

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ
В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ**

УЧЕБНИК

Минск БГЭУ 2004

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

Под общей редакцией А.П.МИХАЛКЕВИЧА

Утверждено
министерством образования Республики Беларусь в качестве учебника
для студентов по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
высших учебных заведений

Третье издание, переработанное и дополненное

Минск БГЭУ 2004

УДК
ББК
Б 94

Авторы: Анищенко Н.И., Голуб Л.К., Киреенко Н.Н., Кондакова Н.М., Матальцкая С.К., Михалкевич А.П., Папковская П.Я., Прохорова Т.В., Соболевская А.Н., Федоркевич А.С.

Рецензенты: кафедра бухгалтерского учета в отраслях АПК Белорусской государственной сельскохозяйственной академии, начальник управления учета и отчетности Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь И.Л. Власенко

Б 94 Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Учебник / А.П.Михалкевич, П.Я.Папковская, С.К. Матальцкая и др. 3-е изд., перераб. и доп./Под общ. ред. А.П.Михалкевича. – Мн.: БГЭУ, 2004, --с.

Изложен порядок организации и ведения бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях в соответствии с требованиями инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной Минфином Республики Беларусь 30.05.2003г. № 89 с использованием новых регистров журнально-ордерной формы, разработанных для организации агропромышленного комплекса, а также с учетом требований международных принципов и стандартов финансовой отчетности. Кроме того, отражен порядок организации бухгалтерского учета с использованием информационных технологий и составления бухгалтерской отчетности сельскохозяйственными организациями в соответствии с Инструкцией Минфина Республики Беларусь «О порядке формирования отчетности». № 16 от 17-02 2004г.

Для студентов вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», а также для бухгалтеров сельскохозяйственных организаций.

УДК
ББК

© Коллектив авторов, 2004
© БГЭУ, 2004

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие

Глава 1. Задачи и общие принципы организации бухгалтерского (финансового) учета в сельскохозяйственных организациях.

- 1.1. Роль и задачи бухгалтерского учета.
- 1.2. Подразделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий.
- 1.3. Особенности бухгалтерского учета, обусловленные спецификой сельскохозяйственного производства.
- 1.4. Основные принципы организации бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях.
- 1.5. План счетов бухгалтерского учета.
- 1.6. Особенности организации бухгалтерского учета при журнально-ордерной форме.

Глава 2. Компьютерные информационные технологии бухгалтерского учета организаций АПК

- 2.1. Состояние и задачи амортизации бухгалтерского учета в организациях АПК
- 2.2. Виды обеспечения АИС
- 2.3. Системы автоматизации учета сельскохозяйственных организаций
- 2.4. Характеристика технологических процессов
- 2.5. Автоматизация учета денежных средств и расчетов
- 2.6. Автоматизация учета основных средств и нематериальных активов
- 2.7. Автоматизация учета производственных запасов
- 2.8. Автоматизация учета товаров и готовой продукции
- 2.9. Автоматизация учета реализации
- 2.10. Автоматизация учета заработной платы
- 2.11. Автоматизация учета затрат на производство
- 2.12. Автоматизация учета финансовых результатов и формирования отчетности
- 2.13. Формирование бухгалтерской и статистической отчетности

Глава 3. Учет денежных средств.

- 3.1. Учет кассовых операций.
- 3.2. Учет денежных средств на текущем (расчетом) счете
- 3.3. Учет операций на валютных счетах
- 3.4. Учет денежных средств на специальных счетах в банке.
- 3.5. Учет переводов в пути.

Глава 4. Учет расчетных операций.

- 4.1. Формы безналичных расчетов.
- 4.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.
- 4.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками.
- 4.4. Учет расчетов по кредитам и займам.
- 4.5. Учет расчетов по налогам и сборам.
- 4.6. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению.
- 4.7. Учет расчетов с подотчетными лицами.
- 4.8. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям.
- 4.9. Учет расчетов с учредителями.
- 4.10. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами.
- 4.11. Учет внутрихозяйственных расчетов.

Глава 5. Учет материальных ценностей и готовой продукции .

- 5.1. Общие принципы учета материальных ценностей и готовой продукции, их классификация и оценка.
- 5.2. Документальное оформление поступления и расходования материально-производственных запасов.
- 5.3. Документальное оформление поступления и расходования готовой продукции.
- 5.4. Учет материально-производственных запасов на складах.
- 5.5. Синтетический и аналитический учет материальных ценностей и готовой продукции.
- 5.6. Контроль за сохранностью материальных ценностей.

Глава 6. Учет животных на выращивании и откорме.

- 6.1. Задачи учета и оценка животных на выращивании и откорме.
- 6.2. Первичный учет поступления и выбытия животных на выращивании и откорме.
- 6.3. Учет животных на ферме.
- 6.4. Синтетический и аналитический учет животных на выращивании и откорме.

Тема 7. Учет основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов

- 7.1. Экономическое содержание основных средств, их классификация и задачи учета
- 7.2. Оценка и переоценка основных средств
- 7.3. Документальное оформление операций по движению основных средств. Инвентаризация основных средств
- 7.4. Синтетический и аналитический учет основных средств
- 7.5. Учет амортизации основных средств
- 7.6. Учет затрат на ремонт (восстановление) основных средств. Консервация основных средств
- 7.7. Учет аренды (лизинга) основных средств и доходных вложений в материальные ценности
- 7.8. Учет нематериальных активов и их амортизации
- 7.9. Формирование и использование амортизационных фондов воспроизводства основных средств и нематериальных активов

Глава 8. Учет труда и его оплаты.

- 8.1. Сущность заработной платы и задачи ее учета.
- 8.2. Формы и системы оплаты труда. Тарифная система.
- 8.3. Состав и характеристика фонда заработной платы.
- 8.4. Оперативный учет труда и его оплаты.
- 8.5. Первичный учет труда и его оплаты.
- 8.6. Техника подсчета отдельных видов заработной платы. Расчет среднего заработка.
- 8.7. Виды и учет удержаний из заработной платы.
- 8.8. Группировка и обобщение данных по учету труда и заработной плате.
- 8.9. Синтетический и аналитический учет расчетов по заработной плате.

Глава 9. Учет затрат на производство (Бухгалтерский управленческий учет).

- 9.1. Основные отличия управленческого учета от финансового.
- 9.2. Управленческий учет: сущность, объекты и принципы его внедрения.
- 9.3. Система построения управленческого учета на уровне синтетических и аналитических счетов.
- 9.4. Классификация затрат и общие принципы их учета. Состав затрат на производство, включаемых в себестоимость продукции.
- 9.5. Группировка затрат на производство по экономическим элементам.
- 9.6. Классификация затрат по статьям.
- 9.7. Учет затрат и распределение работ и услуг вспомогательных производств.
- 9.8. Учет затрат по содержанию и эксплуатации сельскохозяйственных машин и оборудования.

- 9.9. Учет расходов по организации производства и управлению.
- 9.10. Учет расходов будущих периодов.
- 9.11. Учет затрат на производство продукции растениеводства.
- 9.12. Учет затрат на производство продукции животноводства.
- 9.13. Учет затрат в промышленных производствах.
- 9.14. Учет затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах.

Глава 10. Учет финансовых вложений.

- 10.1. Понятие и виды финансовых вложений. Способы оценки ценных бумаг..
- 10.2. Учет финансовых вложений в ценные бумаги. .
- 10.3. Учет операций с финансовыми векселями.
- 10.4. Учет резерва под обесценение вложений в ценные бумаги

Глава 11. Учет вложений во внеоборотные активы.

- 11.1. Капитальные вложения, их классификация и задачи учета.
- 11.2. Учет строительства и приобретения основных средств.
- 11.3. Учет затрат на приобретение оборудования к установке.
- 11.4. Учет затрат, не увеличивающих стоимость основных средств.
- 11.5. Учет накладных расходов по строительству.
- 11.6. Учет затрат по формированию основного стада.
- 11.7. Учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений.
- 11.8. Сводный учет капитальных вложений.

Глава 12. Учет финансовых результатов.

- 12.1. Общие принципы и задачи учета реализации.
- 12.2. Документальное оформление реализации продукции, работ и услуг.
- 12.3. Синтетический и аналитический учет реализации продукции, работ, услуг и прочих активов.
- 12.4. Учет расходов по реализации.
- 12.5. Учет операционных доходов и расходов.
- 12.6. Учет внереализационных доходов и расходов.
- 12.7. Учет недостач, потерь и порчи материальных ценностей.
- 12.8. Учет резервов предстоящих расходов.
- 12.9. Учет расходов будущих периодов.
- 12.10. Учет доходов будущих периодов.
- 12.11. Учет прибылей и убытков.
- 12.12. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Глава 13. Учет источников собственных средств.

- 13.1. Учет уставного фонда и собственных акций.
- 13.2. Учет резервного фонда и добавочного фонда.
- 13.3. Учет целевого финансирования.

Глава 14. Бухгалтерская отчетность с/х организаций.

- 14.1. Общие принципы построения бухгалтерской отчетности .
- 14.2. Промежуточная отчетность сельскохозяйственных организаций
- 14.3. Подготовительные работы по составлению годовой отчетности.
- 14.4. Состав и содержание годовой бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

Формирование в нашей стране рыночных экономических отношений предъявляет новые повышенные требования к организации бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет развивается и совершенствуется в ответ на меняющиеся потребности общества. Однако он развивается в соответствии с общепринятыми принципами, которые разработаны национальными, международными и международными профессиональными организациями.

Основной задачей бухгалтерского учета в организациях является обеспечение многочисленных пользователей экономической информацией, необходимой для принятия управленческих решений. Без строгого учета и контроля невозможно организовать рациональное и экономное использование производственных и трудовых ресурсов, предупредить возникновение непроизводительных расходов и потерь, обеспечить сохранность материальных ценностей организации. .

Коренная перестройка экономических отношений в агропромышленном комплексе требует рациональной организации бухгалтерского учета в каждой организации и повышения его роли в управлении производством.

Для обеспечения надлежащей организации бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях республики в новых условиях их хозяйствования и успешного перехода на международную систему учета и отчетности необходимы научно обоснованные первичные бухгалтерские документы и регистры бухгалтерского учета, обеспечивающие формирование необходимой учетно-аналитической информации для принятия управленческих решений.

За последние годы в бухгалтерском учете произошли существенные изменения, вызванные принятием целого ряда законодательных и нормативных документов. Принят Закон Республики Беларусь «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», Постановлением и Министерства финансов Республики Беларусь от 20 декабря 2001г. № 127 утверждена Инструкция о порядке бухгалтерского учета основных средств и от 20 декабря 2001г. № 128 Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов, Постановлением Министерств экономики, финансов, статистики и анализа, архитектуры и строительства от 23 ноября 2001г. № 187 /110/96/18 утверждено Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов.

Кроме того, в мае 2003 года Министерством финансов Республики Беларусь утвержден новый план счетов бухгалтерского учета, на базе которого разработан план счетов для организации агропромышленного комплекса. Применение утвержденных законодательных и нормативных актов позволит перевести бухгалтерский учет в Республике Беларусь на международные стандарты учета и отчетности. Все это вызвало необходимость пересмотра и

совершенствования регистров и первичных документов бухгалтерского учета для сельскохозяйственных организаций.

В процессе исследования внимательно изучены действующие законодательные и нормативные документы Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета и отчетности, опыт и практика Российской Федерации, их соответствие требованиям развития экономики и управления производственной деятельностью сельскохозяйственных организаций, в результате чего были разработаны новые и усовершенствованы действующие специализированные формы документов бухгалтерского учета для сельскохозяйственных субъектов хозяйствования. Использование разработанных документов бухгалтерского учета позволит привести организацию бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях в соответствие с требованиями нового законодательства по вопросам учета и отчетности и приблизить его к требованиям международных стандартов финансовой отчетности и развития национальной экономики.

Все разработанные специализированные документы бухгалтерского учета, а также типовые документы, утвержденные Национальным банком и Министерством финансов Республики Беларусь, размещены в Альбоме форм, что дает возможность и способствует организации контроля со стороны управленческих ведомств и служб по их использованию всеми сельскохозяйственными организациями.

Авторами научно-исследовательской работы подготовлена Инструкция по заполнению разработанных форм документов бухгалтерского учета, что способствует и гарантирует их практическое применение без особых сложностей и дополнительных затрат труда бухгалтеров сельскохозяйственных организаций.

Вышеизложенное дает возможность сделать заключение, что результаты исследования имеют научную и практическую значимость, их практическое использование сельскохозяйственными организациями будет способствовать улучшению организации бухгалтерского учета, приведению его в соответствие с действующим законодательством, что приведет в конечном итоге к повышению эффективности деятельности сельскохозяйственных организаций.

Глава 1. ЗАДАЧИ И ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СЕЛЬСКОХО- ЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

1.1. Задачи бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях

Сельское хозяйство является одной из ведущих отраслей национальной экономики республики. В условиях рыночных отношений успешное развитие этой отрасли требует коренного улучшения управления производством на основе использования экономических методов хозяйствования. В системе управления важную роль играет экономическая информация и входящие в ее состав показатели бухгалтерского учета.

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

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

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

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

Бухгалтерский учет развивается и изменяется в ответ на меняющиеся нужды общества. Действующие принципы и правила организации учета изменяются в соответствии с потребностями и нуждами предприятий, организаций и других субъектов хозяйствования.

Бухгалтерский учет, отражая изменения в производственной, снабженческой и коммерческой деятельности предприятия, дает объективную информацию о кругообороте средств в процессе воспроизводства, которая используется для принятия управленческих решений на внутривозвращенном и общехозяйственном уровнях управления производством.

Однако роль бухгалтерского учета в системе управления заключается не только в обеспечении потребителей информацией. Он позволяет осуществлять

контроль за эффективностью использования производственного потенциала и финансовых ресурсов, рентабельным ведением производства.

Значительно возрастает роль управленческой и контрольной функции бухгалтерского учета на современном этапе развития экономики предприятий агропромышленного комплекса, когда происходят процессы реформирования собственности и структуры управления. На каждом предприятии учет должен обеспечивать действенный контроль за эффективностью использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, предотвращать непроизводительные расходы и потери. В новых условиях хозяйствования непроизводительные расходы и потери, возникающие из-за халатности и неэффективного использования производственного потенциала, оказывают отрицательное влияние на прибыль предприятия - источник внутренних накоплений и расширенного воспроизводства.

