезенного на поля, а также на сумму затрат пчеловодства, относимых на затраты по выращиванию сельскохозяйственных культур; 43 «Готовая продукция», субсчет 2 «Продукция животноводства» - при оприходовании продукции животноводства в течение года по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости, с корректировкой в конце года до фактической.

Субсчет 20-2 «Животноводство» на конец года может иметь нераспределенные затраты по содержанию кормоцехов, кормокухонь, а также в птицеводстве (затраты по инкубации яиц, если они заложены в инкубатор в декабре и до конца года цыплята не выведены), пчеловодстве (стоимость меда, оставшегося в ульях на зиму).

24. 3. Исчисление себестоимости продукции животноводства

Себестоимость продукции животноводства определяется исходя из затрат, приходящихся на соответствующий вид (технологическую группу) животных, за вычетом затрат на незавершенное производство. *Объекты исчисления себестоимости* - виды основной и сопряженной продукции, полученные от каждого вида животных.

При этом себестоимость основной продукции определяют суммой затрат, учтенной по данной группе животных и птицы, за вычетом стоимости побочной продукции: навоза, шерсти-линьки, пуха, пера-линьки, волоса-сырца и т. д.

Стоимость навоза определяется исходя из нормативных (расчетных) затрат на его уборку и хранение, стоимости подстилки (соломы, торфа, опилок и др.), суммы амортизации основных средств, расходов по удалению навоза из ферм и навозохранилищ и других расходов, связанных с хранением навоза. Жидкий навоз учитывают в зависимости от его влажности в пересчете на подстилочный навоз по установленным коэффициентам. Жидкий навоз влажностью 98 % следует отнести к сточным водам животноводческих ферм. Себестоимость 1 т навоза определяют делением общей суммы затрат на его физическую массу.

Пример. Амортизационные отчисления (износ) по основным средствам на удаление навоза из навозохранилища молочно-товарной фермы за год составляют 77 750 тыс. р. Расчетные затраты по выемке и хра-

пению навоза, тыс. р.: 43 000, стоимость подстилки — 38 000, всего затрат — 158 750. Получено навоза 6350 т. Себестоимость 1 т навоза составит 25 тыс. р. (158 750 тыс. р. : 6350 т).

Прочая побочная продукция, получаемая в животноводстве (шерсть-линька, пух, перо, волос-сырец, яйцо митражное, мясо петушков яичных кур, забитых в суточном возрасте, рога, копыта, мясо забитых зверей, шкуры и утилизированные тушки павших от незаразных заболеваний), оценивается по ценам возможной реализации или использования.

Молочное скотоводство. Объектами исчисления себестоимости продукции основного стада молочного скота являются молоко и приплод. Для исчисления себестоимости 1 ц молока и 1 головы приплода из общей суммы затрат на содержание основного молочного стада исключается стоимость побочной продукции (навоза, шерсти-линьки и волоса-сырца). Оставшуюся сумму затрат распределяют в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко — 90 %, на приплод — 10 %.

Пример. Затраты на содержание молочного стада коров за отчетный год составили 2 100 000 тыс. р., стоимость навоза шерсти-линьки в нормативной оценке равна 158 750 тыс. р. Получено за год 25 120 ц молока по нормативно-прогнозной себестоимости 1 244 725 тыс. р. и 820 голов приплода по нормативно-прогнозной себестоимости 202 325 тыс. р.

Сумма затрат, приходящаяся на основную продукцию, составит 1 941 250 тыс. р. (2 100 000 тыс. р. — 158 750 тыс. р.). Затраты, относимые на производство молока, — 1 747 125 тыс. р. (1 941 250 · 90% : 100%), на приплод — 194 125 тыс. р. (1 941 250 · 10 : 100). Отсюда себестоимость 1 ц молока составит 69 600 р. (1 747 125 тыс. р. : 25 120 ц) и одной головы приплода — 236 740 р. (194 125 тыс. р. : 820).

В специализированных хозяйствах по направленному выращиванию коров-первотелок себестоимость полученного молока, приплода и прироста живой массы коров-первотелок определяется распределением затрат на их содержание пропорционально стоимости продукции по ценам реализации.

По группе молодняка всех возрастов крупного рогатого скота и взрослых животных, выбракованных из основного стада и поставленных на откорм, объектами калькуляции являются прирост живой массы и живая масса поголовья скота.

Для исчисления прироста живой массы за отчетный период необходимо суммировать живую массу по группам молодняка и взрослым животным на откорме на конец года и живую массу поголовья этих же групп, выбывшего в течение года, включая и живую массу павшего скота. Из

полученного итога вычитают живую массу приплода и поголовья, поступившего на выращивание и откорм в течение года, и живую массу поголовья, имевшегося на начало года. Валовой прирост живой массы определяется по формуле

$$\Pi = M_k + M_v - M_n - M_{\text{п}},$$

где Π — прирост живой массы скота за отчетный период; M_k — масса поголовья на конец года; M_n — масса выбывшего поголовья за год, включая павших животных по их массе на последнее взвешивание до падежа; M_v — масса скота, поступившего на выращивание и откорм в течение года; $M_{\text{п}}$ — масса поголовья на начало года.

Полученная величина составит прирост живой массы, включая прирост живой массы в отчетном году по павшим животным за период с начала года до момента падежа. Себестоимость центнера прироста живой массы исчисляются делением полученной суммы затрат на содержание животных на выращивании и откорме за вычетом стоимости побочной продукции (навоза, шерсти-линьки и волоса-сырца) на количество центнеров прироста живой массы.

Пример. Затраты на выращивание молодняка крупного рогатого скота и взрослых животных, выбракованных из основного стада и поставленных на откорм, составили 720 000 тыс. р. Прирост живой массы равен 847,5 ц, а стоимость побочной продукции — 32 000 тыс. р. Затраты без стоимости побочной продукции составляют 688 000 тыс. р. (720 000 тыс. р. — 32 000 тыс. р.), а себестоимость 1 ц прироста живой массы — 812,0 тыс. р. (688 000 тыс. р. : 847,5ц).

Для исчисления фактической себестоимости выбывшего поголовья (реализованного), переведенного в другие возрастные группы, забитого в хозяйстве, погибшего в результате стихийных бедствий, павшего по вине работников животноводства и оставшегося в хозяйстве на конец года, *рассчитывается себестоимость 1 ц живой массы скота.* Данный расчет себестоимости живой массы необходим, так как по одному и тому же виду молодняка животных и взрослого скота на откорме применяются разные цены при учете их поступления по счету 11 «Животные на выращивании и откорме», поэтому необходимо исчислять два показателя: *себестоимость калькулируемого поголовья и живую массу скота.*

Себестоимость калькулируемого поголовья равна стоимости животных на начало года, животных, поступивших на выращивание и откорм со стороны и из других учетных групп, приплода и прироста за отчетный год.

Калькулируемая живая масса состоит из живой массы скота, оставшегося в хозяйстве на конец года, живой массы поголовья, выбывшего в течение года (реализованного, переведенного в другие группы, забитого в хозяйстве, погибшего от стихийных бедствий, павшего по вине работников животноводства), без живой массы павшего поголовья, включенного в состав затрат животноводства по статье «Потери от падежа животных».

Для исчисления себестоимости 1 ц живой массы скота необходимо себестоимость калькулируемого поголовья за вычетом нормативно-прогнозной себестоимости павших животных по вине хозяйства (отнесенных в состав производственных затрат по статье «Потери от падежа животных») разделить на его живую массу.

Расчет себестоимости 1 ц живой массы молодняка крупного рогатого скота и взрослых животных, выбракованных из основного стада, приведен в табл. 24.3.

Таблица 24.3. Расчет себестоимости 1 ц живой массы молодняка крупного рогатого скота и взрослых животных, выбракованных из основного стада

Показатель	Количество голов, шт.	Живая масса, ц	Стоимость, тыс. р.
Остаток на начало года	830	1909	954 500
Поступило в течение года: приплод	820	213	272 200
прирост живой массы	—	1510	679 500
Из основного стада на откорм	95	361	270 750
Куплено	20	60	48 000
Итого	1765	4053	2 224 950
Переведено в основное стадо	119	369	184 500
Реализовано	690	2280	1 140 000
Пало по вине хозяйства	10	9	4500
Забито в хозяйстве	25	48	24 000
Остаток на конец года	921	1347	871 950
Итого расход с остатком	1765	4053	2 224 950
Себестоимость 1 ц живой массы	—	—	549,00

Следовательно, стоимость калькулируемого поголовья составит, тыс. р.: 2 220 450 (954 500 + 272 200 + 679 500 + 270 750 + 48 000 – 4500), а его живая масса — 4044 ц (369+2280+48+ 1347). Себестоимость 1 ц живой массы скота составит 549 тыс. р. (2 220 450 : 4044).

По исчисленной себестоимости 1 ц живой массы оценивают животных реализованных, переведенных в основное стадо, оставшихся на ко-

нец года и погибших от стихийных бедствий и падежа, отнесенного за счет виновных лиц.

Мясное скотоводство. Объектами исчисления себестоимости по основному стаду мясного скота являются: прирост живой массы телят в возрасте до 8 месяцев, общая живая масса телят-отъемышей и одна голова приплода.

При определении себестоимости 1 ц прироста телят в возрасте до 8 месяцев необходимо из общей суммы затрат по содержанию основного стада (с телятами до 8 месяцев) вычесть стоимость побочной продукции молока (по цене возможной реализации), а также стоимость навоза, шерсти-линьки и волоса-сырца), полученную сумму разделить на количество центнеров прироста живой массы телят, включая живую массу приплода.

Себестоимость 1 ц живой массы телят-отъемышей определяют делением общей себестоимости живой массы на количество центнеров живой массы 8-месячных телят за год. Общая себестоимость живой массы телят состоит из стоимости на начало года, себестоимости прироста живой массы телят за год и стоимости поступивших в данную группу со стороны. Количество центнеров живой массы равно: массе телят на конец года и массе выбывших в течение года по различным направлениям (переведено в старшие группы, забито в хозяйстве, реализовано), включая живую массу павших животных. Себестоимость 1 головы приплода телят при рождении и при отъеме определяют исходя из себестоимости 1 ц живой массы и живой массы теленка при рождении.

Фактическую себестоимость 1 ц прироста живой массы молодняка старше 8 месяцев и взрослого скота на откорме исчисляют в таком же порядке, как и молодняка на выращивании и откорме молочного скота.

До исчисления себестоимости продукции свиноводства необходимо: определить фактическую себестоимость выполненных услуг вспомогательными производствами и, исходя из объемов оказанных ими услуг свиноводству, отнести долю расходов вспомогательных производств на свиноводство (или списать калькуляционную разницу, если в течение года услуги вспомогательных производств относятся к номативно-прогнозной стоимости);

- определить и списать долю общепроизводственных и общехозяйственных расходов на свиноводство;
- исчислить фактическую себестоимость продукции растениеводства и списать калькуляционные разницы в доле, приходящейся на свиноводство;
- распределить расходы по содержанию кормоцехов (кормокухонь) между отдельными видами (группами) животных пропорцио-

пально физической массе расходуемых кормов, приготовленных в кормоцехах;

- распределить затраты по размолу фуражного зерна пропорционально массе использованной муки (дёрги). Расходы по содержанию и эксплуатации ДКУ (мельниц) учитывают на отдельном аналитическом счете 20 «Основное производство» (субсчет 3 «Промышленные производства»).

Объектами исчисления себестоимости в свиноводстве являются: по учетной группе свиней «Основное стадо» — приплод, прирост живой массы и общая живая масса поросят-отъемышей; по учетной группе «Свинья на выращивании и откорме» — полученный прирост живой массы и общая живая масса.

Себестоимость 1 ц прироста живой массы поросят в возрасте до 2 месяцев исчисляется делением затрат на содержание основного стада свиней, за исключением стоимости побочной продукции на количество центнеров полученного прироста, включая живую массу приплода при рождении. Себестоимость 1 ц прироста других учетных групп свиней на доращивании и откорме определяют путем деления общей суммы затрат, учтенной по соответствующей группе, без стоимости побочной продукции, на массу полученного прироста по данной группе.

Себестоимость 1 головы поросят-отъемышей исчисляется делением их себестоимости на количество голов, отнятых из-под маток поросят. Себестоимость 1 ц живой массы молодняка свиней до отъемного возраста равна стоимости молодняка свиней, находившегося под матками на начало года, и стоимости приплода и прироста молодняка до отъема в отчетном году, разделенную на живую массу калькулируемого поголовья. Живая масса поголовья состоит из живой массы молодняка до 2 месяцев, оставшегося под матками на конец года, и живой массы отнятых поросят (переведенных в другую производственно-технологическую группу).

В специализированных хозяйствах фактическую себестоимость продукции свиноводства исчисляют как в целом по отрасли, так и по каждой технологической группе, а в неспециализированных — только в целом по отрасли. По этой причине в неспециализированных хозяйствах объектом калькуляции является прирост всех групп свиней, находящихся на выращивании и откорме, и их живая масса.

При исчислении себестоимости 1 ц прироста в неспециализированных хозяйствах необходимо из общей суммы затрат по свиноводству исключить стоимость побочной продукции, а оставшиеся издержки разделить на валовой прирост живой массы свиней.

Овцеводство и козоводство. Объектами исчисления себестоимости продукции овцеводства являются шерсть, прирост живой массы, живая масса и приплод.

Себестоимость ягнят на момент рождения определяются в шерстно-мясном овцеводстве в размере 10 %, романовском — 12 % общей суммы затрат на содержание овец за вычетом стоимости побочной продукции. При исчислении себестоимости прироста живой массы и шерсти оставшуюся сумму затрат распределяют между названными видами продукции пропорционально стоимости прироста живой массы и шерсти в оценке по ценам реализации 1 ц живой массы овец и 1 ц шерсти.

Расходы, связанные с содержанием стригального пункта, стрижкой овец, классировкой, упаковкой и маркировкой шерсти, относят на себестоимость шерсти. Используя данные аналитического счета «Овцеводство», определим фактическую себестоимость основных видов продукции (табл. 24.4).

Таблица 24.4. Расчет себестоимости продукции овцеводства мясо-шерстного направления

Показатель	Количество	Средняя цена реализации, тыс. р.	Стоимость продукции по ценам реализации, тыс. р.	Удельный вес, %	Затраты на продукцию, тыс. р.	Себестоимость единицы продукции, тыс. р.
Шерсть, ц	47	3800	178 600	38,88	136 118,88	2896,0
Прирост живой массы, ц	540	520	280 800	61,12	213 981,12	396,0
Приплод, гол.	3600	—	—	—	38 900	10,80
Всего затрат (без стоимости побочной продукции)	—	—	459 400	100	389 000	—

Птицеводство. Учет затрат по содержанию взрослого стада и молодняка птицы в специализированных организациях ведется отдельно исходя из технологии их выращивания в конкретных производственных условиях. Объектами калькуляции себестоимости продукции птицеводства во взрослом стаде являются яйца, в инкубатории — птенцы суточные, на выращивании молодняка — прирост живой массы и живая масса. Себестоимость 1 тыс. яиц исчисляется путем деления общих затрат на содержание взрослого стада птицы за вычетом стоимости побочной продукции (помета, пуха, неразбитого яйца) на количество полученных яиц. Характерная особенность учета затрат птицеводства яичного направления в том, что в составе затрат выделена статья «Разница между

себестоимостью птицы, проданной или забитой на мясо, и выручкой от ее реализации».

При исчислении себестоимости 1 ц прироста живой массы молодняка всех видов птицы необходимо из суммы затрат на выращивание молодняка вычесть стоимость побочной продукции (яиц, которые оцениваются по ценам реализации, а также стоимость помета).