Роль бухгалтерского учета в информационном обеспечении системы управления высока при всех формах учета, основанных как при ручной обработке учетной информации, так и при автоматизированной обработке учетных данных. Только в условиях автоматизированной обработки информации бухгалтерский учет становится составной частью автоматизированной системы управления.

Отсюда основными задачами бухгалтерского учета на предприятиях в современных условиях хозяйствования являются:

- формирование полной и достоверной информации о фактическом состоянии и движении капитала (имущество и обязательств) субъекта хозяйствования, необходимой как для внутренних, так и для внешних пользователей;
- контроль за наличием, состоянием и использованием хозяйственных ресурсов на всех стадиях их движения. Эта задача выполняется путем своевременного документирования хозяйственных операций и их отражения в учетных регистрах, а также путем проведения инвентаризации денежных средств и расчетов, товарно-материальных ценностей и основных средств;
- контроль за целевым и рациональным использованием средств, находящихся в распоряжении предприятия. С помощью бухгалтерского учета контролируется использование средств в соответствии с нормативами, сметами и договорами; учетная информация также обеспечивает контроль за рациональным использованием трудовых и материальных ресурсов для производства и реализации продукции, за уровнем ее себестоимости;
- формирование научно обоснованной системы показателей, характеризующих результаты деятельности предприятия, его отдельных подразделений и служб. Важнейшими из них являются прибыль, себестоимость и рентабельность.

- своевременное и полное использование внутрихозяйственных резервов улучшения финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Учет представляет информацию о наличии излишних и неиспользуемых основных средств и товарно-материальных ценностей, о причинах и виновниках непроизводительных расходов и потерь, резервах повышения прибыльности и рентабельности деятельности предприятия за счет улучшения качества продукции и снижения ее себестоимости;
- своевременное обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для организации контроля за соблюдением законодательства Республики Беларусь, норм, нормативов и обязательств при решении вопросов хозяйственной деятельности предприятия.

1.2. Подразделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий.

Ход развития экономики нашей Республики, изучение и осмысление практики организации бухгалтерского учета в зарубежных странах подтверждают вывод в том, что реформирование бухгалтерского учета в Республике Беларусь должно идти в соответствии с практикой его организации в Российской Федерации, других зарубежных стран с развитой рыночной экономикой, с требованиями международных стандартов финансовой отчетности с обязательным учетом национальных особенностей.

В настоящее время в мире осуществляются процессы по интернационализации экономик различных стран. Интернационализация бизнеса привела к тому, что многие аспекты как научного, так и практического направления в развитии бухгалтерского учета и отчетности приобрели международную окраску.

В условиях интернационализации экономик бухгалтерский учет приобретает интернациональный характер. Одним из факторов, способствующим интернационализации учета, является необходимость создания единой информационной системы для управления мультинациональными корпорациями. Такая информационная система должна строиться на основании данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности, которые должны формироваться с использованием единых подходов, правил и принципов.

В этих условиях появляется необходимость подготовки финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами, которые бы учитывали национальные особенности ведения бухгалтерского учета и вместе с тем удовлетворяли требованиям пользователей отчетности различных стран. Однако необходимо учитывать тот факт, что международные стандарты

финансовой отчетности носят рекомендательный характер. Они используются в качестве ориентиров национальными государственными и общественными профессиональными организациями при разработке стандартов учета и отчетности.

Уровень развития бухгалтерского учета оценивается прежде всего, по критерию адекватности учетной системы требованиям, которые диктуются потребностями национального и мирового хозяйствования. Только взаимная адекватность модели хозяйствования и системы бухгалтерского учета становятся предпосылкой для их оптимальности и применимости для использования.

Для нашей страны сложность взаимодействия модели хозяйствования и системы бухгалтерского учета заключается в том, что до настоящего времени идет процесс совершенствования и формирования модели хозяйствования.

Исходя из этого, модификацию национальной системы учета в Республике Беларусь следует рассматривать не как осуществляемое строгое приведение ее в соответствие с существующим мировым опытом, а как гибко адаптированное, гармонизированное приспособление к требованиям, продиктованным современными особенностями развития экономики.

Основной задачей бухгалтерского учета в организациях, работающих в условиях рыночных экономических отношений, является обеспечение многочисленных пользователей необходимой информацией для принятия научно обоснованных управленческих решений. Подобная информация преимущественно формируется в рамках так называемого управленческого учета.

Основными элементами управленческого учета являются: учет затрат на производство и их классификация, распределение, обобщение текущих и предполагаемых затрат по подразделениям, видам деятельности, изделиям, периодам и другим признакам; исчисление фактической себестоимости: сравнение себестоимости по различным периодам с ожидаемой или стандартной; контроль текущих и будущих затрат; прогнозирование и выявление альтернативных затрат.

Мировая практика свидетельствует, что по мере возрастания роли бухгалтерского учета в управлении производством учет производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции трансформируются в управленческий учет. Однако, как свидетельствует зарубежная практика, главной причиной выделения управленческого учета в послевоенный период была необходимость сохранения коммерческой тайны каждой организации в условиях жесткой конкуренции, а не стремление к повышению управленческих функций учета.

Поэтому уже несколько десятилетий учет в зарубежных странах как экономическая наука и как сфера практической деятельности подразделяется на финансовый и управленческий, а бухгалтерские службы на финансовую и управленческую.

Рассмотрим конкретные сферы и направления каждого из перечисленных видов бухгалтерского учета, а также основные различия между ними.

В финансовом учете формируется информация о деятельности организации: доходах и расходах (в поэлементном разрезе в целом по организации), состоянии денежных средств и расчетов с показателями, поставщиками, по платежам в бюджет и внебюджетные фонды, о финансовом состоянии, собственного капитала владельцев организации, состоянии расчетов с банками по кредитам, с работниками по оплате труда и т.д. Данные финансового учета используются для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая представляется внешним пользователям (учредителям, налоговым органам, банковским, финансовым и другим).

Информация финансового учета служит основой для анализа финансовых результатов деятельности организации и оценки ее финансовой устойчивости и платежеспособности.

Порядок ведения финансового (бухгалтерского) учета строго регламентируется соответствующими государственными органами управления положениями, правилами, стандартами. Данные финансового учета не представляют собой коммерческой тайны, поскольку в финансовом учете находят отражение общие показатели деятельности организации.

В управленческом учете формируется информация, необходимая для принятия управленческих решений.

Основными задачами управленческого учета являются:

- * учет затрат и калькулирование себестоимости продукции;
- внутрифирменное бухгалтерское планирование и использованием данных учета;
- составление отчетности для внутренних пользователей о результатах деятельности структурных подразделений организации;
- анализ основных результатов в сопоставлении с планами (стандартами).

Управленческий учет менее регламентирован, многие методики по организации учета могут выбирать самостоятельно.

Эти два вида учета составляют единую учетно-аналитическую систему, которая является основным элементом процесса управления предприятием.

Однако по мере развития научных подходов к управлению предприятием, расширяется информационная система, необходимая для управления, а, следовательно, изменяются требования к данным бухгалтерского учета.

Изучение опыта и практики организации бухгалтерского учета в зарубежных странах, а также обоснование необходимости совершенствования бухгалтерского учета в нашей стране с учетом происходящих изменений в экономических отношениях и ее национальных особенностей, позволяет нам сделать заключение, что внедрение в практику наших организаций принципов и основных положений управленческого учета значительно повысит уровень

экономической работы, в том числе роль и значение бухгалтерского учета. Управленческий учет дает возможность нашим бухгалтерам занять ведущее место в управлении производством, тем самым улаживать иногда возникающие противоречия между руководителями организации и специалистами бухгалтерского учета.

Однако следует внимательно относиться к практике организации бухгалтерского учета, которая формировалась в наших организациях на протяжении многих десятилетий. К целесообразности и необходимости проведения тех или иных коренных ломок в организации бухгалтерского учета.

Исходя из этого, можно сделать вывод, что формирование комплексной системы управленческого учета в организациях Республики Беларусь должно происходить в рамках единой системы бухгалтерского учета, не выделяя его в самостоятельный управленческий учет. Свои функции управленческий учет может успешно выполнять не обособленно, а в составе единой централизованной системы бухгалтерского учета.

Финансовый учет является основным звеном информационной системы организации, не всегда обеспечивает необходимой информацией потребности управления. Поэтому финансовый учет рассматривается во взаимосвязи с управленческим учетом. Эта взаимосвязь обеспечивает образование единой учетной системы, которая характеризуется следующими факторами:

- единые объекты учета;
- единые цели и задачи учета;
- использование общего метода бухгалтерского учета (документация, счета и двойная запись, калькуляция, баланс и т.п.).
- однократное использование первичной документации как для управленческого, так и для финансового учета;
- для обоих видов учета применяются одни и те же общепринятые принципы;
- информация управленческого и финансового учета используется для принятия управленческих решений.

Исходя из вышеизложенного, следует отметить, что действующие формы организации бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях Республики Беларусь полностью обеспечивают потребности управления и развития экономики и нет необходимости его делить на самостоятельные виды учета – финансовый и управленческий.

1.3 Особенности бухгалтерского учета, обусловленные спецификой сельскохозяйственного производства

Сельскохозяйственное производство отличается от других отраслей рядом особенностей, что является причиной своеобразия в организации бухгалтерского учета.

Специфичность сельскохозяйственного производства заключается прежде всего в том, что процесс производства здесь имеет дело с землей и с живыми организмами - сельскохозяйственными животными, а также растениями, которые выступают в качестве предметов труда.

Земля, являясь особым средством производства, обладает рядом специфических свойств, которые отличают ее от других средств производства. Все средства производства, кроме земли, - результат человеческого труда; земля же - продукт самой природы. Она как дар природы становится средством производства лишь в процессе производственной деятельности человека.

По мере развития производительных сил средства производства количественно увеличиваются и качественно видоизменяются. Менее совершенные и производительные средства производства заменяются новыми, технически более совершенными и экономически более эффективными. Что же касается земли как важнейшего средства производства в сельском хозяйстве, то ее размеры ограничены. Заменить землю каким-либо другим средством производства невозможно. Однако ограниченность размеров земли отнюдь не означает ограниченности ее производительной силы; последняя с развитием научно-технического прогресса постоянно растет.

Средства производства в процессе эксплуатации изнашиваются, утрачивают свои технико-эксплуатационные свойства и, наконец, совсем выбывают из производства. Земля же является вечным средством производства. Более того, она при правильном использовании повышает свое плодородие, что ведет к росту урожайности и эффективности сельскохозяйственного производства. Однако в бухгалтерском учете земля в стоимостном измерении не учитывается. Учет земли ведется только в количественных показателях (гектарах) по видам угодий (пашня, сенокос, пастбище, сад, лес).

В условиях рыночной экономики, когда возрастает роль экономических методов управления и стоимостных рычагов воздействия на эффективность производства, установление стоимостной оценки земли способствует более полному влиянию всех элементов рыночного механизма на повышение эффективности использования ресурсов, участвующих в производственном процессе.

Так как земля в сельском хозяйстве является главным средством производства, экономические процессы воспроизводства тесно переплетаются с естественными, биологическими. Поэтому период, в течение которого производятся затраты, не совпадает с периодом получения продукции.

На результаты производства оказывают влияние погодные условия. Зависимость от погодных условий, естественных и биологических факторов является причиной сезонности сельскохозяйственного производства, неравномерности осуществления затрат средств производства и труда в течение года. Больше всего их производится в периоды выполнения основных сельскохозяйственных работ (посев, уход за посевами, уборка), поэтому объем

учетных работ изменяется в течение года. Это следует учитывать при организации учета.

В сельском хозяйстве производственный процесс носит длительный характер, переходит с одного календарного года на следующий, на конец года имеются значительные остатки незавершенного производства. В растениеводстве их составляют затраты на посев озимых культур, многолетних трав (отчетного года и прошлых лет), подъем зяби, заготовку органических удобрений. В связи с этим производственные затраты учитывают не только по отдельным объектам (культурам, группам культур, видам работ, хозрасчетным подразделениям) в разрезе калькуляционных статей, но и подразделяют:

- на затраты прошлых лет под урожай текущего года;
- затраты отчетного года под урожай этого же года;
- затраты отчетного года под урожай будущих лет.

Из-за сезонности сельскохозяйственного производства продукция поступает в течение года неравномерно, а ее фактическая себестоимость исчисляется только по истечении календарного года, когда учтены все затраты на производство и валовой сбор продукции. Поступающая из производства, а также реализованная и израсходованная на производственные цели сельскохозяйственная продукция (семена и корма) учитывается по плановой себестоимости. Конечные финансовые результаты деятельности сельскохозяйственных организаций (прибыль, убыток) определяют после исчисления фактической себестоимости реализованной продукции, т.е. по окончании календарного года.

Для контроля за уровнем себестоимости продукции в сельском хозяйстве, в отличие от других отраслей народного хозяйства, исчисляют, кроме плановой, прогнозной и фактической, провизорную (ожидаемую) себестоимость. Ожидаемые себестоимость и финансовые результаты определяются на 1 октября по данным о фактических затратах и полученной продукции за девять месяцев, а также об итогах расчетов ожидаемых затрат и выхода продукции за четвертый квартал.

В учете животных также имеются особенности, которые могут быть учтены в основных и оборотных средствах. Например, основное молочное стадо коров учитывается в составе основных средств, которые частично пополняются за счет молодняка, выращенного в своем хозяйстве. Эта особенность вызывает необходимость отражения в учете перехода оборотных средств в основные. При утрате животными племенной или продуктивной ценности из-за болезни и по другим причинам происходит обратный процесс: продуктивный скот выбывает из основного стада и переводится в оборотные средства.

Поступающая из производства продукция растениеводства используется внутри хозяйства на корма и семена. Это вызывает необходимость раздельного учета товарной части продукции, семян и кормов. Массовое поступление

продукции в сравнительно короткие сроки с больших площадей требует действенного контроля за ее движением в пути и в местах хранения.