Себестоимость 1 ц живой массы молодняка птицы калькулируется в таком же порядке, как и себестоимость 1 ц живой массы молодняка крупного рогатого скота и свиней.

Себестоимость 1 тыс. голов суточных птенцов исчисляют делением всех затрат по инкубации яиц (включая их стоимость) за вычетом стоимости побочной продукции (яйца неоплодотворенные, а также изъятые после второго миража; мясо забитых суточных петушков, предназначенных для кормления животных) на количество деловых суточных птенцов.

Затраты по цеху инкубации состоят из стоимости незавершенного производства по цеху инкубации на начало года и затрат текущего года за вычетом стоимости незавершенного производства на конец года.

Для определения затрат незавершенного производства по цеху инкубации на конец года необходимо фактическую себестоимость нахождения одного яйца в инкубаторе умножить на количество заложенных яиц и фактическую продолжительность их инкубации (в днях) в период до 1 января.

В неспециализированных хозяйствах затраты по птицеводству учитывают в целом по отрасли. Для исчисления себестоимости продукции птицеводства необходимо общую сумму затрат за вычетом стоимости побочной продукции распределить между яйцами и приростом живой массы птицы пропорционально их стоимости по ценам реализации, а полученные суммы разделить на количество соответствующей продукции (яйца, прирост живой массы).

Коневодство. Себестоимость жеребенка при рождении исчисляют исходя из стоимости 60 кормо-дней содержания кобыл.

Для исчисления себестоимости приплода к моменту отбивки в племенном коневодстве необходимо из общей суммы затрат на содержание кобыл, жеребцов-производителей и жеребцов-пробников вычесть стоимость побочной продукции, а также стоимость работы кобыл и жеребцов (по нормативной себестоимости коне-дня рабочих лошадей), а оставшуюся сумму затрат разделить на количество голов полученного приплода.

На кумысных фермах с конюшенно-пастбищным содержанием конского поголовья основным видом продукции является кобылье молоко,

из которого изготавливают кумыс, а также жеребята, выращенные до отъема.

Себестоимость кобыльего молока определяют по сумме затрат на содержание кобыл и жеребцов-производителей кумысной фермы (включая расходы по доению и подкормке жеребят) за вычетом стоимости побочной продукции, жеребят-отъемышей, стоимости работ кобыл и жеребцов. По этой причине неплеменных жеребят оценивают по ценам, установленным на мясных жеребят, а племенных жеребят-отъемышей — в размере 40 % действующей прејскурантной цены одной лошади второй категории первого класса соответствующей породы, стоимость работ кобыл и жеребцов — по нормативной себестоимости коне-дня рабочих лошадей, навоз — в нормативной оценке, шерсть-линьку — по цене возможной реализации.

Объектом исчисления себестоимости выращивания молодняка рабочих лошадей является прирост и полная себестоимость поголовья по годам рождения (переведенного в основное стадо, реализованного и оставшегося на конец года). *Себестоимость прироста молодняка* лошадей по годам рождения определяют затратами на его содержание за вычетом стоимости побочной продукции и стоимости работ молодняка старшего возраста (в оценке фактической себестоимости рабочего дня лошади), которые распределяются пропорционально количеству кормо-дней.

Затраты на выращивание жеребят и молодняка прошлых лет пользовательного коневодства за вычетом стоимости побочной продукции (прирост) ежегодно присоединяют к балансовой стоимости молодняка, имевшегося на начало года, а по молодняку, родившемуся в текущем году, — к стоимости приплода. Затраты на содержание поголовья, переведенного в рабочий скот, реализованного и оставшегося на конец года, распределяют по назначению пропорционально количеству кормо-дней. Себестоимость выращенного молодняка лошадей исчисляется суммированием стоимости лошадей числившегося на начало года купленного молодняка, полученного приплода, прироста молодняка рабочего скота соответствующих возрастных групп.

Кролиководство. Объектами калькуляции себестоимости в кролиководстве являются деловой приплод, прирост живой массы молодняка и живая масса кроликов. Себестоимость 1 головы приплода при рождении определяется в размере 50 % нормативно-прогнозной себестоимости 1 головы молодняка к моменту отсадки. Для исчисления себестоимости 1 головы делового приплода необходимо из общей суммы затрат на содержание самок и самцов взрослых и молодняка до отсадки вычесть

стоимость побочной продукции, а полученную сумму затрат разделить на количество голов делового приплода.

Себестоимость прироста живой массы молодняка составляют затраты на выращивание молодняка после отсадки. Себестоимость 1 ц живой массы кроликов исчисляют в таком же порядке, что и по молодняку животных на выращивании и откорме молочного скотоводства, свиноводства.

Пушное звероводство. Объектами исчисления себестоимости продукции звероводства являются: по лисицам, норкам и песцам — деловой молодняк рождения текущего года (приплод зверей, сохранившийся к концу года); по соболям, нутриям — деловой молодняк рождения текущего года, прирост молодняка рождения прошлых лет, деловой выход молодняка рождения прошлых лет.

Себестоимость 1 головы приплода при рождении приравнивается к 50 % нормативной себестоимости 1 головы молодняка к моменту отсадки.

Себестоимость 1 головы молодняка на момент отсадки исчисляют делением суммы затрат на содержание взрослых зверей с приплодом до момента отсадки без стоимости побочной продукции на количество отсаженного молодняка.

Себестоимость делового молодняка текущего года исчисляют делением общей суммы затрат на содержание взрослого поголовья и молодняка текущего года за вычетом стоимости побочной продукции на количество голов делового приплода.

Побочную продукцию пушного звероводства составляет стоимость навоза, пуха, шкурок павших зверей, кроме шкурок норок, песцов, лисиц и других плотоядных пушных зверей, полученных в период с 1 ноября по 1 апреля; шкурки павших зверей, полученные в период с 1 ноября и по 1 апреля, относятся к основной продукции звероводства и реализуются в порядке, установленном для шкурок, полученных от забоя зверей.

Для того чтобы исчислить себестоимость забитых на шкурки зверей, реализованных и оставшихся в хозяйстве на конец года, необходимо прежде всего исчислить себестоимость 1 головы делового молодняка рождения прошлых лет. Делают это делением стоимости молодняка на начало года и исчислением себестоимости прироста в отчетном году на количество голов делового молодняка.

Если хозяйства не имеют специализированных цехов по выработке шкурок, готовых для реализации (товарных), то затраты по забою зверей учитывают на счете 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство». Полная себестоимость шкурок будет состоять из стоимости забитых зверей, расходов по забою, первичной обработке и хра-

нению необезжиренных шкурок в холодильниках, за вычетом стоимости побочной продукции (мясо тушки, сало, жир забитых зверей), которая оценивается по ценам возможного использования или реализации.

Рыбоводство. В рыбоводстве исчисляют себестоимость 1 тыс. штук мальков, 1 ц сегалеток, 1 ц годовиков и 1 ц рыбы товарной.

Себестоимость 1 тыс. мальков определяется делением суммы затрат на содержание производителей, находящихся в течение года в маточных и нерестовых прудах, на количество мальков, пересаженных из нерестовых прудов.

Для исчисления себестоимости 1 ц сегалеток необходимо общую стоимость мальков и затрат на выращивание рыбопосадочного материала (сегалеток) поделить на количество центнеров выращенных сегалеток. При этом средняя масса одной сегалетки составляет 30 г. Себестоимость сегалеток, находящихся в зимовальных прудах, составляют затраты на незавершенное производство. Затраты незавершенного производства, а также расходы по содержанию прудов составляют себестоимость годовиков (посадочного материала). Для исчисления себестоимости 1 ц рыбопосадочного материала (годовиков) необходимо исчисленные выше затраты по их содержанию и выращиванию разделить на количество центнеров годовиков, не рассаженных в нагульные пруды.

После отлова из зимовальных прудов и пересадки годовиков в нагульные пруды все последующие затраты относят на выращивание товарной рыбы. В состав этих затрат включается стоимость годовиков и расходы на их выращивание до вылова и реализации.

Себестоимость 1 ц товарной рыбы исчисляют делением суммы затрат на ее выращивание и количество полученной товарной рыбы. В неполносистемном рыбном хозяйстве себестоимость товарной рыбы складывается из стоимости рыбопосадочного материала и затрат на его выращивание.

Пчеловодство. Объектами калькуляции продукции пчеловодства являются: мед, воск, прополис, новая пчелиная семья (рой пчел), яд пчелиный (сырец), пыльца цветочная.

Себестоимость продукции пчеловодства исчисляется с учетом производственного направления данной отрасли: медового, медово-опылительного, пчелоразведенческого и опылительного. При исчислении себестоимости продукции пчеловодства медово-опылительного направления из общей суммы вычитают затраты, относимые на опыляемые культуры (20–40 %), а по плодово-ягодным насаждениям, семенникам клевера и люцерны — 40–60 % (в зависимости от размеров площадей опыляемых культур и их урожайности).

В пчеловодстве опылительного направления все затраты по содержанию пчел за вычетом стоимости побочной продукции (меда, воска, маток и др.), которая оценивается по ценам реализации, относят на себестоимость опыляемых культур в теплицах и парниках.

Себестоимость таких видов продукции пчеловодства, как мед, воск, пакеты с пчелами, рой, соты, прополис, пыльца цветочная, маточное молочко, соторамка, исчисляют путем распределения суммы затрат по содержанию пчеловодства по видам продукции пропорционально ее стоимости по ценам реализации. Себестоимость прироста количества сотов исчисляют по себестоимости топленого кондиционного воска, принимая гнездовой сот размером 435х300 мм — за 140г, размером 435х230 мм — за 110г и магазинный сот размером 435х145 мм — за 70 г воска.

Себестоимость 1кг новых семей пчел приравнивается к себестоимости 10 кг меда. Валовым выходом меда считается товарный мед, изъятый из ульев, и мед, оставленный в ульях и на складе в качестве кормового запаса на осенне-зимне-весенний период.

Станция искусственного осеменения животных. На этих станциях исчисляется себестоимость спермы по каждому виду производителей. На себестоимость неразбавленной свежеполученной спермы производителей относят суммы затрат на их содержание, разницу между балансовой стоимостью выбракованных производителей и суммой выручки от реализации этих животных на мясо (убыток от реализации), а также стоимость спермы быков-ухудшателей и спермы нейтральных быков, изымаемой из запасов и подлежащей списанию. При исчислении себестоимости спермы баранов-производителей из общей суммы затрат исключают стоимость шерсти (по цене реализации).

Себестоимость 1 мл неразбавленной спермы производителей определяется делением суммы затрат, отнесенной на фактический выход спермы по каждому виду животных (производителей).

Себестоимость 1 мл разбавленной спермы производителей собственного производства и покупной определяют делением общей суммы затрат, слагающейся из себестоимости спермы собственного производства и стоимости покупной спермы, на общее количество полученной разбавленной спермы за вычетом спермы, оставленной для контрольных целей.

Общая стоимость заготовленной замороженной спермы, готовой к реализации, складывается из стоимости замороженной спермы, имеющейся в остатке на начало года, стоимости спермы собственного производства, полученной в отчетном году, расходов по замораживанию и хранению замороженной спермы.

В состав затрат по замораживанию и хранению спермы включают расходы на оплату труда работников, занятых хранением и проверкой качества спермы (лаборантов), затраты на содержание и эксплуатацию зданий и оборудования по хранению замороженной спермы, стоимость использованного жидкого азота и другие расходы, обусловленные процессом замораживания и хранения спермы.

Себестоимость 1 мл замороженной спермы определяют делением общей суммы затрат на количество замороженной продукции. Количество калькулируемых доз спермы состоит из ее запасов на начало года и количества доз спермы, полученной в отчетном году и направленной на глубокое замораживание.

24. 4. Определение и списание разниц между фактической и нормативно-прогнозной (плановой) себестоимостью продукции животноводства

При закрытии субсчета 20-2 «Животноводство» необходимо соблюдать следующую последовательность закрытия аналитических счетов: 1) по кормоцехам и кормокухням. Затраты по ним распределяются и относятся в затраты по содержанию соответствующих групп животных пропорционально количеству приготовленных кормов для данных групп; 2) по молочному стаду и молодняку на откорме; 3) по переработке молока (субсчет 20-3 «Промышленные производства»); 4) по молодняку КРС всех возрастов и взрослых животных на откорме; 5) по свиноводству; 6) по птицеводству; 7) по овцеводству; 8) по забою скота (субсчет 20-3 «Промышленные производства»); 9) по пчеловодству; 10) по рыбоводству.

После закрытия аналитического счета «Кормоцех» или «Кормокухня» приступают к закрытию счета учета затрат основного молочного стада крупного рогатого скота, так как продукция основного стада молочного скота (молоко) используется на выпойку телят, поросят, а полученный приплод основного стада остается в хозяйстве для выращивания и откорма, поэтому вначале выявляют и списывают калькуляционные разницы по аналитическому счету «Молочное стадо крупного рогатого скота».

Для распределения калькуляционных разниц между нормативно-прогнозной (плановой) и фактической себестоимостью составляют ведомость списания калькуляционных разниц, между фактической и нормативно-прогнозной (плановой) себестоимостью продукции (ф. № 607-АПК).

Калькуляционные разницы списывают с кредита счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» в дебет счетов: 43 «Гото-

вая продукция», субсчет 2 «Продукция животноводства» — в части продукции, оставшейся на складах на конец года (яйцо, шерсть, мед, воск, прополис); 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» — по продукции, скормленной на выращивании и откорме животных (молоко), а также по яйцам, переданным на инкубацию; 90 «Реализация» — по реализованной продукции; 11 «Животные на выращивании и откорме» — по полученному приплоду и приросту животных; 20 «Основное производство», субсчет 3 «Промышленные производства» — на сумму разниц, приходящихся на переработку молока.

Калькуляционная разница списывается на пересчисленные счета пропорционально массе продукции. Для этого необходимо общую сумму калькуляционной разницы разделить на количество продукции. Умножая размер отклонений в расчете на единицу продукции на массу продукции по направлениям ее использования, определяют сумму отклонений, списываемых в дебет соответствующих счетов. Если нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость выше фактической, калькуляционная разница списывается методом «красное сторно», а на сумму уменьшения нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости к фактической составляется дополнительная запись.

После распределения калькуляционной разницы на счете 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», аналитические счета по учету затрат и выхода продукции, открытые для отдельных видов и групп животных, закрываются, однако могут оставаться затраты по незавершенному производству в птицеводстве (незаконченная инкубация яиц), в пчеловодстве (себестоимость меда, оставленного в ульях на осенне-зимне-весенний период), в рыбоводстве (себестоимость сеголеток в зимовальных прудах). Остатки незавершенного производства на конец года в обязательном порядке подтверждаются данными инвентаризационных описей. Ведомость (ф. № 607-АПК) является основанием для заполнения журнала-ордера ф. № 10-АПК, а также используется при составлении годовой бухгалтерской отчетности.

Контрольные вопросы

1. Охарактеризуйте особенности технологии и учет затрат на производство продукции животноводства.
2. Перечислите объекты учета затрат и калькуляции в животноводстве.
3. Как ведется первичный учет затрат и выхода продукции животноводства?
4. Изложите методику исчисления себестоимости продукции животноводства (молочного, мясного скотоводства, овцеводства, рыбоводства, пчеловодства, свиноводства).

ГЛАВА 25. Учет затрат, выхода продукции (услуг) промышленных и обслуживающих производств, исчисление ее себестоимости

25.1. Задачи учета затрат и выхода продукции промышленных производств

В условиях развития рыночных отношений возрастает роль промышленных подсобных производств, которые в сельскохозяйственных организациях служат для переработки продукции растениеводства, животноводства, а также для производства различных строительных материалов, что способствует эффективному использованию их материальных ресурсов, равномерному распределению рабочей силы.