Характерной особенностью сельскохозяйственного производства является и то, что часто от одной культуры или вида скота получают несколько наименований продукции. Она бывает основной, сопряженной и побочной. Основной является продукция, ради которой возделывается данная культура. Например, от зерновых культур получают основную продукцию - зерно и побочную - солому. Если от одной культуры или технологической группы скота получают несколько видов основной продукции, то такая продукция называется сопряженной. Так, в льноводстве получают семена льна и льносоломку, от основного стада коров - молоко и приплод. Побочная продукция поступает одновременно с основной, но имеет второстепенное значение (например, солома и полова от зерновых культур, ботва картофеля и свеклы, навоз в животноводстве). Побочная продукция используется внутри хозяйства на производственные цели: на корм скоту, для подстилки животным, на силосование, удобрение полей. При исчислении себестоимости продукции возникает необходимость правильного распределения затрат между основной, сопряженной и побочной продукцией.

Сельскохозяйственное производство рассредоточено на больших площадях, в нем участвуют разнообразные сельскохозяйственные машины. Однако в этом процессе участвуют определенные коллективы (бригады, звенья и т.д.) Бухгалтерский учет призван обеспечивать руководителей организаций необходимой информацией о результатах деятельности всех внутрихозяйственных подразделений.

Сельскохозяйственные организации - это, как правило, многоотраслевые хозяйства, где имеются такие отрасли как растениеводство, животноводство, промышленная переработка сельскохозяйственной продукции, строительство, вспомогательные и обслуживающие производств. Чтобы надлежащим образом организовать бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях нужно знать порядок организации учета во всех этих отраслях.

Указанные различия в какой-то мере определяют специфичность сельскохозяйственного учета, его отличия от учета в других отраслях экономики. Однако при всем своеобразии учета в сельском хозяйстве ему присущи общие черты, характерные для учета в любой отрасли: он строится по единому плану счетов, в нем применяются те же формы и методы организации учетных работ.

1.4. Основные принципы организации бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях

Достижение целей и решение задач бухгалтерского учета обеспечивается его организацией. Организация бухгалтерского учета на

сельскохозяйственных предприятиях складывается из ряда элементов: системы документирования хозяйственных операций при помощи соответствующих форм первичных документов; документооборота в сочетании с графиком выполнения учетных работ; плана счетов; применяемой формы бухгалтерского учета; организационной структуры учетного процесса и распределения служебных обязанностей между работниками бухгалтерии; организации хранения бухгалтерских документов и регистров.

Бухгалтерский учет субъектов хозяйствования в зависимости от их организационной структуры, подчиненности, объема учетной работы и других факторов может быть организован в виде:

- самостоятельного структурного подразделения бухгалтерского учета под руководством главного бухгалтера;
- передачи на договорных условиях ведения бухгалтерского учета специализированной организации или централизованной бухгалтерии;
- использования услуг внештатного специалиста-бухгалтера, который является индивидуальным предпринимателем.

На сельскохозяйственных предприятиях бухгалтерский учет организован, как правило, в виде самостоятельного структурного подразделения, возглавляемого главным бухгалтером.

Субъект хозяйствования самостоятельно

- выбирает форму бухгалтерского учета;
- разрабатывает систему внутривозвратного учета, контроля и экономического анализа;
- устанавливает систему и правила документирования операций, документооборота, ведения регистров бухгалтерского учета, проведения инвентаризации;
- составляет свой внутренний план счетов с разбивкой по субсчетам и аналитическим счетам.

Предприятие, руководствуясь законодательством Республики Беларусь, формирует свою учетную политику учитывая структуру управления, специфику производства и реализации продукции и другие особенности производственной деятельности.

Учетная политика предприятия - установленная совокупность методов, приемов и способов ведения и организации бухгалтерского учета, не противоречащих законодательству.

Выбор тех или иных способов учета осуществляется исходя из утвержденных общепризнанных международных и национальных стандартов, рекомендаций, законодательных и нормативных актов.

Выбранные предприятием способы ведения бухгалтерского учета применяются всеми его структурными подразделениями, независимо от места их расположения.

Разработанная главным бухгалтером учетная политика утверждается приказом по предприятию: она не должна изменяться в течение отчетного периода.

Система документирования хозяйственных операций является важнейшей составной частью организации бухгалтерского учета на предприятии. От своевременности и качества составления документов зависят своевременность получения и достоверность учетной и отчетной информации, эффективность ее применения в управлении производством, обеспечении сохранности хозяйственных ресурсов, рациональность и экономность использования производственного потенциала, соблюдение режима экономии.

На сельскохозяйственных предприятиях для оформления всех происходящих хозяйственных операций применяются единые, унифицированные, специализированные формы документов первичного учета, утвержденные министерством сельского хозяйства и продовольствия РБ в декабре 1997г.

Наличие единой первичной документации на сельскохозяйственных предприятиях имеет важное организующее значение. Это позволяет предприятиям все однотипные хозяйственные операции оформлять едиными формами первичных документов, что дает возможность устранить разноречивость в этом исходном звене организации бухгалтерского учета.

Первичные документы являются основой для проведения ревизий и аудиторских проверок, последующего контроля за законным и целевым использованием хозяйственных средств. Документы служат и средством оперативного управления производством. С их помощью осуществляется предварительный и последующий контроль за хозяйственной деятельностью предприятия.

Первичные документы должны составляться в момент совершения хозяйственных операций, содержать достоверные данные и иметь следующие обязательные реквизиты: а) наименование документа (формы), код формы; б) дату составления; в) содержание хозяйственной операции; г) измерители хозяйственной операции (в количественном и стоимостном выражении); д) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, подписи этих лиц и их расшифровка. Кроме того, в необходимых случаях первичные документы могут иметь дополнительные реквизиты: номер документа, название и адрес предприятия (учреждения), основание для совершения хозяйственной операции и др. Все дополнительные реквизиты определяются характером документируемых хозяйственных операций.

Ответственность за достоверность содержащихся в документах данных, а также доброкачественное их составление несут должностные лица, подписавшие документ. Право подписи тех или иных документов должностными лицами должно быть оформлено приказом по совхозу (решением правления в колхозах), а списки должностных лиц с образцами их

подписей передаются в бухгалтерию и материально ответственным лицам, производящим выдачу материальных ценностей по документам. Наряду с руководителем и его заместителем правом подписи документов могут быть наделены главные специалисты. Количество лиц, имеющих право подписи документов на выдачу особо дефицитных и дорогостоящих материальных ценностей, следует ограничивать. Подписи в документах должны быть разборчивы.

Исправление ошибок в бухгалтерских документах производится корректурным способом - зачеркиванием одной чертой исправляемого текста или суммы и надписанием над зачеркнутым правильного текста или суммы. Исправление ошибки должно быть оговорено надписью «исправлено», подтверждено подписью лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции, и, кроме того, следует поставить дату исправления. В кассовых и банковских документах исправления не допускаются.

На сельскохозяйственных предприятиях используются документы строгой отчетности (доверенность, товарно-транспортная накладная, накладная-приходный ордер и др.). Для учета хранения и выдачи бланков документов строгой отчетности приказом директора совхоза (решением правления колхоза) назначается ответственное лицо, а также утверждается перечень должностных лиц, использующих эти бланки документов.

Поступление на предприятие бланков документов строгой отчетности оформляется приходно-расходной накладной на бланки строгой отчетности (типовая форма 1). При обнаружении недостачи бланков составляется акт проверки наличия бланков строгой отчетности (типовая форма 4).

Учет бланков документов строгой отчетности в бухгалтерии хозяйства ведется в приходно-расходной книге по учету бланков строгой отчетности (типовая форма 2). Выдача их материально ответственным и другим лицам производится на основании приходно-расходной накладной (типовая форма 1), а списание использованных бланков - по акту на списание использованных бланков строгой отчетности (типовая форма 3).

Списание использованных бланков документов может производиться и на основании отчетов, составляемых материально ответственными лицами (отчет кассира, отчет о движении продуктов и материалов). Неиспользованные бланки документов сдают в бухгалтерию по приходно-расходной накладной. На недостающее их количество требуется получить письменное объяснение от материально ответственного лица. Решение об их списании с подотчета принимает руководитель предприятия после тщательного изучения факта недостачи (служебного расследования).

На каждое материально ответственное лицо, работающее с бланками документов строгой отчетности, в бухгалтерии открывается карточка-справка по выданным и использованным бланкам строгой отчетности (типовая форма 5). Записи по карточке следует производить линейно-позиционным способом, что обеспечивает контроль за использованием соответствующих номеров

бланков документов строгой отчетности. Бланки форм первичных документов строгой отчетности должны быть пронумерованы (типографским способом или нумератором).

Поступающие в бухгалтерию документы подвергаются формально-правовой проверке и проверке реальности отражения в них хозяйственных операций.

Формально-правовая проверка документов предполагает: проверку соблюдения установленных правил оформления документов: подлинности документов и содержащихся в них реквизитов и записей; арифметическую проверку; нормативную.

Соблюдение установленных правил составления и оформления документов обеспечивает формирование реальной учетной информации о хозяйственных процессах, наличии и использовании хозяйственных средств и источников их образования, а также препятствует совершению хищений денежных средств и материальных ценностей и других злоупотреблений.

Нарушения правил составления и оформления документов носят различный характер и совершаются по разным причинам, в том числе нередко в преступных целях. Поэтому следует выявлять все случаи нарушения установленных правил составления и оформления документов.

Проверка подлинности документов и содержащихся в них реквизитов и записей производится с целью выявления подложных документов. К ним относятся такие документы, в которых имеются подчистки, замена текстов и цифр и т.д. Особое внимание обращается на подписи должностных работников и материально ответственных лиц, принимавших и отпускавших товарно-материальные ценности или денежные средства. При установлении подлинности документов, подписи на которых кажутся подозрительными, нужно сличить их с подписями тех же лиц на других документах, а также проверить реальность отражения хозяйственных операций путем встречной проверки документов, взаимного их контроля, сопоставления документов, отражающих операции с документами, обосновывающими их.

Встречная проверка документов - это сопоставление нескольких экземпляров одного и того же документа. Такой прием позволяет вскрыть случаи исправления данных в отдельных документах, составления новых, подложных и замены ими настоящих, подлинных, неполного оприходования продукции и материалов, приписки объемов работ с целью завышения оплаты труда.

Арифметическая проверка документов заключается в установлении правильности арифметических подсчетов (итоговых сумм, вычисления процентов, умножения количественных показателей на ценностные и т.д.). Она позволяет выявить ошибки и преднамеренно неправильные подсчеты, совершенные в целях скрытия злоупотреблений.

Нормативная проверка позволяет установить правильность применения в документах нормативных данных (цен, расценок, норма трудовых затрат, естественной убыли, расхода материальных ценностей).

Необходимым условием рациональной организации первичного учета на предприятии является наличие рабочего альбома первичных документов.

Рабочий альбом первичных документов формируется по разделам бухгалтерского учета (учет основных средств, учет труда и его оплаты, учет продукции и материалов, учет кассовых и расчетных операций). Каждый раздел альбома состоит из четырех частей: титульного листа, перечня документов, кратких указаний о заполнении и использовании каждого экземпляра документа, образцов заполненных документов.

Рабочий альбом является не только наглядным пособием, но и практическим руководством для всех работников предприятия, связанных с составлением и обработкой первичных документов. Его наличие способствует улучшению организации учетного процесса.

Рабочий альбом форм первичных документов утверждается приказом директора совхоза (решением правления колхоза) и хранится в бухгалтерии наравне с другими нормативными материалами.

Одной из необходимых предпосылок правильного построения бухгалтерского учета является надлежащая организация документооборота.

Документооборот является одним из необходимых предпосылок правильного построения бухгалтерского учета на предприятии. Под документооборотом понимается движение документов через все этапы учетного процесса, начиная с момента их оформления (выписки) и кончая передачей в архив предприятия. Документооборот разрабатывается в каждом хозяйстве с учетом конкретных особенностей: специализации, структуры управления, размещения производств, расположения и удаленности складов и других мест хранения материальных ценностей, состояния транспортных средств и т.п. Для четкой регламентации движения документов документооборот оформляется в виде графика, где указывается наименование и номер каждой формы документа, его назначение, в какие сроки, в каком количестве и кем составляется, кто подписывает документ, когда и кому документ представляется, кто его принимает, проверяет и обрабатывает, куда переносят его данные. График документооборота разрабатывается главным бухгалтером и после утверждения руководителем предприятия становится обязательным для исполнения. График документооборота способствует улучшению всей учетной работы, усилению контрольных функций бухгалтерского учета, повышению ответственности каждого работника, вносит четкость и слаженность в работу должностных лиц, оформляющих и обрабатывающих документы, обеспечивает равномерность поступления документов в бухгалтерию и ритмичность работы учетного аппарата.

Работники предприятия выписывают и представляют документы, относящиеся к сфере их деятельности, по графику документооборота. Для

этого каждому исполнителю вручается выписка из графика с указанием документов, относящихся к сфере его деятельности, и сроков их представления.

График документооборота примерно имеет следующие показатели.

Утверждаю
Руководитель предприятия
.....
(подпись) Ф.И.О.
«.....» 199...г.

ГРАФИК
документооборота по предприятию
на 200 год.

Наименование документа	Ответственный за составление и представление документа	Кол-во экземпляров	Время составления	Время представления	Порядок представления	Кто принимает и проверяет документ
Акт на оприходование пастбищных кормов	Руководитель и структурных подразделений	2	В конце месяца	На начало следующего месяца в установленные документооборотом сроки	Нарочным, вместе с отчетом за отчетный месяц	Бухгалтер центральной бухгалтерии по учету затрат на производство

Кроме того, предприятия составляют еще график выполнения учетных работ, который является как бы продолжением и логическим завершением графика, документооборота. В графике учетных работ указывается перечень учетных работ, выполняемых работниками бухгалтерами на основании поступивших и обработанных первичных документов.

В графике выполнения учетных работ указываются: наименование и номер соответствующих учетных регистров, документы на основании которых они заполняются, сроки исполнения и кто составляет. График выполнения учетных работ составляется таким образом, чтобы обеспечить равномерную нагрузку учетного аппарата в течение месяца.

Организационная структура учетного процесса может строиться на принципах полной централизации, децентрализации, частичной децентрализации.

При полной централизации весь учетный процесс сосредоточен в центральной бухгалтерии. В подразделениях предприятия (бригадах, фермах, цехах) осуществляется лишь первичный учет. Заполненные первичные

документы поступают в центральную бухгалтерию, где осуществляется их проверка, обработка, сверка и записи в учетных регистрах.

Полная децентрализация учетного процесса на сельскохозяйственных предприятиях применяется очень редко. При такой организации учета в каждом подразделении предприятия ведется полный цикл учетных работ от заполнения первичных документов до заполнения учетных регистров и составления баланса. В центральной бухгалтерии в этом случае ведется лишь сводный учет по предприятию в целом.

Наиболее распространенной является частичная децентрализация учетного процесса. При такой форме организация учета в подразделениях предприятия осуществляется документальное оформление хозяйственных операций, группировка и свод документов вплоть до составления производственных отчетов. В центральной бухгалтерии предприятия производятся записи в регистрах бухгалтерского учета на основании представленных производственных отчетов, материальных отчетов, сводных и накопительных документов.

Распределение обязанностей между работниками бухгалтерии тесно связано с планом выполнения учетных работ. Распределение обязанностей осуществляется таким образом, чтобы предусмотреть равномерную нагрузку учетного аппарата в течение месяца.

При распределении обязанностей учитывают сложность выполняемых работ, стаж и квалификацию исполнителей, а также необходимость обеспечения взаимозаменяемости работников.

Перечень служебных обязанностей разрабатывается главным бухгалтером для всех работников учета центральной бухгалтерии и подразделений, которые утверждаются руководителем предприятия.

Важным элементом организации бухгалтерского учета на предприятии является обеспечение надлежащего хранения бухгалтерских документов и учетных регистров. Для обеспечения сохранности бухгалтерских документов и регистров на предприятии создается архив. Для архива выделяется специальное помещение, которое должно быть изолированным и сухим, оборудованным стеллажами и другими необходимыми устройствами для хранения документов.

Оправдательные первичные документы хранятся отдельно от регистров синтетического и аналитического учета (журналов-ордеров, ведомостей и т.п.).

Документы брошюруются в дела, толщина которых не должна превышать 30-40 мм.

Документы бухгалтерского учета и отчетности по срокам хранения подразделяются на :

- документы, используемые в практических целях со сроком хранения 3-5 лет и подлежащие после этого уничтожению без разрешения архивного учреждения;
- документы, подлежащие хранению длительный срок.

Не разрешается уничтожать документы, срок хранения которых превышает 5 лет. Такие документы могут быть уничтожены только с разрешения архивных учреждений. На уничтожение документов составляется акт, который утверждается руководителем.

При ликвидации или банкротстве государственных предприятий их документы переходят к правопреемникам и заключительный отчет ликвидационной комиссии передается в государственный архив. При отсутствии документов сдаются в государственный архив. В этом случае составляется акт о приеме-передаче документов в архив.

При ликвидации предприятия негосударственной собственности, вопросы сохранности документов решают органы, зарегистрировавшие устав данного предприятия. Эти вопросы находятся в компетенции ликвидационной комиссии.

План счетов и форма бухгалтерского учета хотя и относятся к элементам организации учета на предприятии, но они имеют и самостоятельное значение. Поэтому они выделены в отдельный параграф и графу.

1.5. План счетов бухгалтерского учета.

Определяющим фактором надлежащей организации бухгалтерского учета в организации, обеспечения достоверности и повышения его управленческих функций является план счетов бухгалтерского учета.

Вопросом создания, совершенствования и внедрения планов счетов бухгалтерского учета в мире уже в течение столетия уделяется большое внимание ученых и специалистов, которым разработано более 100 национальных планов счетов.

Новый план счетов бухгалтерского учета в организациях Республики Беларусь внедрен в январе 2004 г. Он приближен к региональным межнациональным планам счетов и практически отвечает требованиям международных стандартов учета и отчетности, принципам организации учета в условиях регулируемой рыночной экономики.

В каждой сельскохозяйственной организации учет строится в строгом соответствии с планом счетов, действующем во всех отраслях экономики республики. План счетов представляет систематизированный их перечень, обеспечивающий такую организацию бухгалтерского учета, которая позволяет получать необходимую учетную информацию для управления производством и составления отчетности. Естественно, что в план счетов для сельскохозяйственных организаций (табл.1.1) внесены отдельные коррективы, отражающие специфику данной отрасли и особенности их деятельности. Наиболее полно специфика сельскохозяйственного производства отражается на уровне субсчетов. Так, по счету 10 «Материалы» выделены субсчета для учета семян, кормов, удобрений и т.д., счету 20 «Основное производство» субсчета 1 «Растениеводство» и 2 «Животноводство» и т.д.

ПЛАН СЧЕТОВ
бухгалтерского учета финансово-хозяйственной
деятельности сельскохозяйственных организаций.

Наименование счета	Номер счета	Номер наименование субсчета
Раздел 1. Внеоборотные активы		
Основные средства	01	1. Основные средства предпринимательской деятельности (кроме скота, насаждений, инвентаря, земельных участков и объектов природопользования) 2. Основные средства, не используемые в предпринимательской деятельности 3. Скот рабочий и продуктивный 4. Многолетние насаждения 5. Земельные участки 6. Объекты природопользования 7. Объекты инвентарного 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
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 использования природными ресурсами, землей 5. Прочие имущественные права 6. Право на использование объектов интеллектуальной собственности 7. Прочие нематериальные активы 8. Выбытие нематериальных активов
Амортизация нематериальных активов	05	
	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств 6. Приобретение нематериальных активов 7. Перевод молодняка животных в основное стадо 8. Приобретение взрослых животных 9. Закладка и выращивание многолетних насаждений 10. Прочие вложения

Раздел 11. Производственные запасы		
Материалы	10	<ol style="list-style-type: none"> 1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 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 4. Звери 5. Кролики 6. Семьи пчел 7. Животные, принятые от населения 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	
	17	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	18	<ol style="list-style-type: none"> 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 3. Затраты на производство.		
Основное производство	20	<ol style="list-style-type: none"> 1. Растениеводство 2. Животноводство 3. Промышленные производства 4. Прочие основные производства
Полуфабрикаты собственного производства	21	
Вспомогательные производства	23	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ремонтные мастерские 2. Ремонт зданий и сооружений 3. Автомобильный транспорт

		<ul style="list-style-type: none"> 4. Энергетические производства (хозяйства) 5. Водоснабжение 6. Теплоснабжение 7. Гососнабжение 8. Гужевой транспорт 9. Возведение временных (не титульных) сооружений 10. Прочие вспомогательные производства
Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования	24	<ul style="list-style-type: none"> 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	<ul style="list-style-type: none"> 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	<ul style="list-style-type: none"> 1. Жилищно-коммунальное хозяйство 2. Производства бытового обслуживания населения 3. Производства общественного питания 4. Детские дошкольные учреждения 5. Учреждения культурно-бытового назначения Прочие производства и хозяйства
	30-39	
Раздел 4. Готовая продукция и товары		
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	
Товары	41	<ul style="list-style-type: none"> 1. Товары на складах (базах, овощехранилищах) 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	<ul style="list-style-type: none"> 1. Торговая наценка (скидка, наценка) 2. Налог на добавленную стоимость 3. Налог с продаж
Готовая продукция	43	<ul style="list-style-type: none"> 1. Продукция растениеводства 2. Продукция животноводства 3. Продукция подсобных промышленных производств 4. Продукция вспомогательных, обслуживающих и других производств 5. Продукция принятая у населения для реализации
Расходы на реализацию	44	<ul style="list-style-type: none"> 1. Коммерческие расходы 2. Издержки обращения
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
	47-49	
Раздел 5. денежные средства		

Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы 4. Валютная касса
Расчетный счет	51	
Валютный счет	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 банке	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. Текущий счет филиала 7. Банковские карты
	56	
Переводы в пути	57	1. Инкассированные денежные средств 2. Денежные средства для покупки валюты 3. Валютные средства для продажи 4. Переводы в пути по банковским картам
Финансовые вложения	58	1. Пай и акция 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги	59	
Раздел 6 «Расчеты»		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	1. Расчеты по государственным закупкам 2. Расчеты с прочими покупателями и заказчиками 3. Векселя полученные 4. 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
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	1. Расчеты по долгосрочным кредитам банка 2. Расчеты по долгосрочным займам
Расчеты по налогам и сборам	68	1. Налоги и отчисления, включаемые в себестоимость продукции (товаров, работ, услуг) 2. Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации продукции (работ, услуг) 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	70	

оплате труда		
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 (складочный) капитал 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 дошкольных учреждениях 8. Расчеты с гражданами за принятые от них продукцию, скот и птицу для реализации 9. Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежом 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
Раздел 7. Источники собственных средств		
Уставный фонд	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный фонд	82	
Добавочный фонд	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
	87-89	
Раздел 8. 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 и другие
Операционные доходы и расходы	91	1. Операционные доходы 2. Операционные расходы 3. Налог на добавленную стоимость 4. Прочие налоги и сборы из операционных доходов

Внереализационные доходы и расходы	92	1. Внереализационные доходы 2. Внереализационные расходы 3. Налог на добавленную стоимость 4. Прочие налоги и сборы из внереализационных доходов 5. Сальдо внереализационных доходов и расходов и другие
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
	95	
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 по недостающим ценностям
Прибыли и убытки	99	1. Прибыли и убытки от обычных видов 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 6. Прибыли и убытки отчетного года
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	
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	
Амортизационный фонд воспроизводства основных средств	010	
Основные средства, сданные в	011	

аренду		
Нематериальные активы, полученные в пользование	012	
Амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов	013	
Потеря стоимости основных средств	014	

Как видно из плана счетов, в нем все счета бухгалтерского учета объединены в девять разделов.

Первый раздел объединяет счета для учета основных средств, нематериальных активов, и их амортизации, доходные вложения в материальные ценности и вложения во внеоборотные активы.

Ко второму разделу отнесены счета по учету производственных и животных на выращивании и откорме, запасов, расходов по заготовлению и приобретению материальных ценностей и налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам и услугам. К синтетическим счетам 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме» и др. введены субсчета, открываемые по видам материальных ценностей, группам животных.

Счета, включаемые в третий раздел предназначены для учета затрат на производство продукции в основных отраслях сельскохозяйственного производства, во вспомогательных и в обслуживающих производствах и хозяйствах. Кроме того, в этот раздел включены счета для учета расходов по организации и управлению производством.

Четвертый раздел плана счетов включает счета, отражающие хозяйственные средства в сферах обращения (готовую продукцию, товары), а также затраты, обусловленные оборотом средств в сфере обращения (коммерческие расходы, издержки обращения).

В пятом разделе группируются счета по учету денежных средств в кассе и на счетах в банке, переводов в пути и финансовых вложений.

Шестой раздел плана включает счета для учета расчетов, связанных с материально-техническим обеспечением, реализацией продукции, работ и услуг, с распределением доходов между учредителями с оплатой труда, с подотчетными лицами, банками и с другими расчетными операциями.

В седьмой раздел включены счета для учета источников собственных средств организаций: уставного фонда, резервного фонда, добавочного фонда, нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) и целевого финансирования.

На счетах восьмого раздела отражаются финансовые результаты от реализации продукции, операционные доходы и расходы, внереализационные доходы и расходы, резервы предстоящих расходов, расходы и доходы будущих периодов и общая прибыль или убыток деятельности организации за отчетный период.

Отдельно выделены забалансовые счета, которые предназначены для учета товарно-материальных ценностей, временно находящихся у организации, но принадлежащих другим организациям, а также амортизационных фондов воспроизводства основных средств и нематериальных активов. Кроме того, на забалансовых счетах учитываются бланки строгой отчетности и списанная в убыток дебиторская задолженность. На забалансовых счетах учет ведется по простой системе, т.е. без применения двойной записи. Эти счета не корреспондируют между собой или с другими балансовыми счетами.

1.6 Особенности организации журнально-ордерной формы учета

Наиболее практической и экономической оправданной формой бухгалтерского учета в условиях ручной обработки информации является журнально-ордерная. Характерной особенностью ее является то, что процесс обработки первичных документов основывается на принципе систематического накопления и периодического обобщения их данных в регистрах аналитического и синтетического учета. Записи в учетные регистры осуществляются в разрезе показателей, необходимых для составления периодической и годовой отчетности.

Регистрами журнально-ордерной формы учета являются журналы-ордера, ведомости, реестры и листки-расшифровки.

Основными регистрами являются журналы-ордера. Построены они по кредитовому признаку. Это позволяет в каждом из них производить записи по кредиту одного счета в корреспонденции с несколькими дебетуемыми счетами. В журналах-ордерах ведется учет по всем синтетическим счетам. В некоторых из них синтетический учет объединен с аналитическим, что создает единую и стройную систему записей (журнал-ордер № 7-АПК).

Журналы-ордера отражают однородные по экономическому содержанию операции, а также операции, взаимосвязанные между собой. Поэтому некоторые журналы-ордера (ф. 3-АПК, 4-АПК, 10-АПК и др.) предназначены для отражения операций по кредиту нескольких счетов. В большинстве журналов-ордеров отражаются обороты по кредиту счета и данные по дебету счета (обороты по дебету счета).

Ведомости имеют различное назначение. Одни используются для отражения хозяйственных операций по дебету счета в корреспонденции с кредитуемыми счетами (ведомость № 25-АПК), другие - в качестве регистров аналитического учета (ведомости № 38-АПК, 40-АПК, 41-АПК и др.).

Реестры служат для предварительной группировки данных первичных документов в необходимом аналитическом разрезе и последующих записей их итогов в ведомости аналитического учета. В тех случаях, когда требуется расшифровка определенных сумм по составляющим элементам, применяются листки-расшифровки.

Регистры журнально-ордерной формы бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях.