К промышленным подсобным производствам относятся: маслодельные заводы, мельницы, комбикормовые заводы, цеха по консервированию и переработке овощей и фруктов, забой скота и птицы, изготовлению строительных материалов (лесопильное производство, кирпичные и черепичные производства, столярные мастерские), а также лесоразработки, добыча прочих нерудных ископаемых — извести, бутового камня, щебня, песка, гравия и т. д. *Объектами учета* на промышленных производствах являются отдельные виды промышленных производств или стадии технологического процесса (передель).

Основные задачи бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции промышленных производств: обеспечение учета количества, ассортимента и качества произведенной продукции; учета фактических затрат на производство продукции и контроль за использованием материальных, трудовых ресурсов, сырья; правильное калькулирование себестоимости продукции и выявление резервов снижения ее себестоимости.

25.2. Синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции промышленных производств

Затраты и выход продукции промышленных производств и промыслов учитывают на калькуляционном счете 20 «Основное производство»,

субсчет 3 «Промышленные производства». По его дебету отражают все фактические расходы, произведенные за год промышленными производствами и подсобными промыслами, а по кредиту — выход продукции этих производств и промыслов в оценке по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости, списание затрат на переработку продукции, поступившей со стороны, а также калькуляционную разницу между фактической и нормативно-прогнозной (плановой) себестоимостью полученной продукции, или сырья для переработки. Сальдо дебетовое показывает величину затрат незавершенного производства.

Объектами учета затрат в промышленных (подсобных) производствах являются отдельные виды промышленных производств, виды продукции, отдельные стадии технологического процесса (передель).

Учет затрат в промышленных производствах, подсобных промыслах сельскохозяйственных организаций ведут по следующим объектам: *производство комбикормов; переработка: зерна, льносоломки, овощей, фруктов и картофеля, масличных культур; винодельческое производство; скотобойные площадки и убойные цеха; переработка молока* и т. д.

В производствах, выпускающих несколько видов продукции (например, винодельческое: виноматериалы, сокоматериалы, вино, шампанское, коньяк, вакуум-сусло, соки, спирт), необходимо отдельно учитывать цеховые расходы данного производства.

Ученные цеховые расходы распределяют ежемесячно (ежеквартально) по видам продукции пропорционально общей сумме затрат.

Аналитический учет затрат по каждому объекту промышленных производств и подсобных промыслов ведется по следующим статьям: 1. «Расходы на оплату труда»; 2. «Отчисления на социальные нужды»; 3. «Сырье и материалы»; 4. «Работы и услуги»; 5. «Содержание и эксплуатация основных средств»; 6. «Расходы денежных средств»; 7. «Прочие затраты»; 8. «Потери от брака»; 9. «Затраты по организации производства и управлению».

На статью «*Расходы на оплату труда*» относят оплату труда работников, обслуживающих технологический процесс в данном виде промышленного производства и непосредственно занятых производством продукции, а также другие виды выплат, включаемые в соответствии с установленным порядком в фонд оплаты труда.

По статье «*Отчисления на социальные нужды*» учитывают обязательные отчисления в фонд социальной защиты населения от всех видов оплаты труда работников, занятых производством промышленной продукции в соответствии с действующим законодательством.

По статье «*Сырье и материалы*» отражают стоимость сырья и материалов, которые образуют основу изготавливаемой продукции, или явля-

ются необходимыми компонентами при ее изготовлении: на мельнице, крупорушке — стоимость зерна; при переработке льносоломки — стоимость соломки; при переработке овощей, фруктов, картофеля — стоимость овощей, фруктов, картофеля, специй; при изготовлении комбикормов на комбикормовых заводах — стоимость зерна, зерносмесей, отрубей, травяной муки, кормовых дрожжей, мясокостной и рыбной муки, минерального сырья, микродобавок и других компонентов; на скотобойных площадках и убойных цехах — стоимость скота, птицы, зверей, кроликов; в винодельческом производстве — стоимость винограда, плодов, ягод, виноматериалов, сокоматериалов, спирта-ректификата, сахара, вакуум-сусла, коньячного спирта и др.; в производстве молочной продукции — стоимость молока, молочных продуктов, сахара, ванилина и др.; в лесопильном производстве — стоимость леса; в кирпичном и черепичном производстве — стоимость глины, песка.

Продукция собственного производства, используемая в качестве сырья для производства промышленной продукции, включается в затраты на производство по фактической себестоимости. Сырье и материалы, приобретенные у других организаций и частных лиц, оценивают по ценам приобретения с учетом расходов по их заготовке. На указанную статью относят стоимость израсходованных инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

На статью «Работы и услуги» относят стоимость работ и услуг, оказанных промышленным производствам своими вспомогательными производствами, а также сторонними организациями. К ним относят затраты на топливо и пар для варки, обжаривания, нагрева, сушки, расход воды на технологические цели (мойка, замочка сырья, изготовление расолов, сиропов). По этой же статье учитывают затраты холодильников на заморозку, охлаждение и хранение перерабатываемой продукции.

Услуги собственных вспомогательных производств списывают в течение месяца по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости работ с коррективкой их до фактической в конце месяца.

По статье «Содержание и эксплуатация основных средств» отражают затраты, связанные с обслуживанием и эксплуатацией оборудования, амортизацию (износ) и текущий ремонт основных средств, используемых непосредственно в промышленном производстве (зданиям, производственного и подъемно-транспортного оборудования). По этой же статье учитывают основную и дополнительную оплату труда с отчислениями на социальные нужды рабочих, обслуживающих производственное оборудование, стоимость запасных частей, смазочных и обтирочных материалов, израсходованных на текущий ремонт оборудования.

По статье «Расходы денежных средств» учитывают отчисления в специальные внебюджетные фонды, налоги, сборы и платежи в бюджет, а

также другие денежные расходы, предусмотренные действующим законодательством. По данной статье также отражают платежи по обязательным видам страхования.

На статью «*Прочие расходы*» относят расходы, непосредственно связанные с производством продукции промышленных производств, подсобных промыслов, но не относящиеся ни к одной из указанных статей. К ним относятся: расходы на упаковку, этикетировку продукции, на фильтрование и обработку вина и сокоматериалов; затраты на пусконаладочные работы, связанные с освоением вводимых в эксплуатацию новых производств, промышленных цехов, новых видов продукции и технологических процессов. Эти затраты предварительно учитывают на счете 97 «Расходы будущих периодов» и в течение нормативного срока освоения производственных мощностей списывают по частям на затраты промышленного производства, но не более чем в течение трех лет.

По статье «*Потери от брака*» учитывают стоимость окончательно забракованной продукции (изделий, полуфабрикатов), затраты по исправлению брака, а также стоимость сырья, материалов, полуфабрикатов, испорченных при наладке оборудования, сверх установленных норм.

Браком в промышленных подсобных производствах считают изделия и полуфабрикаты, которые не соответствуют по качеству установленным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по прямому назначению или могут быть использованы после исправления брака.

Предварительно затраты по исправлению брака, как и стоимость самого брака, учитывают на счете 28 «Брак в производстве». На дебете счета отражают стоимость забракованной продукции и расходы по выявлению и исправлению брака, а на кредите учитывают суммы, относимые на уменьшение потерь от брака, а также списываемые на затраты производства по статье «Потери от брака». Аналитический учет потерь от брака ведут в разрезе производств, видов продукции, виновников, статей расходов.

Расходы по исправлению брака слагаются из стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, израсходованных на исправление дефектной продукции, оплаты труда и отчислений на социальные нужды рабочих, начисленных за работы по исправлению брака, а также соответствующего размера общепроизводственных (цеховых расходов) и затраты на транспортировку бракованной продукции, если брак обнаружен покупателем или потребителем после ее получения. Суммы потерь от брака могут уменьшаться: на стоимость полученной выручки от реализации забракованной продукции по цене ее возможного использования; удержаний из заработной платы работников, допустивших брак; сумм штрафов, взысканных с поставщиков за поставку недоброкачественной продукции,

полуфабрикатов, сырья и материалов. Потери от брака ежемесячно относят на затраты соответствующего вида производства и списывают на себестоимость полученной продукции (изделий), по которым обнаружен брак. На незавершенное производство суммы потерь от брака не относят.

На статью «*Затраты по организации производства и управлению*» относят затраты по организации и управлению производством: общепроизводственные (общепромышленные), а также общехозяйственные расходы, распределяемые между отдельными объектами учета пропорционально всей сумме затрат (без затрат по организации производства и управлению, а также стоимости сырья и материалов, отпущенных в переработку).

Аналитический учет затрат и выхода продукции промышленных, подсобных производств ведут в производственном отчете по промышленным производствам. В отчете затраты отражают по установленным статьям с указанием корреспондирующих счетов. Синтетический учет затрат промышленных производств ведут в журнале-ордере ф. № 10-АПК. Записи в журнал-ордер производят в конце каждого месяца на основании данных, отраженных в производственном отчете.

По дебету счета 20, субсчет 3 учитывают затраты на производство продукции промышленных производств и подсобных промыслов в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму начисленной оплаты труда работникам, занятым в промышленных производствах;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — на сумму взносов в фонд социальной защиты населения;

10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» — на стоимость израсходованных материалов, кормов, сельскохозяйственной продукции, образующих основу изготавливаемой промышленной продукции или являющихся необходимыми компонентами для ее изготовления;

11 «Животные на выращивании и откорме» — при списании молодняка животных и животных на откорме по фактической себестоимости в качестве сырья для выработки товарной промышленной продукции на подсобных производствах;

23 «Вспомогательные производства» — на стоимость услуг, оказанных вспомогательными производствами промышленным производствам и подсобным промыслам;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость работ, выполненных сторонними организациями для промышленных производств и подсобных промыслов;

02 «Амортизация основных средств» — на сумму начисленной амортизации по основным средствам промышленных производств и подсобных промыслов;

68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму начисленных налогов и платежей в бюджет;

76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» — на сумму начисленных платежей по обязательному страхованию имущества промышленных производств;

97 «Расходы будущих периодов» — на сумму распределенных затрат по пусконаладочным работам и освоением новых производственных мощностей промышленных цехов;

28 «Брак в производстве» — на сумму отнесенных потерь от брака на себестоимость производимой продукции, за счет хозяйства;

25 «Общепроизводственные расходы», субсчет 3 «Общепроизводственные (цеховые) расходы промышленных производств» — на сумму отнесенных общепроизводственных (цеховых) расходов промышленных производств;

26 «Общехозяйственные расходы» — на сумму отнесенных общехозяйственных расходов, относящихся к промышленным производствам.

По кредиту счета 20, субсчет 3 учитывают выход продукции промышленных производств в корреспонденции с дебетом счетов: 10 «Материалы» — на нормативно-прогнозную (плановую) стоимость продукции, оприходованной в качестве сырья и материалов для собственного производства; 43 «Готовая продукция», субсчет 3 «Продукция промышленных и подсобных производств» — на нормативно-прогнозную (плановую) стоимость оприходованной продукции, если она предназначена для реализации, а также частично для собственных нужд; 90 «Реализация» — при списании фактических работ и услуг, выполненных промышленными и подсобными промыслами на сторону.

Также по кредиту счета 20, субсчет 3 в конце года отражают калькуляционную разницу между нормативно-прогнозной (плановой) и фактической себестоимостью продукции (изделий), с отнесением этой разницы (экономия или перерасход) в дебет счетов 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция», 90 «Реализация» и другие в зависимости от направления использования продукции.

25.3. Исчисление себестоимости продукции промышленных производств

Себестоимость единицы продукции подсобных промышленных производств по переработке сельскохозяйственной продукции исчисляется ежемесячно (ежеквартально) исходя из суммы затрат на ее производство за вычетом стоимости возвратных и безвозвратных отходов по цене возможной реализации или использования, разделенной на объем произведенной продукции.

На комбикормовых заводах объектами исчисления себестоимости являются отдельные виды (рецепты) изготовленных комбикормов, кормовых доба-

вок, кормовые смеси, гранулы, брикеты. Стоимость зернофуража, минеральных добавок и других компонентов, израсходованных на производство комбикормов, прямо относится на затраты по производству отдельных видов кормов. Отдельные затраты (расходы на оплату труда, отчисление на социальные нужды, работы и услуги, расходы на содержание и эксплуатацию основных средств, затраты по организации производства и управления) распределяются между видами произведенных кормов пропорционально их количеству или качеству, полученной условной продукции

При *переработке зерна на мельницах* объектами исчисления себестоимости являются: переработка (размол) 1 т зерна и 1 т продукции (муки, круп). Себестоимость размола одной тонны зерна исчисляется, если на мельнице хозяйства производят размол зерна своего и сторонних заказчиков. Для этого общую сумму затрат на работу мельницы (без стоимости переработанного собственного зерна) делят на количество размолотого зерна (собственного и давальческого). Затраты по переработке давальческой продукции (организаций и отдельных лиц) списываются с кредита счета 20 «Основное производство», субсчет 3 «Промышленные производства» в дебет счета 90 «Реализация».

Для определения себестоимости 1 ц муки, круп и других продуктов переработки зерна необходимо к себестоимости размола, произведенного для своего хозяйства, прибавить себестоимость собственного зерна, отпущенного в размол, и вычесть стоимость побочной продукции, а полученную сумму разделить на количество произведенной для организации готовой продукции.

Затраты между видами продукции распределяются пропорционально их стоимости по ценам реализации. В *лесопильном производстве* исчисляют себестоимость 1 м³ пиломатериалов и 1 м³ распила лесоматериалов. Себестоимость распила 1 м³ пиломатериалов исчисляют в том случае, если в лесопильном цехе обрабатывают собственную и давальческую продукцию.

Себестоимость распила кубометра лесоматериала исчисляют делением общей суммы затрат на эксплуатацию лесопильного цеха (без стоимости лесоматериала) на количество кубических метров лесоматериала, отправленного в распиловку (собственного и давальческого).

Себестоимость кубометра пиломатериалов исчисляют делением общей суммы затрат на содержание лесопильного цеха, включая стоимость собственного лесоматериала, за вычетом затрат на распиловку давальческого сырья, а также стоимость побочной продукции (доска, горбыль, опилки), которые оцениваются по ценам возможной реализации или по ценам использования, на количество кубических метров пиломатериалов, полученных от распиловки собственного лесоматериала. Если в лесопильном цеху

выпускают пиломатериалы обрезными и необрезными, то затраты, приходящиеся на основную продукцию, распределяются между видами полученной продукции пропорционально их стоимости по ценам реализации или с применением коэффициентов: для обрезных досок — 1,5; необрезных — 1,0; брусков — 2,0. Полученные пиломатериалы переводят в условные материалы. Затраты без стоимости побочной продукции распределяют на все виды пиломатериалов, используя коэффициентный метод калькуляции.

Объектами исчисления *себестоимости продукции переработки овощей, фруктов и картофеля* являются консервы, быстрозамороженная продукция, соленья, мочения и квашения, сушеные картофель и овощи, сухофрукты, соки.

Себестоимость готовой продукции переработки овощей, фруктов, картофеля складывается из суммы затрат на производство каждого вида продукции, включая стоимость использованного сельскохозяйственного сырья, других компонентов и расходов по их переработке, фасовке и упаковке (включая стоимость бумаги, этикеток и других материалов), за вычетом стоимости использованных отходов. Если отходы используются на кормовые цели, то их оценивают с учетом их кормовых достоинств по нормативно-прогнозной себестоимости кормовой единицы зеленой массы силосных культур. В качестве единицы исчисления себестоимости продукции используют как физическую массу (кг, т), так и условные единицы. Выбор единицы измерения зависит от тары, в которую она упаковывается (бочки, мешки, консервы, жестяная или стеклянная).

Единицей калькуляции себестоимости в плодоовощперерабатывающих организациях по солению, квашению, сушению является 1 ц продукции, а по консервированию и выработке — 1000 условных банок (1 туб).