1. Журнал-ордер № 1-АПК (по счету 50)
2. Журнал-ордер № 2-АПК (по счетам 51,52,55,57)
3. Журнал-ордер № 3-АПК (по счетам 03,58,59)
4. Журнал-ордер № 4-АПК (по счетам 66,67)
5. Журнал-ордер № 6-АПК (по счету 60)
6. Журнал-ордер № 7-АПК (по счету 71)
7. Журнал-ордер № 8-АПК (по счету 68)
8. Журнал-ордер № 9-АПК (по счетам 73,75,76,79)
9. Журнал-ордер № 10-АПК (по счетам 02,05,07,10,15,15,20,21,23,24,25,26,28,29,44,69,91,96,97)
10. Журнал-ордер № 11-АПК (по счетам 42,44,45,62,90,91,92)
11. Журнал-ордер № 12-АПК (по счетам 14,59,63,80,81,82,83,86)
12. Журнал-ордер № 13-АПК (по счетам 01,04)
13. Журнал-ордер № 14-АПК (по счету 11)
14. Журнал-ордер № 15-АПК (по счетам 94,98,99)
15. Журнал-ордер № 16-АПК (по счетам 08, 23-2)
16. Главная книга
17. Ведомость по дебету счетов 52,55,57 (ф.№25-АПК)
18. Ведомость аналитического учета расчетов по кредитам и займам по счетам 66,67 (ф.№26-АПК)
19. Ведомость аналитического учета по счетам 03,58,59 (ф.№28-АПК)
20. Реестр операций по расчетам с поставщиками (подрядчиками) (ф.№6-а)
21. Ведомость аналитического учета расчетов со сдатчиками сельскохозяйственной продукции (ф.№33-АПК)
22. Ведомость аналитического учета расчетов с поставщиками в порядке плановых и авансовых платежей (ф.№29-АПК)
23. Ведомость аналитического учета расчетов снабженческих и сбытовых организаций с поставщиками и подрядчиками (ф.№30-АПК)
24. Ведомость аналитического учета операций по налогу на добавленную стоимость по счетам 18 и 68, субсчету «Расчеты по НДС» (ф.№32-АПК)
25. Ведомость аналитического учета расчетов по налогам и сборам (кроме НДС) (ф.№37-АПК)
26. Ведомость аналитического учета по счетам 73,75,76,79 (ф.№ 38-АПК)
27. Ведомость аналитического учета расчетов по исполнительным документам (счет 76, субсчет 1) (ф.№39-АПК)
28. Ведомость аналитического учета расчетов с квартиросъемщиками (ф.№40-АПК)

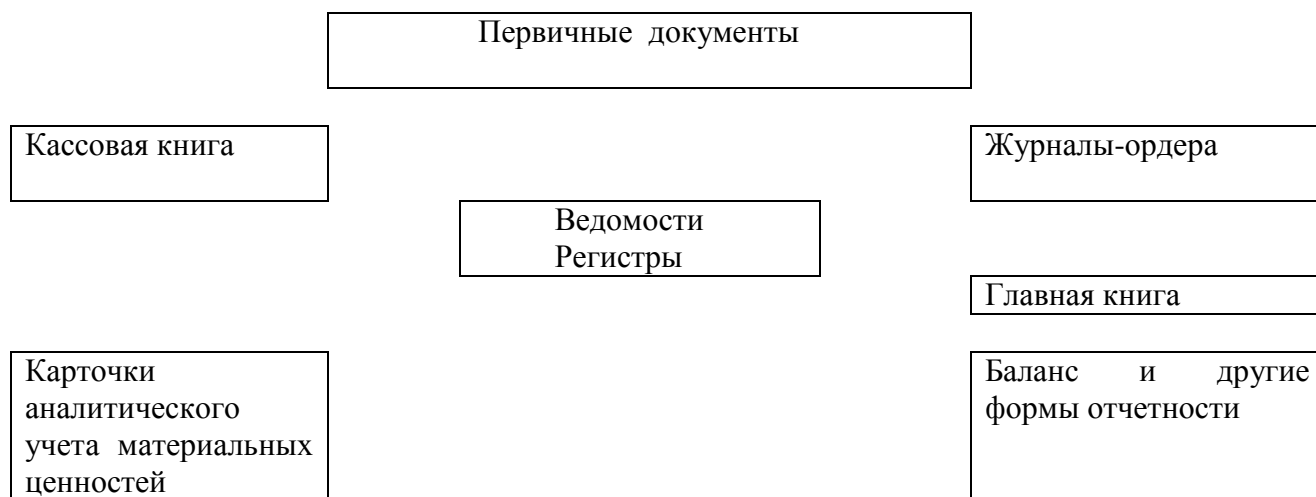
29. Ведомость аналитического учета расчетов с родителями за содержание их детей в детских учреждениях (ф.№41-АПК)
30. Ведомость учета материальных ценностей, товаров и тары (ф.№46-АПК)
31. Ведомость аналитического учета заготовления и приобретения материалов и отклонений в стоимости материалов по счетам 15 и 16 (ф.№31-АПК)
32. Ведомость учета депонированной оплаты труда (ф. № 53-АПК)
33. Реестр не выданной оплаты труда (ф.№85-АПК)
34. Ведомость учета затрат на производство по экономическим элементам и себестоимости товарной продукции (ф.№45-АПК)
35. Ведомость расчета амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств (ф.№48-АПК)
36. Ведомость начисления амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств (ф.49-АПК)
37. Ведомость начисления амортизационных отчислений по объектам, применительно к которым принят производительный способ начисления амортизации (ф.№50-АПК)
38. Ведомость аналитического учета издержек обращения (ф.№51-АПК)
39. Ведомость учета потерь в производстве и затрат по браку (ф.№52-АПК)
40. Ведомость учета недостач и потерь (ф.№54-АПК)
41. Сводная ведомость начисленной оплаты труда по ее составу и категориям работников (ф.№58-АПК)
42. Сводная ведомость по расчетам с работниками (ф.№59-АПК)
43. Ведомость расчетов по специальному страхованию и обеспечению (ф.№55-АПК)
44. Ведомость распределения оплаты труда, отчислений на социальное страхование и резервов (ф.№78-АПК)
45. Ведомость учета реализации продукции, работ и услуг (ф.№62-АПК)
46. Реестр документов по реализации готовой продукции (ф.№63-АПК)
47. Реестр документов по реализации товарно-материальных ценностей, работ, услуг, основных средств и прочих активов (ф.№64-АПК)
48. Ведомость учета операционных и внереализационных доходов и расходов (выбытие основных средств и прочих активов), (ф.№65-АПК)
49. Ведомость аналитического учета по счетам 14,59,63 (ф.№68-АПК)
50. Ведомость аналитического учета по счетам 80,81,82,83 (ф.№69-АПК)
51. Ведомость аналитического учета по счету 86 (ф.№70-АПК)

Главная книга является регистром синтетического учета и используется для обобщения итоговых данных журналов-ордеров в конце месяца, взаимной проверки правильности произведенных записей по счетам и при составлении отчетности.

Все регистры журнально-ордерной формы учета представляют собой листы, изготовленные типографским способом, и, как правило, имеют месячную периодичность, единую унифицированную систему построения номеров форм. Регистры журнально-ордерной формы учета построены с отражением типовой корреспонденции счетов, статей аналитического учета и группировки данных в нужном для составления отчетности разрезе, а также для целей контроля и экономического анализа .

Основанием для записей в регистры журнально-ордерной формы учета являются первичные документы. При небольшом количестве хозяйственных операций записи в журналы-ордера производят непосредственно из документов. Данные документов, отражающих массовые хозяйственные операции, предварительно группируются в соответствующих ведомостях и реестрах. В конце месяца итоговые данные указанных регистров используются для записей в журналы-ордера. После подсчета месячных итогов в журналах-ордерах производят взаимную сверку данных журналов-ордеров и других регистров. Окончательные итоги всех журналов-ордеров переносят в Главную книгу, на основании которой составляют бухгалтерский баланс.

Учетный процесс по журнально-ордерной форме можно представить в виде схемы (рис.1.1).



Таким образом, в основу построения журнально-ордерной формы учета положены следующие важнейшие принципы:

- ведение записей хозяйственных операций в журналах-ордерах по кредиту счета в корреспонденции с дебетуемыми счетами;
- совмещение, как правило, в единой системе записей синтетического и аналитического учета с одновременным отражением хозяйственных операций в

разрезе, необходимом для контроля, анализа и составления периодической и годовой отчетности;

- применение объединенных журналов-ордеров по экономически взаимосвязанным счетам;

- применение регистров с заранее указанной корреспонденцией счетов, номенклатурой статей аналитического учета и в необходимом разрезе.

На документах, данные которых используются для записи в журналы-ордера, ведомости или реестры, указывают корреспондирующие счета, номера соответствующих регистров и порядковые номера записи. По документам, данные которых отражаются в регистрах общим итогом, номера регистра и записи указывают на отдельном листке, прикрепляемом к сброшюрованным документам.

При обнаружении ошибочных записей в регистрах журнально-ордерной формы учета используются следующие способы их исправления.

Если обнаружена ошибка в журналах-ордерах до подведения итогов, исправления производят корректурным способом, т.е. путем зачеркивания неправильного текста или суммы или надписи над зачеркнутым правильного текста или суммы.

При обнаружении ошибки в журналах-ордерах после подсчета итогов, но до внесения их оборотов в Главную книгу, для исправления ошибочных записей используются свободные строки или графы регистра. Записи осуществляются на основании бухгалтерской справки.

Если обороты уже внесены в Главную книгу, то никакие исправления в журналах-ордерах не производятся. При необходимости исправления осуществляются на основании бухгалтерской справки и ее данные заносят в Главную книгу обособленно.

Ошибки, обнаруженные после сдачи отчетов, допускается исправлять в журналах-ордерах того месяца, в котором они выявлены. Для этого обязательно составление бухгалтерской справки.

Основными преимуществами журнально-ордерной формы учета являются:

- значительное упрощение и ускорение учетного процесса, снижение его трудоемкости в результате устранения дублирующих записей, совмещения хронологической и систематической записи, в ряде случаев синтетического и аналитического учета, упразднения оборотных ведомостей и сокращения числа учетных регистров;

- повышение контрольных и аналитических функций учета. все первичные документы, относящиеся к конкретному журналу-ордеру, брошюруются в отдельные папки в порядке последовательности записей в нем, поэтому любая запись в регистрах сразу же может быть документально проверена. В журналах-ордерах записи показателей документов производятся в разрезе корреспондирующих счетов, что облегчает проведение текущего анализа;

- наиболее рациональное разделение труда счетных работников, что способствует росту производительности и повышению ответственности каждого работника за порученный участок работы.

ГЛАВА 2. КОМПЬЮТЕРНЫЕ ИНФОРМАЦИОННЫЕ ТЕХНОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОРГАНИЗАЦИЙ АПК

2.1 Состояние и задачи автоматизации бухгалтерского учета в организациях АПК

Эффективная обработка учетной информации на современном этапе обеспечивается компьютеризацией информационных процессов. В зависимости от уровня автоматизации обработки выделяют ручные, автоматизированные и автоматические информационные системы (ИС). В ручных или неавтоматизированных ИС все операции по обработке данных выполняет учетный персонал. В автоматизированных системах комплекс процедур обработки выполняется с привлечением технических средств при непосредственном участии специалистов. Автоматические информационные системы отличаются от автоматизированных тем, что предполагают обработку данных без участия человека.

Вычислительная техника способна существенно упростить и ускорить обработку, передачу информации, современные компьютеры могут распознавать голосовые команды, воспринимать сенсорный ввод информации. Появились виртуальные офисы, автоматизированные системы поддержки принятия решения, использующие элементы искусственного интеллекта. Однако постановка задачи, оценка, анализ полученного результата, выработка окончательного решения остаются за специалистами. Таким образом, на данном этапе развития информационных технологий в бухгалтериях используются не автоматические, а автоматизированные системы.

Для осуществления функций управленческого и финансового учета создаются автоматизированные информационные системы бухгалтерского учета (АИСБУ). Они включает следующие составляющие:

- учетную информацию,
- средства, методы и способы ее обработки,
- учетных специалистов.

Различают функциональную и обеспечивающую подсистемы АИС БУ.

Функциональная часть состоит из различных задач или комплексов задач. Традиционно выделяют такие комплексы как: учет финансово-расчетных операций, учет основных средств, учет материальных ценностей, учет заработной платы, сводный учет и составление отчетности. Современные АИС проектируются с учетом внутренних и внешних информационных взаимосвязей и охватывают область исследования полностью. Поэтому появились термины: комплекс бухгалтерских программ, комплексная автоматизированная система. В зависимости от вида деятельности, стратегии

управления, масштаба хозяйствующего субъекта комплексы задач будут различны. Соответственно может быть различным состав и содержание АИС.

Взаимосвязь функциональной и обеспечивающей подсистем АИС финансово-экономической деятельности организаций можно проследить на рис. 2.1.

Особенности организации и ведения автоматизированного учета в сельскохозяйственных организациях определяются спецификой сельскохозяйственного производства, исторически сложившимися формами учета, биологическим, человеческим и другими факторами.

В организациях АПК накоплен большой опыт использования средств вычислительной техники и связи. Внедрение автоматизированной формы бухгалтерского учета началось в 70 годы. Вычислительная техника устанавливалась в районных или областных вычислительных центрах. Непосредственно в хозяйствах документы кодировались, группировались и отсылались на обработку в вычислительные центры. Перфорирование и ввод данных осуществлялся операторами, выходные машинограммы пересылались в хозяйства. Такая форма обработки была неоперативной, допускались многочисленные ошибки.