При переводе каждого вида в условную продукцию используют коэффициенты, величина которых зависит от массы продукции, заложенной в 1 банку или бутылку, и их емкости. Для продажи измеряемой в единицах массы (повидло, джем, варенье, соусы, пасты, пюре) за условную принята банка консервов массой нетто 440 г, а консервированных для огурцов в банках емкостью 0,5 л коэффициент равен 1,53, емкостью 1 л — 2,83, 3 л — 8,48. При исчислении себестоимости 1 тыс. условных банок (1 туб) необходимо сумму затрат по каждому виду продукции разделить на выпуск условных банок.

Объектами исчисления *себестоимости продукции винодельческого производства* являются виноматериалы, сокоматериалы, вино, шампанское, коньяк, вакуум-сусло, соки, спирт. Калькуляционная единица себестоимости названных видов продукции — 1 дал (10 л). Исчисление себестоимости ведется по переделам.

Себестоимость винодельческого производства складывается из суммы затрат на выработку продукции, включая стоимость сырья и материалов, используемых при ее производстве, за вычетом стоимости возвратных отходов по ценам возможного их использования.

Объекты *исчисления себестоимости скотобойных площадок и убойных цехов* – мясо, субпродукты, шкуры, шкурки, смушки. Себестоимость продуктов забоя скота и птицы определяют по каждому их виду. При исчислении себестоимости мяса необходимо из общей суммы затрат (включая стоимость забитого поголовья) вычесть стоимость субпродуктов, шкур, пуха, пера и другой побочной продукции по цене реализации. Оставшуюся сумму затрат распределяют по видам полученного мяса исходя из его стоимости по ценам реализации. Себестоимость 1 т мяса исчисляют делением суммы затрат на количество тонн полученного мяса.

Себестоимость продукции забоя кроликов (шкурок и мяса) определяют исходя из затрат по их забою, включая стоимость, за вычетом стоимости побочной продукции по ценам реализации. Оставшуюся разницу распределяют на себестоимость шкурок и мяса пропорционально их стоимости по ценам реализации. Себестоимость одной шкурки и 1 ц мяса рассчитывают делением соответствующих сумм затрат на количество полученных шкурок и массу мяса.

В хозяйствах, имеющих *специализированные цеха по забою зверей и выработке товарных шкурок*, себестоимость их исчисляют по видам зверей (норки, лисы, соболя, нутрии). Для того чтобы исчислить себестоимость, необходимо общие затраты по убойному цеху за вычетом стоимости побочной продукции по ценам реализации распределить пропорционально стоимости полученных готовых шкурок по ценам их реализации.

Объектами *исчисления себестоимости продукции переработки молока* являются сливки, сметана, сыр, масло, творог. Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции переработки молока из общей суммы учтенных затрат на переработку (включая стоимость молока) вычитают стоимость используемого обраты, сыворотки, пахты и другой продукции по ценам реализации, а полученную разность распределяют по отдельным видам продукции пропорционально их стоимости.

Объект *исчисления себестоимости переработки льноотресты* – льноволокно. За калькуляционную единицу льняного волокна принимается тонна (килограмм) льняного волокна условным номером 10. Тонна (килограмм) льняного волокна, приведенного к условному номеру 10, рассчитывается путем деления на 10 суммы в тоннах (килограммах) льняного волокна всех номеров, определяемых умножением количества льняного волокна каждого номера на его номер.

Себестоимость калькуляционной единицы определяется делением суммы затрат на произведенное льняное волокно на количество льняного волокна, приведенного к условному номеру 10. Себестоимость физической тонны каждого номера льняного волокна определяется путем пересчета себестоимости льняного волокна условного номера 10 по расчетным коэффициентам.

Себестоимость продукции кирпичного производства. Если организация занимается круглогодично производством кирпича, то учет затрат необходимо вести попередельным методом. В этом случае затраты учитывают отдельно по каждому переделу — заготовка сырья; изготовление кирпича-сырца; обжиг кирпича. При попередельном методе учета исчисляют себестоимость заготовленного сырья, 1000 штук кирпича-сырца и 1000 штук готового кирпича.

Однако во многих сельскохозяйственных организациях производство кирпича относительно небольшое и действует не круглый год. В таких организациях исчисляют себестоимость 1000 штук кирпича. Для этого общую сумму затрат на заготовку сырья, изготовление, сушку и его обжиг за вычетом стоимости побочной продукции (бой), необходимо разделить на количество полученного кирпича. Битый кирпич оценивают по ценам возможной реализации. На других подсобных производствах себестоимость продукции определяют применительно к порядку, установленному для организаций соответствующих отраслей промышленности.

После исчисления себестоимости продукции растениеводства и животноводства выявляют и списывают калькуляционную разницу между нормативно-прогнозной (плановой) и фактической себестоимостью продукции. Часть этой калькуляционной разницы относят на продукцию растениеводства и животноводства, переработанную на промышленных производствах. Затем приступают к исчислению фактической себестоимости переработки подсобных промышленных производств. После исчисления себестоимости продукции подсобных промышленных производств выявляют калькуляционную разницу между нормативно-прогнозной (плановой) и фактической себестоимостью, которую списывают в установленном порядке.

Ремонтные организации агросервиса на субсчете 20-3 «Промышленные производства» отражают затраты на ремонт тракторов, комбайнов, автомобилей, двигателей, зерноочистительных машин, электродвигателей, генераторов, станков, экскаваторов и других машин, а также изготовление промышленной продукции и изделий, выполняемых по заказам организаций и для собственных нужд.

Фактическая себестоимость выполненного и сданного заказчиком ремонта машин списывается бухгалтерской проводкой: дебет счета 90

«Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации», кредит субсчета 20-3 «Промышленные производства».

Одновременно стоимость ремонта этих машин по договорным ценам отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», кредит счета 90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации».

Стоимость отремонтированных на конец месяца машин, но не сданных заказчикам, отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 43 «Готовая продукция», кредит субсчета 20-3 «Промышленные производства».

На отдельных аналитических счетах субсчета 20-4 «Прочие основные производства» организации по агрохимическому обслуживанию, машино-технологические станции (МТС) и другие организации агросервиса учитывают затраты по проведению в сельскохозяйственных организациях работ по вывозке и внесению удобрений, известкованию и гипсованию почв, защите растений от вредителей, болезней и сорняков химическими и биологическими средствами, комплексному агрохимическому окультуриванию полей, улучшению земель, уборке урожая и другим производственно-технологическим работам.

Организации по агрохимическому обслуживанию на этом субсчете учитывают также затраты по перевозке тракторами минеральных удобрений и химикатов потребителям на условиях франко-хозяйство и на склады объединения, расходы по доставке грузов тракторами для капитального строительства и ремонта, выполняемых хозяйственным способом, промышленным, вспомогательным и другим производствам и сторонним организациям.

Ремонтные организации агросервиса на этом субсчете учитывают затраты по выполнению работ по электрификации и механизации производственных процессов на животноводческих фермах, комплексах и подсобных предприятиях. К ним относится установка автопоилок и доильных аппаратов, устройство водоснабжения и внутрифермерского транспорта, монтаж трубопроводов, кормозапарников, водонагревательных приборов, различных механизмов для приготовления и раздачи кормов, установка механизмов на зернотоках, зерноскладах, теплицах и т. д.

Затраты учитываются по объектам или видам работ в соответствии с заключенными договорами по установленным статьям затрат. Фактическая себестоимость сданных сельскохозяйственным организациям работ ежемесячно списывается бухгалтерской проводкой: дебет счета 90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации», кредит субсчета 20-4 «Прочие основные производства».

Затраты по незаконченным и законченным работам, не принятым сельскохозяйственными организациями, остаются на конец месяца на субсчете 20-4 в составе незавершенного производства.

25. 4. Учет затрат и услуг обслуживающих производств и хозяйств

Социально-бытовые нужды работников сельскохозяйственных организаций призваны удовлетворять обслуживающие производства и хозяйства. К ним относятся: жилищно-коммунальное хозяйство, организации общественного питания, столовые, бани, прачечные, пошивочные мастерские, детские дошкольные учреждения, дома отдыха, санатории и другие учреждения культурно-бытового обслуживания. Объектами учета затрат являются виды обслуживающих производств и хозяйств.

Затраты на эти производства и хозяйства учитывают на дебете операционного калькуляционного счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», а по кредиту его отражают доходы и поступления, а также списание учтенных затрат за счет соответствующих источников. К данному счету сельскохозяйственные организации могут открывать следующие субсчета: 29-1 «Жилищно-коммунальное хозяйство»; 29-2 «Производства бытового обслуживания населения»; 29-3 «Производства общественного питания»; 29-4 «Детские дошкольные учреждения»; 29-5 «Учреждения культурно-бытового назначения»; 29-6 «Прочие производства и хозяйства».

Для аналитического учета затрат обслуживающих производств и хозяйств по каждому виду производства (хозяйства) предназначен производственный отчет по прочим производствам и хозяйствам (ф. № 18з).

В первом разделе производственного отчета затраты группируют за месяц и нарастающим итогом с начала года по установленной для соответствующих производств номенклатуре статей. Записи в производственном отчете производят на основании первичных документов, накопительных ведомостей, а также отчетов о затратах на производство и оказанных услугах, листов-расшифровок.

Синтетический учет затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах ведут в журнале-ордере ф. № 10-АПК, который заполняют в конце каждого месяца на основании данных, отраженных в производственных отчетах по прочим производствам и хозяйствам.

Учет расходов и доходов по жилищно-коммунальному хозяйству. К субсчету 29-1 «Жилищно-коммунальное хозяйство» открывают аналитические счета, на которых раздельно учитывают затраты по видам деятельности: эксплуатация жилищного фонда, расходы на эксплуатацию общежитий коечного типа, целевые расходы и коммунальное хозяйство.

Учет затрат по содержанию жилищного фонда и общежитий коечного типа ведут по следующим статьям: *расходы на оплату труда обслужива-*

ющего персонала (комендантов, кастелянш, дворников, сторожей, уборщиц мест общего пользования); *отчисление на социальные нужды*; *содержание домохозяйства* (вывозка мусора и снега, содержание в порядке территории, мест общего пользования, расходы по технике безопасности); *содержание и эксплуатация основных средств* (водозаборов, колодцев); *прочие расходы* (арендная плата за жилую площадь, арендованную у других организаций). Не относят в состав затрат по содержанию и эксплуатации основных средств жилищного фонда затраты на ремонт внутри квартир жилых помещений и мест общего пользования, если данные расходы производятся за счет квартиросъемщиков, а также по статье «Расходы на оплату труда» не учитывают оплату труда персонала, содержащегося за счет целевых сборов.

По кредиту аналитических счетов эксплуатация жилищного фонда, эксплуатация общежитий коечного типа учитывают поступления от пользователей (по видам поступлений).

Доходы, полученные от эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства, учитывают по видам поступлений и группируют по следующим статьям: *квартирная плата*; *арендная плата за нежилые помещения*; *сборы с арендаторов на эксплуатационные расходы*; *прочие доходы домохозяйства*.

По общежитиям коечного типа доходы учитывают в целом без подразделения на статьи. В качестве доходов считаются поступления от проживающих в общежитии (плата за койко-место). Начисление задолженности работников организации по квартплате отражают по дебету субсчета 76-6 «Расчеты с квартиросъемщиками» и кредиту субсчета 29-1.

Сельскохозяйственные организации расходы по бесплатному предоставлению квартир с отоплением и освещением отдельным категориям работников производят за счет средств фонда потребления, при этом составляют проводки: дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 2 «Фонд потребления», кредит субсчета 29-1 «Жилищно-коммунальное хозяйство».

Убытки от эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства списывают в конце отчетного периода с кредита счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», субсчет 1 «Жилищно-коммунальное хозяйство» в дебет счета 92 «Внерезультационные доходы и расходы».

Учет целевых сборов (доходов), полученных за коммунальные услуги, ведут по их видам на отдельных аналитических счетах: центральное отопление, освещение, водоснабжение (с выделением горячего снабжения), газоснабжение, радиотрансляция, канализация, пользование радиоточками, коллективными антеннами и др.

Платежи за коммунальные услуги производятся по установленным расценкам. При оказании услуг жилищно-коммунальным хозяйством

для нужд основной деятельности (горячая вода, пар и др.), нормативно-прогнозную (плановую) себестоимость этих услуг относят на дебет счетов 20 (субсчет 1 «Растениеводство», 2 «Животноводство», 3 «Промышленное производство») и 23 «Вспомогательные производства» с кредита субсчета 29 - 1 «Жилищно-коммунальное хозяйство».

Учет расходов производства бытового обслуживания населения. Учет затрат по ремонтно-пошивочным и другим мастерским (ателье) бытового обслуживания населения, состоящим на балансе сельскохозяйственных организаций, ведут по следующим статьям: 1) «Расходы на оплату труда» (заведующего мастерской, приемщиков, закройщиков и другого персонала мастерской); 2) «Отчисления на социальные нужды»; 3) «Сырье и материалы» (ткани, кожи, питки, пуговицы и т. д.); 4) «Работы и услуги» (электроснабжение, водоснабжение, теплоснабжение и т. д.); 5) «Содержание и эксплуатация основных средств» (амортизация (износ) и ремонт зданий, машин и оборудования); 6) «Расходы денежных средств» (налоги, сборы, платежи в бюджет, а также специальные внебюджетные платежи); 7) «Прочие затраты» (охрана труда и техника безопасности и т. д.).

По кредиту аналитических счетов ремонтно-пошивочных и других мастерских в конце отчетного периода (месяца, квартала) учетные фактические затраты по выполненным заказам списывают на дебет счета 90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации».

Полученную в кассу выручку за изготовление изделий, выполненный ремонт и другие услуги отражают записью по дебету счета 50 «Касса» и кредиту счета 90. Финансовый результат от работы бытовых мастерских списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Учет в предприятиях общественного питания. На субсчете 29-3 «Производства общественного питания» ведется учет расходов на предприятиях общественного питания (столовые, буфеты). Затраты по стационарным столовым группируют по следующим статьям: 1) «Расходы на оплату труда» (поваров, раздатчиц, подсобных рабочих и другого персонала); 2) «Отчисления на социальные нужды»; 3) «Сырье и материалы» (продукты, инвентарь и хозяйственные принадлежности); 4) «Работы и услуги» (холодильные установки и т. д.); 5) «Содержание и эксплуатация основных средств» (амортизация (износ) и ремонт по основным средствам, кроме возмещаемых хозяйствам); 6) «Расходы денежных средств» (налоги, сборы, платежи в бюджет, а также специальные внебюджетные платежи); 7) «Прочие затраты» (стирка и починка столового белья, лужение посуды).

Отпущенные в столовую продукты собственного производства списывают с подотчета (заведующего складом, кладовщика хозяйства) и

относят в подотчет кладовщика столовой с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 41 «Товары», субсчет 1 «Товары на складах» в оценке: продукты собственного производства прошлого года — по фактической себестоимости, продукты производства текущего года — нормативно-прогнозной (правовой) себестоимости с корректированием ее в конце года до фактической.

Закупленные для столовой продукты на стороне также учитывают на счете 41 «Товары». Если производят закладку продуктов собственного производства в котел для приготовления блюд, дебетуют счет 90 «Реализация» на стоимость продуктов по планово-учетным ценам и кредитуяют счет 41, субсчет 1. Одновременно стоимость этих продуктов по отпускным ценам относят в дебет счета 29, субсчет 3 «Производства общественного питания» с кредита счета 90 «Реализация».

Особенность учета по стационарным столовым в том, что часть затрат по содержанию помещений столовых (амортизационные отчисления, затраты на ремонт помещений, расходы на освещение, отопление, водоснабжение, электроснабжение, топлива для приготовления пищи и услуг транспорта), предоставляются бесплатно организациям общественного питания, обслуживающим коллективы работников, а также указанные расходы, производимые сельскохозяйственными организациями в стационарных столовых, находящихся на их балансе, в затраты по столовым не включаются.

Себестоимость готовых блюд по их видам в столовой исчисляют ежедневно путем составления *калькуляционных карточек* (ф. 0903102), в которых отражается наименование продуктов, входящих в состав блюд, нормы их расхода, отпускные цены, по которым сырье включается в калькуляцию, и стоимость продуктов по этим ценам. Наценки к стоимости продуктов на покрытие издержек по столовым рассчитываются исходя из затрат по их содержанию.

Ежедневно в конце рабочего дня на основании кассовых чеков, накладных и других документов на отпуск изделий кухни составляют *акт о реализации и отпуске изделий кухни* (ф. 0903103). В нем указывается количество реализованных блюд и их стоимость по реализационным ценам, а также каналы их реализации.

На основании акта о реализации и отпуске изделий кухни с кредита счета 29, субсчет 3 ежемесячно списывают стоимость реализованных блюд в дебет счета 90 «Реализация». Выручка за реализованную продукцию (по отпускной цене, включая наценку, отражается по дебету счетов учета денежных средств 50 «Касса», или 51 «Расчетный счет» и кредиту счета 90 «Реализация».

Стоимость питания, отпущенного по талонам, отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», кредит счета 90 «Реализация», субсчет 1 «Выручка от реализации».

Выручка, поступившая за проданные талоны на питание, отражается проводкой: дебет счета 50 «Касса», кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Если сельскохозяйственные организации предоставляют в установленном порядке снижение стоимости питания своим работникам, а также предоставляют дотации на содержание столовой, то кредитуются счет 90, дебетуют субсчет 84-2 «Фонд потребления» в сумме снижения стоимости питания против отпусковой цены, относимой за счет фонда потребления.

Себестоимость блюд, непригодных для дальнейшего использования, списывают в затраты по столовой как непроизводительные расходы.

Затраты по содержанию временных столовых, организуемых для общественного питания работников сельскохозяйственных организаций на полевых станах (без стоимости продуктов), на счете 29, субсчете 3 не учитывают, а включают в общепроизводственные расходы соответствующего производства.

Учет затрат на содержание детских дошкольных учреждений. По дебету счета 29, субсчет 4 «Детские дошкольные учреждения», сельскохозяйственные организации учитывают затраты по детским дошкольным учреждениям (ясли, детские сады). Аналитический учет затрат ведут по каждому дошкольному учреждению в разрезе следующих статей: «Расходы на оплату труда», «Отчисления на социальные нужды», «Расходы на питание», «Хозяйственные расходы», «Приобретение оборудования и инвентаря», «Прочие расходы».

Посещаемость детьми детских учреждений отмечают в специальной таблице посещаемости, на основании которого по истечении каждого месяца составляют ведомость начисления взносов родителей. Все данные служат основанием для платежей родителей за содержание детей в детских дошкольных учреждениях.

Суммы, взимаемые с родителей за содержание их детей в детских дошкольных учреждениях, отражаются на дебете счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 7 «Расчеты с родителями за содержание их детей в детских учреждениях» и кредите счета 29, субсчет 4. Бюджетные ассигнования для финансирования расходов на содержание детских дошкольных учреждений в соответствии с нормативами затрат отражают аналогичными записями на счетах. В конце года затраты, не покрытые доходами, списывают проводкой: дебет субсчета

92-1 «Внереализационные расходы», кредит субсчета 29-4 «Детские дошкольные учреждения».

На субсчете 29-5 «Учреждения культурно-бытового назначения» отражают затраты на содержание домов отдыха, санаториев, пансионатов, клубов, музеев, спортивных залов, учреждений культурно-оздоровительного назначения учитывают по каждому их виду на отдельных аналитических счетах. Расходы по перечисленным учреждениям списывают за счет выручки от реализации путевок, проведения спортивных и зрелищных мероприятий, средств фонда потребления, а также за счет перечисленных сумм других организаций, входящих в долевое участие по использованию пансионатов, домов отдыха, спортивных залов и т. д.

Учет расходов на содержание прочих производств и хозяйств. К прочим производствам и хозяйствам в сельскохозяйственных организациях относят бани, душевые, прачечные, пекарни и другие обслуживающие производства и хозяйства. Расходы на содержание бань и прачечных группируют по следующим статьям: 1) «Расходы на оплату труда»; 2) «Отчисление на социальные нужды»; 3) «Работы и услуги»; 4) «Содержание и эксплуатация основных средств»; 5) «Расходы денежных средств»; 6) «Прочие затраты».

Выручку, полученную баней или прачечной, учитывают на этих же аналитических счетах общими суммами по установленным периодам на одного человека и 1 кг белья. Ее отражают по кредиту счета 90 «Реализация» и дебету счета 50 «Касса». Списание на реализацию фактической себестоимости работ и услуг производится в дебет счета 90 «Реализация» с кредита субсчета 29-6 «Прочие производства и хозяйства».

Расходы по баням, душевым, санпропускникам, находящимся в производственных подразделениях (душевых на животноводческих комплексах, фермах, мельницах и т. д.), включают в состав общепроизводственных (отраслевых) расходов соответствующих подразделений.

Контрольные вопросы

1. Что собой представляет первичная документация по учету затрат и выходу продукции промышленных и обслуживающих производств?
2. Как ведется учет затрат и исчисление себестоимости продукции промышленных производств?
3. Охарактеризуйте назначение и виды обслуживающих производств и хозяйств.
4. Как ведется учет доходов и расходов жилищно-коммунального хозяйства?
5. Как ведется учет затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах?

ГЛАВА 26. Бухгалтерская отчетность

26.1. Значение, виды и сроки представления бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность — система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период. Ее составляют на основании данных бухгалтерского учета по единым формам и в объеме, установленном министерствами финансов, сельского хозяйства и продовольствия, статистики и анализа Республики Беларусь.

Содержание и формы бухгалтерской отчетности в Беларуси полностью унифицированы и содержат информацию, одинаковую для организаций различных форм собственности, организационно-правовой формы хозяйственной деятельности и масштабов деятельности организации.

Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» (ст. 13) предусмотрено, что при составлении бухгалтерской отчетности должны быть обеспечены:

- полнота отражения за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации имущества и обязательств;
- тождество данных аналитического и синтетического учета за отчетный период, а также показателей бухгалтерской отчетности по ним.

Отчетность организаций классифицируют по видам, периодичности составления, степени обобщения данных, объему содержащихся сведений, назначению. По видам ее подразделяют на бухгалтерскую, налоговую, статистическую, оперативную.

Бухгалтерская отчетность отражает показатели производственно-хозяйственной и финансовой деятельности субъекта хозяйствования, ее составляют по данным бухгалтерского учета, оперативной и статистической отчетности. Основной задачей бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов является обеспечение многочисленных пользователей информацией о финансовом положении организации и тенденциях его изменения за отчетный период.

Налоговая отчетность содержит информацию по исчисленным налогам, сборам и расчетам с финансовыми органами и внебюджетными фондами.

Статистическая отчетность составляется по данным статистического, бухгалтерского и оперативного учета и отражает сведения отдельных сторон деятельности организации как в натуральном, так и в стоимостном выражении. С ее помощью организация контролирует объемы производства и продажи продукции, ее ассортимент и качество, а также использование оборудования, рабочее время, выполнение норм выработки, производительность труда и т. д.

Оперативная отчетность составляется на основании данных оперативного учета и отражает сведения о выполнении плана производства, заготовке кормов, уборке зерновых культур, надое молока, продаже продукции и т. д. Она содержит информацию за короткие промежутки времени — сутки, пятидневку, неделю, половину месяца.

По периодичности составления отчетности различают внутригодовую и годовую. *Внутригодовая отчетность* включает отчеты за день, пятидневку, декаду, месяц, квартал и полугодие. Ее называют текущей статистической промежуточной отчетностью. *Годовая бухгалтерская отчетность* — это отчеты за год.

По степени обобщения данных *отчетность* бывает первичной, составляемой организацией и сводной, составляемой вышестоящими организациями. По объему сведений *отчетность* подразделяют на частную и общую. *Частная* отчетность содержит информацию о работе организации на одном каком-то участке его деятельности. *Общая* отчетность характеризует производственную деятельность, доходность, имущественное положение организации в целом.

По назначению *отчетность* может быть внешней и внутренней. Внешняя предназначается для внешних пользователей, непосредственно заинтересованных в деятельности организации (акционеры, налоговые органы, поставщики, инвесторы и др.), а также незаинтересованных в деятельности организации (консультанты по финансовым вопросам, аудиторы, профессиональные участники фондового рынка, органы государственной статистики и др.). *Внутренними пользователями* являются: административно-управленческий персонал организации, менеджеры различных уровней. Они используют внутреннюю отчетность для контроля за издержками производства и принятия соответствующих управленческих решений.

Бухгалтерская отчетность составляется за отчетный год. Для всех организаций это календарный год — с 1 января по 31 декабря включительно, для вновь создаваемых — с даты их государственной регистрации, создания, образования по 31 декабря включительно.

Организации представляют годовую бухгалтерскую отчетность:

- учредителям (участникам) организации или собственникам ее имущества в соответствии с ее учредительными документами;
- органам государственного управления, если отчитывающиеся организации в соответствии с законодательством Республики Беларусь подведомственны им, или являются организациями государственной формы собственности, или имеют в уставном фонде долю государственной собственности.

Государственные унитарные организации представляют бухгалтерскую отчетность органам государственного управления, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Организации представляют квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую — в течение 90 дней по окончании года. Консолидированная бухгалтерская отчетность представляется пользователям по их требованию: промежуточная квартальная — в течение 60 дней по окончании отчетного квартала; годовая — до 1 июля года, следующего за отчетным. Днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается дата ее почтового отправления или дата ее фактической передачи по принадлежности. Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации.

В случаях, предусмотренных законодательством, бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту. Итоговая часть аудиторского заключения, выданного по результатам проведенного аудита, прилагается к данной бухгалтерской отчетности и публикуется в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь. Если в опубликованную бухгалтерскую отчетность в результате дополнительной аудиторской проверки или проверок соответствующими контрольными органами вносятся изменения, то эти изменения должны быть опубликованы.

26.2. Состав и содержание бухгалтерской отчетности

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» и постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 7 марта 2008 г. № 19 «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов Министерства финансов Республики Беларусь» утверждены Типовые формы годовой бухгалтерской отчетности:

- бухгалтерского баланса (форма №1);
- отчет о прибылях и убытках (форма №2);
- отчет об изменении капитала (форма №3);

- отчет о движении денежных средств (форма №4);
- приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5);
- отчет о целевом использовании полученных средств (форма №6).

К бухгалтерской отчетности прилагается пояснительная записка.

Организация должна также составлять бухгалтерскую отчетность за месяц и квартал (промежуточная бухгалтерская отчетность). Бухгалтерская отчетность за месяц состоит из бухгалтерского баланса, а квартальная — из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках. В дополнение к промежуточной квартальной бухгалтерской отчетности по решению руководителя организации могут составляться формы отчетности, утвержденные приказом руководителя организации.

Формы бухгалтерской отчетности должны содержать следующие реквизиты: наименование составляющей части; указание отчетной даты или отчетного периода, за который составлена отчетность; наименование организации с указанием ее организационно-правовой формы; формы представления числовых показателей бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, которая состоит из двух частей (актива и пассива), в которых отражается информация о составе имущества организации и источниках их формирования на отчетную дату. Имущество организации отражается в двух разделах актива баланса («Внеоборотные активы» и «Оборотные активы») и в трех разделах пассива баланса («Капитал и резервы», «Долгосрочные обязательства», «Краткосрочные обязательства»), которые показывают источники образования имущества.

Отчет о прибылях и убытках содержит информацию о финансовых результатах, полученных организацией за год. В первом разделе отражают доходы и расходы по видам деятельности, во втором — операционные доходы (за вычетом налогов и сборов, включаемых в операционные доходы) и расходы, в третьем — внереализационные доходы и расходы. На примере первого раздела рассмотрим основные показатели формы № 2.

По статье «Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг» (строка 010) приводится выручка от видов деятельности: от реализации готовой продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, учитываемая по кредиту счета 90 «Реализация в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств, расчетов, целевого финансирования, доходов будущих периодов и других».

По статье «Налоги и сборы, включаемые в выручку от реализации товаров, продукции, работ, услуг» (строка 011) приводятся налоги и сборы, начисленные от выручки, в том числе экспортные таможенные пошлины, в соответствии с законодательством, в том числе оплаченные и от-

раженные по дебету счета 90 «Реализация» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (по соответствующим субсчетам).

По статье «Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за вычетом налогов и сборов, включаемых в выручку)» (строка 020) приводится выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг (строка 011).

При этом в указанной статье отражается величина выручки от осуществления основных видов экономической деятельности организации, указанных в ее учредительных документах. При этом величина выручки от реализации показывается без учета полученных в ее составе налогов, платежей и сборов и за вычетом предоставленных покупателям скидок, стоимости возвращенных товаров (продукции).

По строке 021 приводится сумма полученной организацией государственной поддержки (субсидии) для компенсации части ее расходов по производству и (или) реализации товаров и услуг, цены на которые устанавливаются органами государственного управления, и отражения по дебету счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Реализация», включенная в выручку, показанную по строке 010.

По статье «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг» (строка 030) приводятся:

организацией, занятой производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, – расходы, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, относящихся к реализованной продукции, товарам, работам, услугам, выручка по которым показана по статье «Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг» (строка 010). Если организация использует для учета затрат на производство счет 40 «Выпуск продукции, работ, услуг», сумма отклонения (превышения или уменьшения) фактической себестоимости выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг их нормативной (плановой) себестоимости, списанная от в соответствии с установленным порядком в дебет счета 90 «Реализация», также включается в данные этой статьи.

В случае признания организацией в соответствии с установленным порядком общехозяйственных и общепроизводственных расходов полностью в себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг в качестве расходов по видам деятельности по статье «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг» (строка 030) показываются затраты на производство реализованных продукции, то-

варов, работ, услуг с учетом этих расходов, распределяемых организацией в соответствии с законодательством и учетной политикой организации.

Показатель статьи «Валовая прибыль» (строка 040) рассчитывается как разница между показателем статьи «Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за вычетом налогов и сборов, включаемых в выручку)» (строка 020) за исключением суммы, полученной организацией государственной помощи на покрытие разницы в ценах и тарифах (строка 021), и показателями статьи «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг» (строка 030).

По статье «Управленческие расходы» (строка 050) приводятся расходы по организации и управлению деятельностью:

для организаций, занятых производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, – условно-постоянная часть общепроизводственных и общехозяйственных расходов, учтенных на счетах 25 «Общехозяйственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» и списываемые с них при определении финансовых результатов непосредственно в дебет счета 90 «Реализация».

По статье «Расходы на реализацию» (строка 060) приводятся:

организацией, занятой производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, – расходы по сбыту, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию», субсчет «Коммерческие расходы» и относящиеся к реализованным продукции, товарам, работам, услугам;

организацией, занятой в торговой, снабженческой, сбытовой и иной посреднической деятельности, – издержки обращения, приходящиеся на реализованные товары и учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию», субсчет «Издержки обращения».

По строке 270 «Прочие расходы и платежи из прибыли» показываются суммы налоговых и неналоговых санкций и пени, иные расходы и платежи, отраженные по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с кредитом счетов 68 «Расчеты по налогам и сборам» или 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», производимые организацией в соответствии с законодательством Республики Беларусь из прибыли.