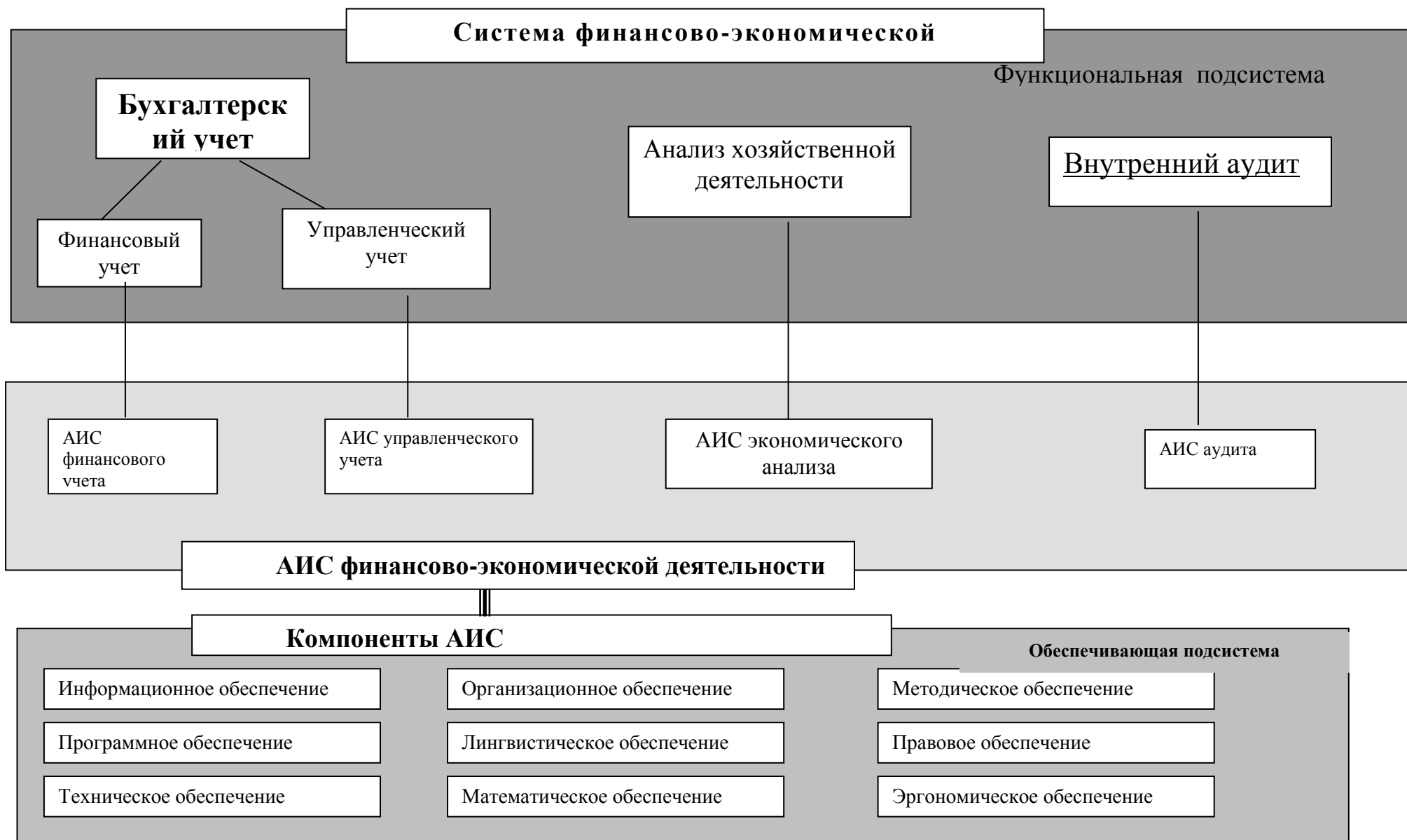


Рис. 2.1. АИС финансово-экономической деятельности

По инициативе Минсельхозпрода в 80-е годы ЭВМ начали непосредственно поставляться в хозяйства. Сотрудниками ВГПТИ Статинформ были разработаны и внедрены типовые проектные решения комплексной автоматизации бухгалтерского учета.

В настоящее время УП "ГИВЦ Минсельхозпрода" — организация по информационно-вычислительному обслуживанию агропромышленного комплекса Республики Беларусь — реализует многоэтапную программу комплексной автоматизации управленческой деятельности сельскохозяйственных организаций на базе использования вычислительных сетей. Основные текущие задачи, решаемые ГИВЦ заключаются в следующем:

- разработка, внедрение и промышленная эксплуатация автоматизированных систем управления АПК,
- материально-техническое снабжение комплектующими и расходными материалами, ремонт и техническое обслуживание средств вычислительной техники и связи
- обучение персонала организаций АПК работе с программно-техническими комплексами, консультирование специалистов по применению новых программных продуктов.

Уровень автоматизации сельскохозяйственных организаций значительно ниже, чем промышленных и торговых. Статистические исследования в этой области проводятся на основании годовых форм отчетности № 1- мехучет «Отчет о механизации, автоматизации бухгалтерского учета и состава бухгалтерских кадров», утвержденной приказом Минстата РБ от 01.04.99 № 68. На 1 января 2003 года автоматизацией бухгалтерского учета было охвачено всего 40 % организаций Минсельхозпрода, непосредственно сельскохозяйственных организаций только 14%. Наибольшее количество организаций, использующих ПЭВМ в управленческой деятельности, расположены в Минской области, самый худший показатель — в организациях АПК Витебской области.

В большинстве организаций автоматизируются отдельные участки учета, прежде всего учета труда и заработной платы, учета основных средств. Комплексная обработка учетной информации ведется на 8,3% организаций АПК, в том числе в сельском хозяйстве — 2,4%.

Причины низкого уровня автоматизации учета организаций сельскохозяйственных отраслей заключаются в следующем:

- 1) ограниченность финансовых средств, в силу этого невозможность приобретения современной качественной вычислительной техники и программного обеспечения.
- 2) отсутствие современной профессиональной отраслевой программной разработки, учитывающей в полной мере специфику сельскохозяйственного производства.
- 3) отсутствие квалифицированных специалистов, владеющих новейшими информационными технологиями.

4) удаленность большинства хозяйств от крупных городов, и соответственно от разработчиков программных продуктов.

В последние годы проводится большая работа по комплексному, системному решению сложившейся проблемы. Этому немало способствует значительное удешевление вычислительной техники, улучшение основных технических параметров, доступность средств удаленной связи, а также появление программных систем с большим количеством настроечных функций, что позволяет обходиться без частых вызовов разработчиков.

2.2. Виды обеспечения АИС

Функционирование АИС БУ обеспечивается рядом компонент (или видов обеспечения). Это информационное, техническое, программное, организационное, методическое, математическое, лингвистическое, правовое и эргономическое обеспечения.

Информационное обеспечение — совокупность форм документов, классификаторов, нормативной базы и реализованных решений по объемам, размещению, формам существования информации, применяемой в автоматизированных системах.

Техническое обеспечение — это комплекс технических средств, документации по их эксплуатации и специалистов, обслуживающих вычислительную технику.

Программное обеспечение представляет собой совокупность программ, систем обработки учетно-аналитических данных, а также программной документации, необходимой для отладки, функционирования и проверки работоспособности автоматизированных систем.

Организационное обеспечение — это совокупность документов, устанавливающих организационную структуру, права и обязанности пользователей, эксплуатирующего персонала АС в условиях функционирования, проверки и обеспечения работоспособности АС.

Лингвистическое обеспечение — совокупность средств и правил для формализации естественного языка, используемого при общении пользователей эксплуатационного персонала автоматизированных систем с комплексом средств автоматизации при функционировании АС. Включает систему терминов и определений, диалоговые языки специального назначения, информационные языки описания структурных единиц информации и т.д.

Математическое обеспечение — совокупность математических методов, моделей и алгоритмов решения учетных задач. Включает методы многокритериальной оптимизации, математического программирования, теории массового обслуживания.

Методическое обеспечение — совокупность документов, описывающих технологию функционирования АС, методы выбора и применения пользователями технологических приемов для получения конкретных результатов. Включает законодательные, нормативные акты, методические

инструкции, обеспечивают юридическую поддержку принятия решения, позволяют разработать алгоритмы обработки информации.

Эргономическое обеспечение — совокупность методов и средств, обеспечивающих специалисту наиболее благоприятные условия работы, учитывающие физиологические и психологические возможности человека. В основу эргономического обеспечения положены нормативно-технические документы, стандарты по эргономике и инженерной технологии, в которых определены требования к деятельности персонала, техническим средствам, окружающей среде.

Правовое обеспечение — совокупность правовых норм, регламентирующих правовые отношения при функционировании АИС и юридический статус результатов ее функционирования. Включает правовые акты и документы, оговаривающие договорные отношения разработчика и заказчика системы, условия придания юридической силы документам, полученным с применением вычислительной техники, правила пользования информацией, порядок приобретения и использования ВТ, ПО и др.

Информационное обеспечение

Важнейшим элементом как ручных, так и автоматизированных информационных систем является информационное обеспечение (ИО). Применение компьютерных технологий предполагает пересмотр традиционных подходов к ручной обработке информации. При автоматизированной обработке состав ИО существенно расширяется, так специалисты рассматривают внемашинное и внутримашинное ИО.

Внемашинное ИО АИСБУ включает в себя систему показателей бухгалтерского учета, системы документации и документооборота, системы классификации и кодирования. При эксплуатации АИС БУ сохраняется методология бухгалтерского учета, соответственно основные учетные показатели, документация, документооборот могут оставаться такими же, как и при ручной форме учета. В то же время применение современной техники позволяет значительно расширить документопотоки, детализировать информацию, предоставить необходимые для работы данные многим специалистам. Поэтому для увеличения объема и повышения качества обрабатываемой информации перед внедрением АИС рекомендуется уточнить и возможно дополнить список показателей, систематизировать документацию, привести ее к виду, удобному для автоматизированной обработки, разработать при необходимости новые регистры и отчеты. Самым тщательным образом специалистами анализируется документооборот, выверяются информационные потоки и сроки предоставления информации.

Для подготовки экономической информации к компьютерной обработке ее приводят к формализованному виду. С этой целью применяются классификация и кодирование. В настоящий момент в Беларуси действует

Единая система классификации и кодирования технико-экономической и социальной информации (ЕСКК ТЭСИ).

Упорядоченный перечень множества однотипных объектов учета образует *номенклатуру*. Каждой конкретной позиции номенклатуры присваивается условное обозначение — *код*. *Кодирование* или представление информации в виде кодов используется для сокращения объемов хранимой информации и упрощения алгоритмов обработки информации. Известны такие формы кодирования, как буквенная, цифровая, смешанная, штриховая и др. Для учетно-аналитической информации, как правило, используется цифровая форма кодирования.

Применяются четыре метода кодирования: порядковый, серийно-порядковый, последовательный, параллельный. *Порядковый* метод кодирования рекомендуется использовать для небольших, однопризначных и постоянных номенклатур. При порядковом методе кодирования каждой единице информации присваивается номер по порядку без какого-либо пропуска: 1, 2, 3, 4 и т.д. *Серийно-порядковый* метод используется для множеств, имеющих классификацию по двум признакам. Для многопризначных номенклатур используются последовательный или параллельный методы кодирования.

Систематизированный свод наименований объектов классификации, признаков классификации и (или) классификационных группировок и их кодовых обозначений образует *классификатор*. При автоматизированной обработке экономических задач предусматривается хранение всех классификаторов в базе данных в качестве условно-постоянной информации. Различают межгосударственные, общегосударственные, отраслевые и локальные классификаторы.

Классификаторы организации или *локальные* классификаторы едины для всей организации и используются различными службами. К ним относятся справочники структурных подразделений, подотчетных лиц, основных средств, материальных ценностей и др. Составлением таких классификаторов разработчик занимается при непосредственном участии бухгалтеров организации. В ходе совместной работы определяются признаки классификации, составляется номенклатура, присваиваются коды, в заключение классификатор вводится в память ЭВМ.

Внемашинная информация служит источником формирования внутримашинной информационной базы. Внутримашинное ИО представляет собой совокупность файлов, расположенных на машинных носителях. Файлы могут быть локальными и содержать отдельные документы, например, товарно-транспортные накладные, либо могут быть объединены в единой базе данных (БД) со взаимосвязанной структурой. Файлы баз данных могут быть подразделены на входные и выходные. Входные отражают условно-постоянные и оперативные данные. Условно-постоянные данные фиксируют нормативно-справочную информацию. Оперативные данные указываются факты

финансово-хозяйственной деятельности организации и соответствуют информации первичных документов либо регистров учета.

Выходные данные подразделяются на результатные и временные. Результатные данные предназначены для применения пользователем и отражаются в ведомостях, актах, отчетах. Временные или промежуточные данные являются данными, используемыми АИС в процессе ее работы. Они либо подлежат удалению после окончания сеанса работы пользователя, либо используются для последующих расчетов.

В настоящее время центральным понятием АИС становится новая форма представления информации — электронный документ (ЭД). Он хранится как файл на магнитном носителе и может быть отражен на экране монитора, либо выведен на печать. ЭД может быть полностью идентичен бумажному документу, либо представлять собой некоторый условный макет, включающий все основные реквизиты бумажного документа.

Разработка информационного обеспечения — сложный и ответственный этап создания АИС предприятия. Эту задачу рекомендуется выполнять на стадии предпроектного исследования организации, приступающего к внедрению автоматизированной системы.

Техническое обеспечение

Техническое обеспечение включает ПЭВМ различных классов, а также периферийное оборудование сбора, регистрации, ввода и вывода данных; средства передачи данных; оргтехнику. Подбор технического обеспечения должен происходить с учетом круга решаемых задач, соответствовать требованиям используемого или предполагаемого к внедрению программного обеспечения.

На сегодняшний день в финансово-экономических службах организаций АПК устанавливаются настольные микро-ЭВМ, матричные и лазерные принтеры. Функциональные возможности компьютера определяются его конфигурацией — совокупностью свойств основных устройств: типом и моделью процессора, объемом оперативной памяти и жесткого диска, типом и размером монитора, видом дисководов.

Минимальные аппаратные требования к ПЭВМ для работы большинства бухгалтерских программ соответствуют требованиям операционной системы. Необходимыми компонентами современного компьютера являются сетевые адаптеры и модемы. Сетевой адаптер (или сетевая карта) позволяет объединять компьютеры в вычислительную сеть. Модем применяется в бухгалтерии для использования системы клиент-банк, отправки и получения сообщений по электронной почте, получения доступа к ресурсам Internet.

В большинстве сельскохозяйственных организаций, использующих вычислительную технику, ПЭВМ работают автономно. Связь между отдельными компьютерами осуществляется посредством дискет. Работа в

данной системе связана с рядом трудностей из-за сложности ведения общей базы данных; несогласованного, децентрализованного хранения данных; невозможности оперативной оценки финансового состояния организации и низкой производительности системы в целом.