По строке 300 «Чистая прибыль (убыток)» показывается убыток (дебетовое сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки»), подлежащий реформации (перенесению на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и покрытию или распределению в соответствии с законодательством Республики Беларусь. Справочно отражаются суммы льгот по налогу на прибыль на капитальные вложения, предоставленные в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

По строке 310 «Сумма предоставленной льготы по налогу на прибыль» приводятся суммы льгот по налогу на прибыль, на капитальные вложения, предоставленные в соответствии с законодательством.

Отчет об изменении капитала содержит информацию об остатках на начало и конец года фондов и резервов организации, создаваемых в соответствии с законодательством Республики Беларусь и учредительными документами, их изменении в течение года, а также о суммах прибыли и направлениях ее использования. По статье «Уставный фонд» организация показывает сумму уставного фонда на начало и конец отчетного года зафиксированную в учредительных документах, а также суммы изменений величины фонда.

По строкам 011–017 отчета об изменении капитала приводится расшифровка причин, вызвавших изменения величины уставного фонда: дополнительная эмиссия акций, реструктуризация кредиторской задолженности, выбытие учредителей, участников. По статье «Прибыль на акцию, р.» приводится сумма увеличения (уменьшения) стоимости простой акции после внесения соответствующих изменений в уставный фонд. Если стоимость акции снизилась, то показатель прибыли на акцию приводится по данной статье со знаком минус.

По статье «Резервный фонд» отражаются суммы резервных фондов, создаваемых в организации за счет чистой прибыли. Справочно показывают резервы, созданные в соответствии с учредительными документами.

По статье «Добавочный фонд» приводится информация об остатках на начало и конец года, приросте и уменьшении добавочного фонда. По статье «Чистая прибыль – всего» отражается сумма прибыли организации, которая учитывается по счетам 99 «Прибыли и убытки» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». По статье «Непокрытый убыток – всего» отражается сумма полученного организацией убытка, образованного по счету 99 «Прибыли и убытки» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Справочно показывают источники покрытия убытков, а также источники, направленные на покрытие убытков прошлых лет.

Справочно по группе строк 071–078 «Источники покрытия убытков» отчета на конец года отражаются данные о собственных (капитал и резервы, кроме средств фонда переоценки активов) и привлеченных (средства учредителей, целевое финансирование, другие) источниках, направленных на покрытие убытков прошлых лет отчетного года.

По статье «Расходы на потребление – всего» приводится информация о всех расходах на потребление, отраженных по дебету счетов 92 «Внере-

ализационные доходы и расходы» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» на основании данных аналитического учета.

По статье «Целевое финансирование» по графам «Из бюджета» и «Из внебюджетных фондов» показывается движение средств, полученных организацией из бюджета, внебюджетных фондов, предоставленных в виде льгот по налогам и таможенным платежам, из других источников на финансирование капитальных вложений, научно-технологических работ, на покрытие убытков и другие нужды, учет которых ведется на счете 86 «Целевое финансирование». Расшифровка полученных сумм по направлениям их использования отражается в разделе «Справки».

Текущая деятельность – деятельность организации, связанная с осуществлением выбранных видов экономической деятельности, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности.

Инвестиционная деятельность -- деятельность организации по вложению инвестиций в производство продукции (работ, услуг). В число хозяйственных операций, составляющих инвестиционную деятельность, включаются операции, связанные с приобретением (созданием) и продажей долгосрочных активов (земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов), с осуществлением собственного строительства, с расходами на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и опытно-технологические разработки; с вложениями денежных средств в уставные фонды и ценные бумаги других организаций на срок более 12 месяцев; с вкладами в уставные (складочные) фонды других организаций, с предоставлением другим организациям займов; прочие операции аналогичного характера.

Финансовая деятельность – деятельность организации, включающая операции по осуществлению краткосрочных финансовых вложений с целью получения дохода в виде процентов или в фиксированной сумме, операции, связанные с выпуском облигаций и иных ценных бумаг краткосрочного характера, операции с ценными бумагами других организаций, приобретенными на срок до 12 месяцев, и прочие операции, приводящие к изменениям в размере и составе собственного капитала и заемных средств организации.

Отчет о движении денежных средств формируется на основе информации о потоках денежных средств (поступление, направление денежных средств) с учетом остатков денежных средств на начало и конец отчетного года в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

В отчете отражаются сведения о движении денежных средств организации, учитываемых на счетах бухгалтерского учета 50 «Касса» (включая счета, открытые по кредитным договорам), 57 «Переводы в пути», в белорусских рублях.

В случае наличия (движения) 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 белорусские рубли по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату, когда была совершена хозяйственная операция. Полученные данные по отдельным расчетам суммируются при заполнении отчета.

Получение денежных средств в банках или иных кредитных организациях в кассу организации для хозяйственных нужд (выплата заработной платы, командировочных расходов, выдача подотчетных сумм и др.) отражается справочно по строке «поступило в кассу из банка».

Справочно по строке «сдано в банк из кассы» показываются суммы денежных средств, сданных организацией в банк или иную кредитную организацию.

Приложение к бухгалтерскому балансу формируется на основе информации по составу отдельных активов и обязательств организации с приведением активов, с указанием структуры дебиторской и кредиторской задолженности, своевременности погашения (включая уплату процентов) кредитов и займов, операции с финансовыми активами организации.

Данное приложение состоит из следующих разделов: I «Основные средства и нематериальные активы», II «Незавершенные вложения во внеоборотные активы», III «Доходные вложения в активы», IV «Финансовые вложения», V «Дебиторская задолженность», VI «Кредиторская задолженность», VII «Полученные кредиты и займы».

Отчет о целевом использовании полученных средств формируется по учетным данным некоммерческих организаций, не осуществляющих предпринимательскую деятельность с целью извлечения прибыли (дохода).

В отчете приводится информация об источниках поступления средств в организацию и направлениях их расходования в течение отчетного года, остатках средств на конец отчетного года.

Детализация текущих расходов, включая представительские и командировочные расходы, по их видам, направлениям приводится справочно с расшифровкой произведенных в отчетном году расходов.

Детализация по видам и направлениям безвозмездной помощи, оказанной другим организациям, индивидуальным предпринимателям и

гражданам Республики Беларусь, включая помощь в иностранной валюте, приводится также справочно с расшифровкой произведенных в отчетном году расходов.

Пояснительная записка характеризует деятельность организации в отчетном году. В пояснительной записке приводятся данные по показателям, не нашедшим отражения в формах бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке необходимо раскрыть данные статей, по которым в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках отражаются прочие активы, обязательства, капитал, отдельные виды доходов и расходов, прибылей и убытков в случае их существенности в общей сумме итогов бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

В пояснительной записке следует привести краткую характеристику деятельности организации (виды текущей, инвестиционной и финансовой деятельности), основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на хозяйственные и финансовые результаты деятельности организации, а также решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения прибыли, т. е. соответствующую финансовую информацию, необходимую для получения более полной и объективной картины об имущественном и финансовом положении организации.

Кроме того, необходимо привести данные о доходах, расходах и обязательствах, выявленных после даты составления годовой бухгалтерской отчетности до ее представления и существенно влияющих на оценку имущественного и финансового положения организации, включая принятие решения о распределении прибыли.

При изменении вступительного баланса на начало года в пояснительной записке объясняются причины изменений. В ней должны быть раскрыты избранные при формировании учетной политики отличные от предыдущего года способы ведения бухгалтерского учета.

Подлежат обособленному раскрытию изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности в отчетном году или в периодах, следующих за отчетным, а также причины этих изменений и оценка последствий их в стоимостном выражении.

При оценке финансового состояния на краткосрочную перспективу приводятся показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности). При характеристике платежеспособности необходимо учитывать наличие денежных средств на расчетных счетах в банке и иных кредитных учреждении

ях, в кассе организации, убытки, просроченную дебиторскую и кредиторскую задолженность, не погашенные в срок кредиты и займы; полноту перечисления соответствующих налогов в бюджет, уплаченные (подлежащие уплате) штрафные санкции за неисполнение обязательств перед бюджетом. Также необходимо учитывать положение организации на рынке ценных бумаг, оценку ее финансового положения и причины имеющих место негативных явлений.

Кроме того, может быть приведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт; репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности клиентов, пользующихся услугами организации; степень выполнения плана; обеспечение заданных темпов роста деловой активности; уровень эффективности использования ресурсов организации. Целесообразно включение в пояснительную записку данных в динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описания будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятий и другой информации, интересующей возможных пользователей годовой бухгалтерской отчетности.

При оценке финансового состояния на долгосрочную перспективу приводятся характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и пр.

Акционерные общества в пояснительной записке приводят состав (фамилии и должности) членов совета директоров (наблюдательного совета), членов исполнительного органа, общую сумму выплаченного им вознаграждения. При этом списываются все виды выплаченного вознаграждения (заработная плата, премии, комиссионные и иные имущественные льготы и привилегии). Кроме того, необходимо привести дополнительные данные о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных; количестве акций, выпущенных, но неоплаченных или оплаченных частично; номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, его дочерних и зависимых обществ; количестве акционеров, зарегистрированных в реестре; сведения о наиболее крупных акционерах; о прибыли, приходящейся на одну акцию.

Организации должны привести расшифровку кредиторской задолженности в иностранной валюте с указанием сроков ее погашения согласно договорам, выделив в том числе задолженность по кредитам, полученным под гарантию Правительства Республики Беларусь.

Организации должны отразить в пояснительной записке выполнение основных показателей бизнес-плана (всего, в том числе доведенных вышестоящими организациями).

Достоверность информации годовой бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с законодательством Республики Беларусь подлежит обязательному аудиту, подтверждается аудитором (аудиторской организацией), имеющим лицензию на осуществление аудиторской деятельности.

Годовой бухгалтерский отчет сельскохозяйственных организаций включает в себя также следующие специализированные формы годовой бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций, утвержденных Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь (по согласованию с Минфинком):

- 5-АПК «Отчет по труду»;
- 6-АПК «Валовая продукция и затраты на производство»;
- 7-АПК «Реализация продукции»;
- 8-АПК «Затраты на основное производство»;
- 9-АПК «Производство и себестоимость продукции растениеводства»;
- 13-АПК «Производство и себестоимость продукции животноводства»;
- 14-АПК «Расход кормов»;
- 15-АПК «Баланс продукции»;
- 16-АПК «Движение основных сельскохозяйственных машин и оборудования»;
- 18-АПК «Отчет по овощеводству, картофелеводству»;
- 20-АПК «Отчет по птицеводству (заполняют специализированные совхозы и птицефабрики)»;
- 21-АПК «Себестоимость молодняка племменных лошадей (заполняют специализированные совхозы)»;
- 22-АПК «Отчет по звероводству (заполняют специализированные совхозы)»;
- 66-АПК «Отчет по производству и реализации семян овощных культур и кормовых корнеплодов».

В форме 5-АПК «Отчет по труду» отражают показатели использования рабочей силы в сельхозорганизациях.

Форма № 6-АПК «Валовая продукция и затраты на производство» содержит сведения о стоимости валовой продукции по среднегодовым ценам реализации, продукции в сопоставимых ценах, а также ее количестве.

В форме № 7-АПК «Реализация продукции» отражают операции по реализованной сельскохозяйственной и другой продукции, основных средств, нематериальных активов и прочих товарно-материальных ценностей. В данной форме отражается продукция, произведенная арендными коллективами по договорам с организациями и реализованная хозяйствами в установленном порядке. В графе 2 «Полная себестоимость

реализованной продукции» и 3 «Выручено» показаны суммы за минусом налогов, сборов и отчислений, включаемых в соответствии с Законом Республики Беларусь о бюджете Республики Беларусь в цену продукции (работ, услуг). В графах 1–3 также отражены количество, себестоимость и выручка по продукции, проданной работникам, выданной в порядке натуральной оплаты и взамен денежной оплаты.

В справке по кодам 0610-0636 показываются фактически полученные суммы дотаций и компенсаций, включая суммы взаимозачетов из государственного бюджета, республиканского фонда поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки, местных целевых бюджетных фондов стабилизации экономики производителей сельскохозяйственной продукции и продовольствия.

В форме 8-АПК «Затраты на основное производство» в графе 1 отражают все затраты (с 1 января по 31 декабря) отчетного года в разрезе элементов затрат основных, вспомогательных и подсобных промышленных производств, включая услуги сторонних организаций, связанные с производством и реализацией продукции. Здесь же отражаются затраты, связанные с выполнением услуг для сторонних организаций, капитального строительства, жилищно-коммунального хозяйства, столовой, детсада, затраты на производство продукции арендных коллективов.

По коду «Амортизация (износ) основных средств» организации отражают амортизационные отчисления по объектам лизинга в размерах, установленных договором.

По коду отражаются прочие нематериальные затраты. К ним относятся: налоги, сборы и другие платежи в бюджет и внебюджетные фонды; вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения; затраты на командировки; оплата сторонним организациям за пожарную и сторожевую сторону; оплата за подготовку и переподготовку кадров; оплата услуг связи, вычислительных центров, банков, связанных с обслуживанием организаций; амортизация нематериальных активов; лизинговые платежи (если лизинговое имущество находится на балансе у лизингодателя), а также другие нематериальные затраты, входящие в состав себестоимости продукции.

По коду отражаются суммы уплаченных процентов по ссудам банков, товарному кредиту и другим заемным средствам, в том числе из кода 500.

В форме № 9-АПК «Производство и себестоимость продукции растениеводства» отражают затраты на производство продукции растениеводства и ее себестоимость. Заполняют форму на основании данных ана-

литического учета по счету 20 «Основное производство», субсчету «Растениеводство».

По каждой выращиваемой сельскохозяйственной культуре отражают площади посевов, полученную массу продукции и определяют ее себестоимость. В форму № 13-АПК «Производство и себестоимость продукции животноводства» введена справка «Себестоимость живого веса скота», в ней показывают валовой приплод и прирост, включая поголовье и массу павших животных. Данные по затратам на содержание соответствующего вида животных отражают на основании аналитического учета по счету 20 «Основное производство», субсчету 2 «Животноводство».

В форме № 14-АПК «Расход кормов» показывают данные о расходе всех видов кормов своего производства и приобретенных со стороны, включая корма, скормленные скоту при выпасе. Фактическая себестоимость израсходованных кормов должна соответствовать показателям, отраженным в графе «Корма» формы № 13-АПК. Расход кормов показывается в пересчете на кормовые единицы.

В форме № 15-АПК «Баланс продукции» отражают движение сельскохозяйственной продукции за отчетный год». В ее начале показывают общее количество произведенной продукции в отчетном году в массе после доработки, включая полезные отходы в физической массе без пересчета в полноценное зерно, а также купленную и полученную по обменным операциям, семенные и фуражные ссуды.

Расход продукции отражают по каналам выбытия: реализация в счет госзаказа, сдача в обменные фонды, на корм скоту, возврат семенных и фуражных ссуд, выданная работникам в счет оплаты труда, на общественное питание, а также все другие расходы за год (потери продукции, включая потери в пределах установленных норм естественной убыли).

В форме № 16-АПК «Движение основных сельскохозяйственных машин и оборудования» отражают данные о наличии, поступлении и выбытии в течение года сельскохозяйственных машин и оборудования.

Форму № 18-АПК «Отчет по овощеводству, картофелеводству» составляют организации, специализирующиеся на производстве овощей картофеля и бахчевых культур, на основании аналитического учета по счету 20 «Основное производство», субсчету «Растениеводство». В ней показывают площадь посева, валовой сбор, прямые затраты труда, а также каналы выбытия продукции. В разделе 2 «Овощеводство защищенного грунта» показывается площадь культивационных сооружений защищенного грунта, занятая в отчетном году культурами согласно обороту, с которой в отчетном году получен урожай, валовой сбор продукции, затраты труда, каналы реализации продукции.

Форму № 20-АПК «Отчет по птицеводству» представляют специализированные организации и птицефабрики.

В разделе 1 «Калькуляция себестоимости яиц» показывают данные о затратах, выходе продукции по взрослой птице, среднегодовое поголовье взрослой птицы. В разделе 2 отражается количество проинкубированных яиц (заложённых в инкубатор) в отчетном периоде, выход здорового молодняка в суточном возрасте, переданного на выращивание в своем хозяйстве и реализованного на сторону, включая затраты забитых петушков в суточном возрасте, а также стоимость основной продукции. В разделе 3 «Выращивание молодняка птицы» показывается валовой прирост молодняка птицы, в разделе 4 – сумма затрат, отнесенных на остаток молодняка, на конец отчетного периода. Раздел 5 «Убой птицы» заполняют птицеводческие хозяйства, производящие убой и обработку птицы. В разделе 6 «Реализации продукции птицеводства» показываются реализованная птица в живом и забитом виде (в пересчете на живую массу) и суммы, вырученные от ее реализации.

Форму № 21-АПК «Себестоимость молодняка племенных лошадей» заполняют конные заводы, государственные конюшни. В ней отражаются среднегодовое поголовье конематок, затраты по основному стаду, количество полученного приплода и его себестоимость.

В форме № 22-АПК «Отчет по звероводству» отражают натуральную массу, стоимость израсходованных кормов, деловой выход молодняка, его себестоимость, данные о реализации продукции.

В форме № 66-АПК «Отчет по производству и реализации семян, овощных культур и кормовых корнеплодов» показывают количество произведенных семян названных культур и данные о реализации.

Организации представляют годовую бухгалтерскую отчетность в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Республики Беларусь. Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации.

Организации промежуточную квартальную бухгалтерскую отчетность представляют заинтересованным пользователям не позднее 30 дней по окончании отчетного квартала.

Консолидированная бухгалтерская отчетность составляется и представляется республиканским органом государственного управления по их требованию:

- промежуточная квартальная – не ранее 60 дней по окончании отчетного квартала;
- годовая – не ранее 1 июля года, следующего за отчетным.

День представления организацией бухгалтерской отчетности определяется по дате ее почтового отправления или дате фактической передачи по принадлежности.

Если дата представления бухгалтерской отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления отчетности считается первый следующий за ним рабочий день.

Бухгалтерская отчетность, содержащая показатели, отнесенные к государственной тайне по законодательству Республики Беларусь, представляется с учетом требований указанного законодательства.

В случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, организация публикует бухгалтерскую отчетность и итоговую часть аудиторского заключения.

Контрольные вопросы

1. Раскройте значение, назовите виды и сроки бухгалтерской отчетности.
2. Охарактеризуйте состав и содержание бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций.
3. Перечислите типовые формы бухгалтерской отчетности.
4. В каких случаях составляется аудиторское заключение?

ГЛАВА 27. Особенности организации учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах

Крестьянские (фермерские) хозяйства организуются как равноправные формы хозяйствования в целях эффективного и рационального использования ресурсного, производственного потенциала сельского хозяйства с одновременным увеличением производства продукции растениеводства и животноводства.

Крестьянское (фермерское) хозяйство самостоятельно определяет направление и вид своей деятельности, порядок использования и продажи продукции на договорной основе покупателям и заказчикам.

По организационным формам они могут быть односемейными или представлены в виде ассоциаций крестьянских хозяйств. Причем последние могут быть двух видов: созданные путем объединения или в результате реформирования колхозов и совхозов, когда выделившиеся крестьянские хозяйства по собственному желанию объединяются в ассоциации, в результате чего они практически не отличаются по размерам и структуре управления от сельскохозяйственных организаций, поэтому к проблемам организации бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах следует подходить с учетом их организационных форм, размеров земли и производства.

В Законе Республики Беларусь «О крестьянских (фермерских) хозяйствах» отражено, что каждое крестьянское хозяйство осуществляет учет результатов своей деятельности, который необходим для получения полной информации о его имущественном состоянии, расходах, доходах и финансовых результатах.

Бухгалтерский учет хозяйственной деятельности в крестьянском (фермерском) хозяйстве может осуществляться с использованием услуг внештатного специалиста-бухгалтера, который является индивидуальным предпринимателем; путем передачи на договорных условиях ведения бухгалтерского учета специализированной организацией или централизованной бухгалтерии; лично главой или любым из членов его коллектива, имеющим необходимые навыки. Ответственность за организацию бухгалтерского учета в крестьянском (фермерском) хозяйстве возлагается на ее руководителя.

Организация и ведение бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах могут осуществляться с применением *упрощенной, простой и полной журнально-ордерной форм*, а также с применением средств автоматизации (информационных технологий) или вручную.

Рассмотрим организацию бухгалтерского учета в крестьянском (фермерском) хозяйстве при применении упрощенной формы учета. При применении данной формы счета бухгалтерского учета не используются.

При упрощенной форме бухгалтерского учета рекомендуется использовать следующие регистры (ведомости), которые позволяют получать необходимый объем учетной информации:

- книга учета хозяйственных операций;
- ведомость учета основных средств и их амортизации;
- ведомость учета производственных запасов и готовой продукции;
- ведомость учета затрат на производство;
- ведомость учета операций по кассе и расчетному счету;
- ведомость учета расчетов с подотчетными лицами;
- ведомость учета расчетов с поставщиками;
- ведомость учета расчетов по налогам и сборам;
- ведомость учета расчетов с покупателями и определения дохода;
- ведомость учета прочих операций;
- ведомость учета расчетов с работниками по заработной плате.

Хозяйственная деятельность учитывается на основании типовых межведомственных форм первичной учетной документации и ведомственных форм, утвержденных постановлением Минсельхозпрода Республики Беларусь от 22 ноября 2005 г. № 69. Информация, содержащаяся в первичных документах, отражается в регистрах бухгалтерского учета.

Для обобщения информации, используемой для составления бухгалтерской отчетности о результатах деятельности за отчетный период, ведется *книга учета хозяйственных операций*.

Книга учета хозяйственных операций открывается записями стоимости остатков производственных запасов, основных средств, задолженности хозяйству и его обязательств на начало отчетного периода, а затем производятся записи хозяйственных операций по графе «Сумма», в том числе по наименованиям расходов и доходов.

На конец отчетного периода выводят остатки имущества и обязательств, что позволяет составить бухгалтерский баланс утвержденной формы.

Ведомость учета основных средств и их амортизации предназначена для учета основных средств по наименованиям, их поступления и выбытия с отражением причин, а также сумм начисленной амортизации за отчетный период и с начала эксплуатации основных средств. Амортиза-

цию крестьянские (фермерские) хозяйства, как правило, начисляют линейным способом и в конце года.

Ведомость заполняется на год или на несколько лет в зависимости от количества хозяйственных операций. В графе «Сальдо на начало года» отражается стоимость объектов на начало года с учетом результатов их переоценки за прошлый год. На конец года отражается стоимость имеющихся объектов с учетом результатов переоценки на конец года.

Ведомость учета производственных запасов и готовой продукции предназначена для учета товарно-материальных ценностей: остатков на начало года, поступления и выбытия за отчетный период, а также остатков на конец отчетного периода.

Основными первичными документами на оприходование материальных ценностей от поставщиков являются товарно-транспортные накладные (ф. ТТН-1), в которых указываются наименование поступивших ценностей, единица измерения, цена и их стоимость.

Поступление продукции от урожая оформляется реестрами отправки зерна и другой продукции с поля (ф. № 401-АПК).

Для приемки кормов заполняют акт приема-передачи грубых и сочных кормов (ф. № 204-АПК).

Для оприходования продукции животноводства крестьянские (фермерские) хозяйства применяют следующие формы первичных бухгалтерских документов: акт на оприходование приплода животных (ф. № 304-АПК); ведомость взвешивания животных (ф. № 306-АПК); ведомость определения прироста живой массы (ф. № 307-АПК); журнал учета надоя молока (ф. № 412-АПК) и др.

Крестьянские (фермерские) хозяйства могут предусмотреть порядок, при котором оприходование сельскохозяйственной продукции осуществляется в конце месяца или уборки урожая. До этого они могут вести учет поступающей продукции собственного производства оперативно.

Использование продукции внутри хозяйства владелец крестьянского (фермерского) хозяйства первичными документами в течение отчетного периода может не оформлять. Стоимость их он может списывать в производство в конце года после инвентаризации и выведения количества израсходованных продукции и материалов.

На основании первичных документов на поступление и расходование продукции и материалов производятся записи в ведомость учета производственных запасов и готовой продукции. Кроме того, все операции по поступлению и выбытию товарно-материальных ценностей отражаются в книге учета хозяйственных операций.

Ведомость учета затрат на производство используется для учета и обобщения затрат по основным и вспомогательным производствам (растениеводству, животноводству и др.). Ее выписывают на каждую культуру, вид (группу) животных, вид вспомогательных производств (автотранспорт, живая тяговая сила и т.п.) на отчетный период.

Затраты учитывают по статьям, перечень которых утверждается руководителем хозяйства, за месяц и с начала года. Расходы, которые относятся к нескольким отраслям, первоначально учитывают отдельно. В конце года их распределяют пропорционально прямым затратам и списывают в затраты растениеводства, животноводства и других отраслей.

Затраты под урожай будущих лет учитывают по отдельной ведомости.

Отдельно учитывают затраты на приобретение и строительство объектов основных средств, которые в себестоимость продукции не включаются, а списываются за счет средств амортизационного фонда.

Продукция собственного производства отражается в ведомостях в оценке по закупочным ценам.

В конце года разница между фактическими затратами и стоимостью оприходованной продукции списывается на увеличение (уменьшение) стоимости остатков продукции на складе или выбывшей за отчетный год по направлениям ее расходования.

Ведомость учета операций по кассе и расчетному счету служит для учета остатков денежных средств в кассе и на счете в банке на начало и конец отчетного периода, а также их поступления и расходования по направлениям. Ведомость заполняется на основании первичных документов, утвержденных Нацбанком Республики Беларусь. На отдельных ведомостях крестьянские (фермерские) хозяйства учитывают кредиты банка и ценные бумаги.

Ведомость учета расчетов с подотчетными лицами заполняется за месяц (год) на основании первичных бухгалтерских документов (расходный кассовый ордер, отчет об итогах командировки и др.). Учет расчетов с подотчетными лицами ведут отдельно по каждому работнику и по каждой командировке.

В ведомости учета расчетов с подотчетными лицами указываются фамилии подотчетных лиц, остаток задолженности на начало месяца, полученные деньги за отчетный период на соответствующие цели, их расходование и остатки задолженности на конец отчетного периода (работнику или крестьянскому хозяйству).

Ведомость учета расчетов с поставщиками предназначена для учета расчетов с поставщиками материальных ценностей и услуг со стороны. В ней отражаются задолженность по расчетам с поставщиками на начало года,

расчеты за отчетный период и задолженность на конец отчетного периода. Она заполняется на основании первичных документов (платежные банковские инструкции, товарно-транспортные накладные и др.).

В зависимости от объема расчетных операций ведомость может заполняться отдельно для учета расчетов с каждым поставщиком.

Ведомость учета расчетов по налогам и сборам служит для учета расчетов с государством по налогам и сборам, а также используется для учета расчетов по социальному страхованию и обеспечению. Учет расчетов ведут по каждому налогу и сбору.

Кроме того, в ней указывают дату оплаты и источник покрытия налогов и сборов, а также задолженность хозяйства государству на конец отчетного периода.

Ведомость учета расчетов с покупателями и определения дохода служит для учета расчетов с покупателями и по каждому виду продукции, работ, услуг и определения дохода от реализации.

В графе 3 «Покупатель, наименование продукции, работ, услуг» ведомости отражается в разрезе покупателей реализация продукции и услуг. В графах 4 и 5, 12 и 13 указывается задолженность покупателей на начало и конец отчетного периода. В графе 11 определяется валовой доход от реализации как разница между выручкой от реализации и себестоимостью реализованной продукции.

Ведомость учета расчетов по прочим операциям предназначена для учета расчетов, которые не нашли отражения в предыдущих ведомостях (расчеты с квартиросъемщиками, с работниками за оказанные им услуги и др.).

Ведомость учета расчетов с работниками по заработной плате предназначена для отражения начисленной заработной платы, удержаний из сумм зарплаты и сумм к выплате, т.е. она представляет собой расчетно-платежную ведомость утвержденной формы.

Контрольные вопросы

1. Каков порядок отражения хозяйственных операций в учетных и сводных документах, регистрах крестьянских фермерских хозяйств?
2. Кто осуществляет ведение бухгалтерского учета в крестьянских фермерских хозяйствах?
3. Кто несет ответственность за нарушение правил ведения бухгалтерского учета?

ЛИТЕРАТУРА

Альбом унифицированных форм первичных документов бухгалтерского учета для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции, и Инструкция о порядке их применения и заполнения. — Мн., 2006. — 152 с.

Альбом регистров журнально-ордерной формы учета в организациях агропромышленного комплекса и Инструкция по их применению. Мн., 2005. 336 с.

Альбом типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов: Рекомендации по разработке и составлению / В. Е. Ванкевич, А. К. Лапин, Т. В. Ревецкая, А. Н. Сушкевич. — Мн., 2004. — 55 с.

Бабаев, Ю. А. Теория бухгалтерского учета: учеб. для вузов. — М., 2003. — 307 с.

Белый, И. Н. Калькуляция себестоимости продукции в АПК / И. Н. Белый, А. П. Михалкевич. — Мн., 1999. — 199 с.

Бухгалтерская отчетность организаций: нормативные документы. — Мн., 2007. — 72 с.

Бухгалтерский учет в промышленности: учеб. пособие / Н. И. Ладутько. — Мн., 2005. — 688 с.

Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / А. П. Михалкевич [и др.] — 4-е изд., перераб. и доп./под общ. ред. А. П. Михалкевича. — Мн., 2006.

Бухгалтерский учет в строительстве: учеб.-практ. пособие / И. П. Дробышевский. — Мн., 2004. — 648 с.

Бухгалтерский учет и налогообложение: учеб. пособие / Л. А. Чайковская. — М., — 624 с.

Бухгалтерский учет: учеб. / А. С. Бакаев [и др.]. — М., 2002. — 719 с.

Бухгалтерский учет: учеб. пособие / О. А. Левкович, И. Н. Бурцева, Ю. И. Акулич; под общ. ред. О. А. Левковича. — Мн., 2003. — 640 с.

Гражданский кодекс Республики Беларусь. — Мн., 2004. — 672 с.

Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри; под ред. С. А. Табилиной; пер. с англ. — М., 1997. — 558 с.

Инструкция о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30.04.2004 г. № 75 (в ред. постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 23.07.2004 г. № 114) // Гл. бухгалтер. — 2004. — № 33. — С. 14–20.

Инструкция по инвентаризации активов и обязательств: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2007 г. № 180.

Инструкция о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17.07.2007 г. № 114 // Гл. бухгалтер. — 2007. — № 31. — С. 11–27.

Инструкция о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20.12.2001 г. № 127 (в ред. постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 09.07.2004 г. № 110) // Гл. бухгалтер. — 2004. — № 33. — С. 44–53.

Инструкция о порядке ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте на территории Республики Беларусь: утв. постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 28.06.2004 г. № 98 (в ред. постановления Правления Национального банка Республики Беларусь от 13.02.2008 г. № 24) // Гл. бухгалтер. — 2008. — № 13. — С. 11–26.

Инструкция о порядке и размерах возмещения расходов при служебных командировках в пределах Республики Беларусь: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.04.2000 г. № 35 (в ред. постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 29.02.2008 г. № 29) // Гл. бухгалтер. — 2008. — № 12. — С. 15–18.

Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации»: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г. № 181 // Гл. бухгалтер. — 2004. — № 6. — С. 18–22.

Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации»: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г. № 181 // Гл. бухгалтер. — 2004. — № 6. — С. 25–28.

Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20.12.2001 г. № 128 (в ред. постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 09.07.2003 г. № 1472) // Гл. бухгалтер. — 2003. — № 31. — С. 10–17.

Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: о порядке отражения в бухгалтерском учете налога на добавленную стоимость // Бухгалтер. учет и анализ. — 2004. — № 3. — С. 49–52.

Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2001 г. № 118 (в ред. постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.2007 г. № 207 // Республика. — 2007. — 13 февр.

Керимов, В. Э. Управленческий учет: учебник / В. Э. Керимов. — 2-е изд., изм. и доп. — М., 2003. — 416 с.

Коротаев, С. Л. Оптимизация учетной политики или как повысить финансовую устойчивость предприятия: практ. пособие / С. Л. Коротаев. — Минск, 1999. — 160 с.

Куттер, М. И. Теория бухгалтерского учета: учебник / М. И. Куттер. — 2-е изд., перераб. и доп. — М., 202. — 640 с.

Лисович, Г. М. Сельскохозяйственный учет (финансовый и управленческий): учебник. Спр. «Экономика и управление» / Г. М. Лисович. — Ростов-п/Д, 2002. — 720 с.

Николаева, С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: теория и практика / С. А. Николаева. — М., 1993. — 128 с.

Новый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия). Комментарии. Рекомендации к применению / В. Е. Ванкевич [и др.]; под общ. ред. Л. Л. Ермолович, В. Е. Ванкевича. — Мн., 2002. — 368 с.

Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу необоротных нормативных правовых актов Министерства финансов Республики Беларусь: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02.2008 г. № 19.

О внесении изменений и дополнений в Инструкцию об организации исполнения платежей с текущих (расчетных) счетов в белорусских рублях в очередности, установленной законодательством: постановление Правления Национального банка Республики Беларусь от 27.02.2008 г. № 31 // Гл. бухгалтер. — 2008. — № 15. — С. 17–18.

Организация учета и аудита: учеб. пособие / А.С. Четкин, Е.Н. Клипперт. — Минск, 2007. — 254 с.

Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) // Гл. бухгалтер. — 2002. — № 28. — С. 24–40.

Основы бухгалтерского учета и финансы в АПК: учеб. пособие / Н. Н. Бондина [и др.]. — М., 2003. — 400 с.

О бухгалтерской отчетности организаций: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 17.02.2004 г. № 16 // Гл. бухгалтер. — 2004. — № 15. — С. 42–75.

Палый, В. Ф. Теория бухгалтерского учета / В. Ф. Палый, Я. В. Соколов. — М., 1998. — 278 с.

Панковская, П. Я. Курс теории бухгалтерского учета: учеб. пособие / П. Я. Панковская. — 3-е изд., перераб. — Мн., 2004. — 236 с.

Панковская, П. Я. Производственный учет в АПК: Теория и методология / П. Я. Панковская. — Мн., 2001. — 216 с.

Панковская, П. Я. Сборник задач по теории бухгалтерского учета / П. Я. Панковская. — Мн., 2002. — 208 с.

Пизенгольц, М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве // Бухгалтерский финансовый учет: учебник. — 4-е изд., перераб. и доп. — М., 2001. — Т. 1. Ч. 1. — 480 с.

Пизенгольц, М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве // Бухгалтерский управленческий учет. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебник. — 4-е изд., перераб. и доп. — М., 2001. — Т. 2. — 400 с.

План счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях. Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях. — Мн., 2004. — 244с.

Положение о порядке начисления амортизации основных средств и материальных активов: утв. постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 23.11.2001 г. № 187/110/96/18 (в

ред. постановления указанных министерств от 30.03.2004 г. № 87/55/33/5, Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов) // Гл. бухгалтер. — 2004. — № 20. — С. 11–47.

Положение о порядке начисления амортизации основных средств и материальных активов. — Мн., 2002. — С. 22–32.

Рожнов, О. В. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности: учеб. пособие для вузов / О. В. Рожнов. — М., 2003. — 256 с.

Совершенствование классификации счетов бухгалтерского учета в сельском хозяйстве / Ю. Н. Селюков [и др.]. — Мн., 2008. — 68 с.

Справочник бухгалтера: сб. норматив.-правовых актов Республики Беларусь / Л. И. Липснь. — Мн., 2004. — 384 с.

Трудовой кодекс Республики Беларусь. — 2-е изд., с изм. и доп. — Мн., 2007. — 256 с.

Управленческий учет / под ред. В. Палия и Р. В. Вила. — М., 1997. — 477 с.

Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности. — М., 2002. — 176 с.

Чечеткин, А. С. Бухгалтерский учет основных средств: учеб. пособие / А. С. Чечеткин. — Мн., 2006. — 200 с.

Чечеткин, А. С. Практикум по бухгалтерскому учету в сельском хозяйстве: учеб. пособие / А. С. Чечеткин. — Горки, 2003. — 281 с.

Чечеткин, А. С. Бухгалтерский учет нематериальных активов: учеб.-метод. пособие / А. С. Чечеткин. — Мн., 2006. — 147 с.

Чечеткин, А. С. Бухгалтерский учет производства и контроль использования кормов в сельскохозяйственных организациях: учеб.-метод. пособие / А. С. Чечеткин. — Мн., 2007. — 180 с.

Оглавление

Предисловие	3
РАЗДЕЛ I. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	5
ГЛАВА 1. Понятие о хозяйственном учете	5
1.1. Общее понятие о хозяйственном учете и его измерители	5
1.2. Виды учета и их характеристика	7
1.3. Пользователи бухгалтерской отчетности	10
ГЛАВА 2. Предмет и метод бухгалтерского учета	14
2.1. Понятие о предмете и объектах бухгалтерского учета	14
2.2. Общая характеристика метода бухгалтерского учета	18
ГЛАВА 3. Бухгалтерский баланс	21
3.1. Понятие, содержание и структура бухгалтерского баланса	21
3.2. Изменения в балансе, вызываемые хозяйственными операциями	23
ГЛАВА 4. Система счетов и двойная запись	31
4.1. Понятие о счетах бухгалтерского учета и их строение	31
4.2. Двойная запись операций на счетах	34
4.3. Счета синтетического и аналитического учета	37
4.4. Оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам, их построение и назначение	40
4.5. Классификация счетов бухгалтерского учета	44
4.6. План счетов бухгалтерского учета	51
ГЛАВА 5. Стоимостное измерение и основы бухгалтерского учета хозяйственных процессов	62
5.1. Оценка имущества, обязательств	62
5.2. Калькуляция, ее виды и содержание	65
5.3. Учет процесса заготовления	67
5.4. Учет процесса производства	71
5.5. Учет процесса реализации и определение результатов хозяйственной деятельности организации	75
ГЛАВА 6. Документирование, учетные регистры, инвентаризация и формы бухгалтерского учета	80
6.1. Бухгалтерские документы, их назначение и классификация	80
6.2. Учетные регистры и их классификация	87
6.3. Инвентаризация и ее значение	90
6.4. Формы бухгалтерского учета	96
ГЛАВА 7. Бухгалтерская отчетность	102
7.1. Сущность, назначение, состав, порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности	102

7.2. Классификация отчетности	105
ГЛАВА 8. Основы организации бухгалтерского учета	110
8.1. Значение и основные предпосылки рациональной организации бухгалтерского учета	110
8.2. Учетная политика организации	113
РАЗДЕЛ II. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	118
ГЛАВА 9. Бухгалтерский учет в системе управления экономикой сельскохозяйственных организаций	118
9.1. Подразделение учета на финансовый и управленческий	118
9.2. Особенности бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях	120
ГЛАВА 10. Учет денежных средств, расчетных операций	122
10.1. Общие положения и принципы учета денежных средств, расчетных операций, задачи их учета	122
10.2. Учет денежных средств и денежных документов в кассе	123
10.3. Учет денежных средств на расчетных, валютных и других счетах	135
10.4. Основные формы безналичных расчетов и расчетные документы	159
10.5. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	164
10.6. Учет расчетов с покупателями и заказчиками	168
10.7. Учет резервов по сомнительным долгам	171
10.8. Учет расчетов по налогам и сборам	172
10.9. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению	178
10.10. Учет расчетов с подотчетными лицами	181
10.11. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям	186
10.12. Учет расчетов с учредителями	189
10.13. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами	192
10.14. Учет внутрихозяйственных расчетов	201
10.15. Учет расчетов по краткосрочным кредитам и займам	203
10.16. Учет расчетов по долгосрочным кредитам и займам	206
ГЛАВА 11. Учет материально-производственных запасов	209
11.1. Экономическая сущность материально-производственных запасов, их оценка и задачи учета	209
11.2. Документальное оформление учета движения производственных запасов и готовой продукции	213
11.3. Организация складского учета и учет материальных ценностей на складах организаций	228
11.4. Синтетический и аналитический учет производственных запасов, готовой продукции, товаров	230
11.5. Контроль за сохранностью и использованием товарно-материальных ценностей	246
11.6. Учет недостач и потерь от порчи ценностей	250
11.7. Учет налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	252

ГЛАВА 12. Учет животных на выращивании и откорме	254
12.1. Методы оценки животных на выращивании и откорме	254
12.2. Первичный учет животных на выращивании и откорме	256
12.3. Синтетический и аналитический учет животных на выращивании и откорме	261
ГЛАВА 13. Учет оплаты труда и расчетов с персоналом	266
13.1. Виды, формы и системы оплаты труда	266
13.2. Первичная документация по учету труда и его оплаты	268
13.3. Аналитический учет затрат на оплату труда	283
13.4. Синтетический учет расчетов по оплате труда	286
ГЛАВА 14. Учет финансовых вложений	290
14.1. Сущность и классификация финансовых вложений и ценных бумаг	290
14.2. Оценка финансовых вложений и ценных бумаг	300
14.3. Учет финансовых вложений	305
14.4. Учет процентных доходов и финансового результата от выбытия ценных бумаг	311
14.5. Учет резервов под обесценение вложений в ценные бумаги	329
ГЛАВА 15. Учет собственных фондов и целевого финансирования	332
15.1. Учет уставного фонда	332
15.2. Учет собственных акций (долей)	334
15.3. Учет резервного и добавочного фонда	335
15.4. Учет целевого финансирования	339
15.5. Учет резерва предстоящих расходов	341
ГЛАВА 16. Учет реализации продукции (работ, услуг), прочих доходов и расходов	344
16.1. Задачи и документация по учету реализации продукции	344
16.2. Учет расходов на реализацию	349
16.3. Классификация доходов и расходов	350
16.4. Учет реализации продукции (работ, услуг), связанных с уставными видами деятельности	353
16.5. Учет операционных и внеоперационных доходов и расходов	358
ГЛАВА 17. Учет финансовых результатов	364
17.1. Учет прибылей и убытков	364
17.2. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	367
17.3. Учет доходов будущих периодов	369
ГЛАВА 18. Учет вложений во внеоборотные активы	373
18.1. Экономическое содержание вложений во внеоборотные активы, классификация, источники финансирования и задачи их учета	373
18.2. Синтетический и аналитический учет вложений во внеоборотные активы	376
ГЛАВА 19. Учет основных средств и нематериальных активов	388
19.1. Экономическое содержание, классификация и оценка основных средств	388

19.2. Документальное оформление движения основных средств. Организация их аналитического учета	399
19.3. Синтетический учет основных средств	411
19.4. Учет амортизации основных средств	411
19.5. Учет выбытия основных средств	424
19.6. Учет ремонта, консервации и расконсервации основных средств	432
19.7. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов	445
19.8. Учет нематериальных активов и их амортизация	450
РАЗДЕЛ III. БУХГАЛТЕРСКИЙ (УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ) УЧЕТ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	455
ГЛАВА 20. Основные принципы управленческого учета	455
20.1. Организация управленческого учета	455
20.2. Классификация производственных затрат	456
20.3. Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)	464
ГЛАВА 21. Учет расходов по управлению и обслуживанию производства	475
21.1. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы, задачи их учета	475
21.2. Синтетический и аналитический учет расходов по управлению и обслуживанию производства	476
21.3. Учет расходов будущих периодов	481
ГЛАВА 22. Учет затрат вспомогательных производств и расходов по содержанию и эксплуатации сельскохозяйственных машин и оборудования	486
22.1. Вспомогательные производства, их виды и назначение	486
22.2. Учет затрат и услуг вспомогательных производств	487
22.3. Учет затрат по содержанию и эксплуатации машин и оборудования	507
ГЛАВА 23. Учет затрат, выхода продукции растениеводства и исчисле- ние ее себестоимости	512
23.1. Задачи учета затрат на производство продукции растениеводства	512
23.2. Синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции растениеводства	512
23.3. Исчисление себестоимости продукции растениеводства	521
23.4. Определение и списание разниц между фактической и нормативно- прогнозной (плановой) себестоимостью продукции растениеводства	536
ГЛАВА 24. Учет затрат, выхода продукции животноводства и исчисление ее себестоимости	538
24.1. Задачи учета затрат на производство продукции животноводства	538
24.2. Синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции животноводства	539
24.3. Исчисление себестоимости продукции животноводства	547
24.4. Определение и списание разниц между фактической и нормативно- прогнозной (плановой) себестоимостью продукции животноводства	559

ГЛАВА 25. Учет затрат, выхода продукции (услуг) промышленных и обслуживающих производств, исчисление ее себестоимости	561
25.1. Задачи учета затрат и выхода продукции промышленных производств	561
25.2. Синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции промышленных производств	561
25.3. Исчисление себестоимости продукции промышленных производств ...	566
25.4. Учет затрат и услуг обслуживающих производств и хозяйств	572
ГЛАВА 26. Бухгалтерская отчетность	578
26.1. Значение, виды и сроки представления бухгалтерской отчетности ..	578
26.2. Состав и содержание бухгалтерской отчетности	580
ГЛАВА 27. Особенности организации учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах	594
ЛИТЕРАТУРА	609

Учебное издание

Чечёткин Александр Сергеевич

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

Учебник

Редактор *Л. Н. Соловьева*

Компьютерная верстка *А. В. Засулевича*

Дизайн обложки *В. В. Домненкова*

Подписано в печать 12.05.2008. Формат 60x84 1/16. Бумага офсетная.
Гарнитура PetersburgС. Печать офсетная. Усл. печ. л. 35,34. Уч.-изд. л. 27,99.
Тираж 1500 экз. Заказ 374.

Республиканское унитарное предприятие
«Информационно-вычислительный центр
Министерства финансов Республики Беларусь».
ЛИ № 02330/0056921 от 01.04.2004.
ЛП № 02330/0056683 от 29.03.2004.
220004, г. Минск, ул. Кальварийская, 17.

В учебнике изложены основы бухгалтерского учета в соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности».

Подробно рассмотрены вопросы бухгалтерского учета в сельском хозяйстве (учет животных на выращивании и откорме, учет труда и расчетов с персоналом, затрат на производство и калькулирование себестоимости, проведения инвентаризации и составления отчетности и др.). Представлен порядок организации учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах.

Предназначено для студентов неэкономических специальностей высших сельскохозяйственных учебных заведений, колледжей, слушателей курсов повышения квалификации, а также для тех, кто хочет самостоятельно изучать основы бухгалтерского учета.

А. С. Чечеткин
Бухгалтерский
УЧЕТ
В СЕЛЬСКОМ
ХОЗЯЙСТВЕ
Учебник

ISBN 978-985-6847-58-8