Развитие вычислительной техники идет по пути наращивания вычислительных мощностей, удешевления всех компонент, добавления новых внешних устройств. Это позволяет широко использовать компьютеры в профессиональной деятельности не только главных специалистов, но и рядовых учетных работников. Для повышения эффективности обработки данных и степени автоматизации информационных процессов, а также с целью коллективного использования технических, информационных и программных ресурсов создаются вычислительные сети. Компьютерная сеть позволяет работать с многопользовательскими программами, которые обеспечивают одновременный контролируемый доступ всех пользователей к общим базам данных.

При наличии выделенного сервера различают 2 подхода к организации обработки данных и соответственно определяют файл-серверные и клиент-серверные системы. В архитектуре клиент-сервера на сервере обеспечивается хранение данных и обработка с помощью специальной программы запросов рабочих станций. После получения результатов обработки запроса рабочая станция обеспечивает просмотр и печать полученной информации. Файл-серверная организация обработки является более простой и применяется на средних предприятиях. Файл-сервер используется только для хранения и пересылки данных. Бухгалтерские программы устанавливаются на рабочих местах учетных работников. Задачей сети в этом случае является обеспечение совместного использования рабочими станциями журнала операций и справочников. Эта информация является общей и хранится на файл-сервере.

АСУ сельскохозяйственным производством строится как иерархическая система на базе территориальных вычислительных сетей.

Программное обеспечение

Решение задач на ЭВМ обеспечивается выполнением компьютерных программ. Создание профессиональных программ с использованием различных языков программирования является трудоемким и длительным процессом. Программирование требует специальной подготовки как для правильной постановки задачи, создания алгоритма, так и для написания систем операций над данными, тестирования готовой программы, написания понятной программной документации.

Программное обеспечение подразделяется на системное (базовое) и прикладное. Системные программы предназначены для организации процесса обработки данных в ЭВМ и обеспечивает рабочую среду для прикладных программ. К системным программам относят операционные системы,

сервисные программы, программы технического обслуживания, инструментальные системы разработки программ.

Прикладные программы непосредственно обеспечивают выполнение необходимых пользователю работ. Различают прикладные программы общего назначения, методо-ориентированные и проблемно-ориентированные. Среди программ общего назначения учетные работники наиболее часто используют офисные программы: Word, Excel.

Программы автоматизации бухгалтерского учета относятся к проблемно-ориентированным, они автоматизируют как отдельные задачи, так и полностью весь финансовый и управленческий учет. Наиболее целесообразен комплексный подход к автоматизации, при этом достигается единообразие подхода, одинаковый интерфейс. Это более выгодно по сравнению с приобретением множества отдельных блоков.

В зависимости от поставленных целей могут быть выбраны различные принципы классификации программного обеспечения АИСБУ

- по размеру организаций,
- возможности расширения базовых функций,
- степени охвата учетных функций,
- порядку распространения и тиражирования,
- программно-технической платформе и др.

Общепринятой, исторически сложившейся является группировка по размерам хозяйствующего субъекта. Предполагается, что количество рабочих мест на малом предприятии ограничивается 1-4 компьютерами, на среднем не превышает 15 ЭВМ, на крупном предприятии от 10-30 и более. В корпорациях, холдингах ЭВМ объединены корпоративной сетью и расположены в офисах различных предприятий. Многие современные универсальные программные системы являются масштабируемыми и в зависимости от выполненной настройки и комплектации могут быть отнесены не к одному конкретному, а к разным классам.

Принцип классификации по степени охвата учетных функций определяет состав учетных задач системы.

Системы автоматизации отдельных разделов бухгалтерского учета реализуют отдельные учетные задачи, например: учет заработной платы работников животноводства, учет путевых листов, формирование платежных документов и т.п. Такие программы используются, как правило, вместе с другими комплексными системами. Так, в организациях АПК с ярко выраженной отраслевой спецификой целесообразно использование универсальных систем автоматизации бухгалтерского учета (Анжелика +, 1С: Бухгалтерия) с интегрированными отраслевыми модулями.

Бухгалтерский комплекс или системы комплексной автоматизации бухгалтерского учета создаются, как правило, одной фирмой-производителем и автоматизируют все основные участки бухгалтерского учета вплоть до получения финансовой отчетности. Системы могут состоять из одного, чаще

нескольких взаимосвязанных модулей, каждый из которых предназначен для автоматизации отдельной учетной задачи. Совместная работа обеспечивается чаще всего через модуль главного бухгалтера, в котором накапливаются бухгалтерские записи по счетам, порожденные в различных модулях. К этому классу относятся такие системы, как «Ветразь», «Бэст-3», «Бэст-4», «Анжелика +», «Эконет».

Бухгалтерия-офис включает комплексные системы автоматизации, интегрированные с управленческими функциями учета. К этому классу относится, в частности, «Бэст-офис», «Галактика-экспресс».

Корпоративные информационные системы управления (КИС) реализует задачи бухгалтерского учета, планирования, оперативного учета, делопроизводства, управления технологическими процессами. Разработка, внедрение, настройка таких систем является сложным и длительным процессом, требующим привлечения больших коллективов специалистов. Яркими представителями этого класса являются системы «Галактика» и «Парус».

Возможность расширения состава базовых функций определяется набором средств для настройки программного обеспечения.

Жесткие системы предполагают, что развитие и изменение функциональных возможностей находится исключительно в ведении разработчиков программного обеспечения. При изменении законодательства либо ученой политики организации необходима установка новой версии программного продукта. Как правило, это заказные системы, либо разработки собственных специалистов. К жестким системам относится используемый в большинстве сельскохозяйственных организаций комплекс «АРМ бухгалтера сельскохозяйственного предприятия».

Настраиваемые системы включают набор базовых функций настройки и расширения системы без привлечения разработчика программы. Большинство из представленных на рынке Республики Беларусь программных продуктов относится именно к этому классу.

Программы класса *Бухгалтерский конструктор* отличаются расширенными инструментальными возможностями. Предполагают широкие возможности адаптации к конкретным условиям учета и дополнительным требованиям пользователя. Из-за сложности настройки программы данного класса распространяются чаще всего через дилеров. Типичным представителем данного класса являются программные продукты фирмы "1С".

Порядок распространения и тиражирования определяется авторством разработки и схемой внедрения.

Коробочные программы рассчитаны на массовое тиражирование, распространяются через сети магазинов, либо дилерскую сеть.

Внедряемые системы распространяются, дорабатываются, настраиваются, сопровождаются самим производителем, поэтому относятся к

малотиражируемым системам. Разновидностью внедряемых являются *заказные* системы или системы индивидуального тиражирования.

Собственные системы создаются и внедряются непосредственно в организации специалистами отделов информационных технологий (отделов АСУ). Эксплуатируются в основном на крупных предприятиях Республики Беларусь.

Заказные и собственные системы, как правило, являются жесткими системами и требуют постоянного сопровождения программистов, в то же время они полностью учитывают специфику организации. В целом эффективность таких систем определяется квалификацией разработчиков и способностью поддерживать собственный программный продукт

Организационное обеспечение

В создание и функционирование АИС БУ участвуют инженеры-системотехники, инженеры-программисты, экономисты-бухгалтера и другие специалисты. С каждым годом возрастает число пользователей, способных самостоятельно ставить и решать задачи автоматизации бухгалтерского учета. Соответственно возрастает интеллектуальность АИС.

Выделяют следующие стадии создания АИС:

- 1) *предпроектная* или *нулевой цикл*. Предполагает предварительное обследование и оценку состояния учетной системы предприятия;
- 2) *проектирование*. Включает создание технического и рабочего проекта;
- 3) *внедрение*. Включает опытную эксплуатацию, сдачу в промышленную эксплуатацию, анализ функционирования АИСБУ.

Внедрение автоматизированной формы требует четкой, логичной организации учета на предприятии. Особенно это важно для крупного предприятия, на котором предстоит установить сетевую систему автоматизации всей управленческой деятельностью (корпоративную информационную систему). На средних и крупных предприятиях сложным моментом является определение и распределение задач и функций аппарата бухгалтерии, организационная регламентация учетного процесса и труда работников учета. Решение этого вопроса должно быть отражено в должностных инструкциях, в которых определяются права и обязанности работников бухгалтерии в условиях автоматизированного учета, порядок и организация взаимоотношений с другими подразделениями предприятия, ответственность и права должностных лиц, графики выполнения учетных работ, рабочие инструкции и т. п.

Организация автоматизированной обработки учетной информации строится на базе АРМ. АРМ бухгалтера представляет собой место работы специалиста по обработке учетной информации, оснащенное необходимой вычислительной техникой, программным обеспечением, информационными ресурсами индивидуального или коллективного пользования. Информационные

ресурсы включают бухгалтерские, нормативно-справочные документы, обучающую и методическую литературу. АРМ в экономических службах может функционировать как автономно, так и в составе локальной или глобальной компьютерной сети.

Организационная структура бухгалтерии предопределяет состав и взаимосвязь АРМ. Обычно создаются АРМ бухгалтера по учету основных средств, материальных ценностей, труда и заработной платы, готовой продукции и реализации, затрат на производство, расчетно-финансовых операций и сводному учету. Распределение работ зависит от технической базы и уровня компьютерной подготовки специалистов бухгалтерии.

2.3. Системы автоматизации учета сельскохозяйственных организаций

Для создания АИС бухгалтерского учета организаций АПК необходимо использовать программные системы, учитывающие отраслевую специфику. В 1993 году по заказу Минсельхозпрода Республики Беларусь НИПТИ информатизации в непроизводственной сфере Госэкономплана Республики Беларусь разработал типовой проект АРМ бухгалтера для сельскохозяйственных организаций республики на базе ПЭВМ. Проект реализован на базе СУБД «Карат» в виде двух пакетов прикладных программ (ППП): «Зарплата» и «Сводный синтетический и аналитический учет». Эти ППП работают в операционной системе DOS, не поддерживают мышь, не предусматривают работу в сети, достаточно громоздки, не имеют генераторов отчетов, генератора алгоритмов. В то же время они нетребовательны к ресурсам вычислительной техники, недорогие, а самое главное, полностью соответствуют сельскохозяйственной специфике. Программы апробированы в организациях системы Белптицепрома Республики Беларусь, и во многих сельскохозяйственных организациях внедряются и эксплуатируются до настоящего времени.

Современное программное обеспечение должно отвечать следующим требованиям:

- предоставлять комплексное решение управленческих задач, возможность поэтапного внедрения модулей комплекса;
- иметь сетевой вариант для получения и обработки данных удаленных подразделений, передачи статистической и финансовой отчетности вышестоящим организациям по каналам связи;
- автоматизировать специфические участки учета: учет продукции растениеводства и животноводства;
- реализовывать многоуровневый учет, иерархическую модель аналитического учета;
- реализовывать количественный учет по нескольким видам единиц измерения;

- автоматизировать широкий перечень функций в модуле автоматизации учета труда и заработной платы, в частности, расчета животноводческих нарядов, обработки учетных листов трактористов-машинистов, расчета натуральных выплат и пр.;

- включать генератор отчетов для возможности построения специализированных сельскохозяйственных отчетов;

- иметь ряд успешных внедрений в сельскохозяйственных организациях.

На сельскохозяйственных организациях могут быть использованы такие программы как: “Анжелика+” фирмы “Golden Software”, “Ветразь” фирмы “ЛюксСофт”, программные решения системы “1С: Предприятие 7.7».

Система “Анжелика” Минской фирмы Golden Software включает в себя ряд модулей, автоматизирующих ведение бухгалтерского учета, анализа и делопроизводства в торговых, промышленных и сельскохозяйственных организациях республики. Ядром бухгалтерского комплекса является модуль “Анжелика - Бухгалтер”. Как самостоятельная программа может использоваться для автоматизации бухгалтерского учета в малых и средних организациях всех форм собственности. “Анжелика - Бухгалтер” обеспечивает ведение аналитического и синтетического учета по всем задачам бухгалтерского учета с формированием выходной отчетности. Программа реализует ввод проводок и регистрацию хозяйственных операций в журнале операций, расчет и вывод на печать налоговых отчетов, финансовой отчетности, обеспечивает четырехуровневый аналитический учет. Работа пользователя с системой организована по разделам, каждый из которых имеет свою функциональную нагрузку.

На базе программ системы “Анжелика” УП ГИВЦ “Минсельхозпрода” создало комплекс “Бухучет”. Он включает следующие модули: учет основных средств, учет труда и заработной платы, учет товарно-материальных ценностей и их реализации, учет денежных средств и расчетов, сводный бухгалтерский учет и отчетность.

“Ветразь” является многофункциональным комплексом, реализующим задачи бухгалтерского учета с элементами экономического анализа, сопровождается белорусской фирмой НТО ОО “ЛюксСофт”. Комплекс “Ветразь” предназначен для комплексной автоматизации учета организаций всех форм собственности и видов деятельности. состоит из 4 базовых модулей: “Учет основных средств”, “Учет товарно-материальных ценностей”, “Зарплата”, “Сводный синтетический и аналитический учет”. Комплекс может поставляться в различных модификациях в зависимости от требований клиентов. Для каждой отрасли разработчики предлагают специфические настройки и контрольные примеры с типовыми базами данных.

ППП «Сводный синтетический и аналитический учет» является центральным модулем, обеспечивающим выполнение общей настройки системы и импорт данных из других модулей. Настройка программы на сельскохозяйственную специфику предусматривает корректировку плана

счетов. Специально для организаций отрасли АПК предусмотрен параллельный учет в нескольких единицах измерения непосредственно в плане счетов.

ППП «Учет товарно-материальных ценностей» позволяет поддерживать количественный и стоимостной учет товарно-материальных ценностей на складах предприятия, в подотчете у материально ответственных лиц, на консигнации, учет материалов и готовой продукции на производственных предприятиях, инвентарь и спецодежда в эксплуатации, расчеты с поставщиками, учет отгрузки покупателю, реализацию. Автоматизация таких специфических участков учета как учет животных, продукции животноводства и растениеводства может быть осуществлена с использованием отраслевой настройки модуля и характеризуется, прежде всего, особенным содержанием нормативно-справочной информации.

На рынке программных продуктов СНГ наиболее широко используемыми являются программы системы «1С». На начало 2004 года известно более 350 наименований отраслевых и специализированных сертифицированных решений, созданных партнерами московской фирмы «1С». Комплекс «1С: Предприятие 7.7» является системой прикладных программ, предназначенных для автоматизации оперативного и бухгалтерского учета средних и крупных предприятий различных отраслей и видов деятельности. «1С: Предприятие» может быть использовано как универсальный инструмент, позволяющий проводить комплексную автоматизацию практически всех участков учета, выполнять с использованием вычислительной техники весь спектр учетных задач от ввода первичных документов до формирования отчетности.

Массовое успешное внедрение программ системы «1С» обусловлено их универсальностью, масштабируемостью, гибкостью настройки, грамотной маркетинговой стратегией. Основным достоинством приложений «1С» являются полная независимость от разработчика и способность работать при любых изменениях законодательства, что особенно важно для удаленных от крупных центров сельскохозяйственных организаций. Качество готовых прикладных решений во многом определяются не только возможностями платформы, но и уровнем профессионализма, с которым было выполнено изменение конфигурации.

Для автоматизации сельскохозяйственных организаций в России фирмой Парус разработано, внедрено и поддерживается специализированное решение «1С-Парус: Сельское хозяйство». Данная конфигурация не была адаптирована к особенностям белорусского законодательства и не используется в нашей республике.

По итогам 2003 года в Республике Беларусь лучшей системой автоматизации бухгалтерского учета, разработанной на платформе 1С является конфигурация «Главный бухгалтер» белорусской фирмы ООО «Хьюмен систем». "Главный бухгалтер" представляет собой универсальную систему автоматизации бухгалтерского и оперативного учета организаций Республики Беларусь.

Работа с системой предусматривает два основных процесса: конфигурирование и работу пользователя. На этапе конфигурирования выполняется разработка или модификация настройки программы в режиме «Конфигуратор». В соответствии с особенностями системы учета конкретного предприятия производится настройка различных элементов системы, прежде всего состава и структуры бухгалтерских счетов, состава, свойств и форм ввода констант, перечислений, справочников, документов, журналов документов, журналов операций и проводок, состава и алгоритмов отчетов и обработок, форм всех выходных документов.

Работа пользователя происходит в основном в режиме «1С: Предприятие 7.7». Для выполнения технологических операций над объектами программы пользователи по своему усмотрению могут применять различные средства: инструменты окна объектов; команды, содержащиеся в п. меню «Действие»; команды контекстного меню; комбинации клавиш.

В системе «Главный бухгалтер» содержится один план счетов для хозрасчетных организаций. Он представлен в виде справочника иерархической структуры и включает перечень используемых счетов и субсчетов. Аналитический учет является многоуровневым и многомерным и организуется при помощи *субконто*, под которым понимается объект аналитического учета.

Хозяйственные операции могут вводиться в информационную базу системы «1С: Предприятие» тремя способами:

- вручную;
- используя механизм типовых операций;
- используя документы.

В системе «Главный бухгалтер» в основном предусмотрен ввод на основании заполнения электронных форм первичных документов. Электронные документы в системе 1С могут быть предназначены как для ввода, печати и хранения первичных документов; так и для расчета, и формирования проводок. Для формирования бухгалтерских записей по счетам на основании первичного документа достаточно правильно его заполнить, сохранить и подтвердить необходимость формирования корреспонденций.

Всю итоговую информацию, рассчитанную в системе за определенный период времени, относят к отчетам. В качестве итоговой информации рассматриваются все выходные документы бухгалтерского учета и экономического анализа: бухгалтерские регистры, финансовые, статистические отчеты, налоговые расчеты, справки и т.д. Название отчетов системы «1С» не идентично утвержденным документам, но позволяет охватить все многообразие их форм.

Комплекс автоматизации отчетности «Бухстат» разработан, внедряется и сопровождается УП «ГИВЦ Минсельхозпрода». Комплекс предназначен для сбора и обработки бухгалтерской и статистической информации, поступающей от сельскохозяйственных и обрабатывающих организаций Республики Беларусь, успешно применяется в республиканских и областных объединениях,

концернах, комитетах, в областных и районных управлениях сельского хозяйства и продовольствия.

2. 4. Характеристика технологических процессов

Технологический процесс представляет собой совокупность взаимосвязанных этапов, процедур, операций, действий по преобразованию учетной информации от момента ее возникновения, до предоставления результата пользователю. Выделяют следующие процедуры преобразования информации: сбор и регистрация, передача и ввод в ЭВМ, накопление и хранение, обработка и вывод экономической информации, принятие решения на основе анализа результатной информации.

Установленная последовательность, система методов и средств реализации процедур преобразования информации с применением программного обеспечения и средств вычислительной техники определяют автоматизированную информационную технологию. Состав, последовательность, особенности процедур преобразования определяется конкретной задачей.

Сбор и регистрация информации

Сбор информации связан с измерением, подсчетом, взвешиванием объектов учета. Средства сбора могут быть ручные и автоматические. Регистрация — это фиксация информации на материальном носителе, процесс регистрации данных в большинстве организаций остается трудоемким и длительным процессом. В случае установки компьютеров в цехах, складах, других подразделениях можно организовать заполнение и передачу данных первичных документов в бухгалтерию с использованием вычислительной техники и каналов связи. При этом реализуется безбумажная технология обработки информации.

Передача и ввод информации

Передача подразумевает пересылку как первичной, так и итоговой информации от одного АРМ другому с использованием одного или нескольких различных способов. Традиционными способами считаются пересылка по почте, передача с курьером, по телефонным кабелям, радиоканалам. Современные средства передачи информации ориентируются на дистанционную связь и применение компьютерной сети.

Ввод учетно-экономической информации производится в основном с использованием клавиатуры и манипулятора мышью. Может быть использован также сканер и каналы передачи данных по сети. Данные заносятся в поля ввода экранных форм с одновременным осуществлением автоматического логического и арифметического контроля. Нормативно-справочная информация вводится при внедрении программы, в процессе эксплуатации изредка

корректируется. Ввод оперативной информации производится на основании первичных документов по мере их поступления. Данные могут вноситься в поля ввода экранных форм, соответствующих записям журналов, либо первичных документов. Экранные формы ввода в современных программах можно изменять, подстраивая под особенности бухгалтерии организации, пожелания пользователей.

Хранение и накопление учетной информации

Большинство введенных в компьютер данных не сразу используется для обработки. Это вызвано необходимостью сбора и группировки первичных данных за определенный отчетный период и многократным их использованием. Хранение и накопление информации осуществляется в соответствующих информационных базах. Непосредственно с хранением связаны процессы поиска и отбора информации для уточнения, корректировки, замены, удаления. Данные за прошлые отчетные годы могут пересылаться и храниться в архивах, физически расположенных на жестком диске, либо съемных дисках, дискетах.

Обработка и вывод экономической информации

Обработка информации предполагает выполнение логических и арифметических операций над исходными данными с целью получения резульатной информации. Она производится, как правило, децентрализованно, в местах возникновения первичной информации. Обработка выполняется по разработанным алгоритмам.

В результате обработки данных пользователь получает выходные документы (отчеты), которые подразделяют на документы внутреннего и внешнего назначения. Учетные регистры в АИС бухгалтерского учета представляются в виде стандартных отчетов, предназначенных для обобщения данных бухгалтерского учета в различных разрезах. Технология формирования и форма представления стандартных отчетов отличаются от принятых при ручном ведении учета.

1. В автоматизированных системах бухгалтерского учета последнего поколения применяется многовариантная технология получения учетных регистров, что предусматривает их формирование в произвольной последовательности. Технологическая цепочка обобщения данных выполняется полностью автоматически без участия бухгалтера. В практической деятельности бухгалтерий наиболее часто используются оборотные ведомости по синтетическим счетам. Аналитические ведомости создаются с целью оперативного контроля данных без вывода на печатающие устройства.

2. Учетные регистры в автоматизированных системах могут быть сформированы по запросу бухгалтера за произвольный период времени: день, декаду, месяц, квартал, год.

3. Учетные данные аналитических и синтетических регистров могут быть обобщены в любых заданных бухгалтером разрезах (по структурным подразделениям, либо по материально-ответственным лицам либо по группам объектов учета и т.п.). В системах компьютерного учета введенные данные

могут быть многократно использованы для получения итоговой информации в нескольких разрезах и с различной степенью детализации.

4. При компьютерном учете существует возможность получать регистры не полностью (со всеми данными отчетного периода), а фрагментами, с отобранными данными по заданным пользователям критериям.

5. В настоящее время программы бухгалтерского учета не имеют каких-либо общих стандартов представления выходной информации: перечня, форм и структур учетных регистров, хотя работы в этом направлении ведутся. Каждая система имеет свой уникальный набор регистров. Формы этих регистров зачастую отличаются от традиционных форм, принятых при ручном учете.

6. При работе с данными выходных документов современные программы ориентируются на интерактивные технологии, позволяющие применять метод последовательных расшифровок с детализацией отчетов и позиционированием. Набор формируемых отчетов зависит от конкретной программной реализации.

Принятие решения

В современной автоматизированной системе принятие решения в большинстве случаев осуществляется специалистом. Решение осложняется необходимостью поиска из множества возможных вариантов наиболее оптимального, сводящего к минимуму потери финансовых, временных, трудовых, материальных ресурсов. Благодаря применению экспертных систем поддержки принятия решений задача существенно упростится, но потребует глубоких знаний применяемых автоматизированных информационных систем управления.

2. 5. Автоматизация учета денежных средств и расчетов

Автоматизация учета денежных средств и расчетов может производиться на одном либо на нескольких взаимосвязанных рабочих местах с использованием одного либо нескольких отдельных программных модулей. Большинство программ автоматизации кассовых и банковских операций предполагает работу “от документа”, т.е. ввод данных осуществляется в экранных формах банковских и кассовых первичных документов с последующей автоматической разноской данных по бухгалтерским счетам.

Рассмотрим автоматизацию учета расчетно-финансовых операций на примере программного продукта, созданного на типовой платформе системы «1С: Предприятие 7.7», — «Главный бухгалтер».

Автоматизация учета кассовых операций

В системе «Главный бухгалтер» предусмотрена возможность наличия в организации нескольких касс. На этапе настройки подсистемы вводится наименование основной кассы, которое автоматически будет проставляться во всех кассовых документах. По счету 50 предусмотрено использование субсчетов, а также объектов аналитического учета (субконто),

соответствующих справочникам «Кассы организации» и «Целевое использование средств по кассе».

Ввод вступительного сальдо производится в журнал операций единственный раз при внедрении системы.

Движение наличных денежных средств в системе «Главный бухгалтер» обслуживается электронными документами, которые отражаются и доступны для обработки в журналах «Рублевые кассовые операции» и «Валютные кассовые операции». В разделе «Учет кассовых операций в рублях» вводятся такие первичные документы, как: приходный кассовый ордер, расходный кассовый ордер, передача денег между кассами, выплата заработной платы. В журнале «Касса рублевая» каждому документу соответствует отдельная строка, записи располагаются в хронологическом порядке.

При оформлении кассовых ордеров система автоматически контролирует уникальность номера документа, правильность ввода даты, наличие в полях ввода и правильность введенных кодов счетов. Для корректного ввода рекомендуется воспользоваться функцией выбора из справочника счетов. В зависимости от выбранного кода счета система предложит соответствующие поля ввода объектов аналитического учета и состав граф табличной части документа. Табличная часть документа заполняется данными по каждому виду целевого использования сумм. В нижней строке окна автоматически отражается итоговая сумма документа. Разнос суммы документов по корреспондирующим счетам производится автоматически после их сохранения.

В разделе «Учет кассовых операций в валюте» вводятся первичные документы, которые затем можно обработать в журнале «Касса валютная»: приходный кассовый ордер (вал.), расходный кассовый ордер (вал.), передача денег между валютными кассами.

В результате автоматизированной обработки информации по учету денежных средств можно получить следующие выходные документы:

- Отчет кассира;
- Анализ целевого использования средств по кассам;
- Ведомость № 1, Журнал-ордер №1;
- Оборотно - сальдовая ведомость по счету «50» и др.

Автоматизация учета банковских операций

Автоматизация учета банковских операций рассматривается во взаимосвязи с реализацией компьютерного учета расчетов. Настройка автоматизированной системы предусматривает заполнение банковских реквизитов организации, юридического адреса, общегосударственных кодов. Эти данные впоследствии автоматически проставляются в платежных документах. Конфигурация «Главный бухгалтер» предусматривает использование широкого спектра справочной информации, что существенно ускоряет и упрощает ведение расчетов. В системе по счету 51 и 52 не предусмотрено использование субсчетов, аналитический учет ведется в разрезе расчетных и валютных счетов.

Основным справочником подсистемы является иерархический справочник: «Контрагенты». В окне ввода и редактирования сведений о контрагенте пользователь из списка выбирается вид контрагента: «Организация», «Инд. предприниматель», «Частное лицо», «Сотрудник». В зависимости от выбора того либо иного варианта происходит трансформация формы диалога. Если в качестве вида контрагента установлена «Организация», то система предлагает ввести банковские реквизиты, юридический и почтовый адрес. При выборе в качестве контрагента физического лица в окне диалога предлагается ввод паспортных данных. В справочнике «Контрагенты» можно выполнить ряд действий над данными: сформировать акт сверки взаимных расчетов за любой период; проконтролировать поступление от поставщиков и оплату ТМЦ; проконтролировать отгрузку и оплату ТМЦ покупателями; распечатать справочник контрагентов.

В процессе формирования платежных документов используются также следующие справочники: «Основание»; «Договора», «Код платежа»; «Страны»; «Ставки НДС»; «Поступление и оплата ТМЦ»; «Отгрузка и оплата продукции».

Документы по обработке банковских операций с белорусскими рублями вводятся в разделе «Учет банковских операций в рублях» и доступны для обработки через журнал «Банк». Пользователь может формировать следующие виды электронных документов: платежное поручение; платежное требование; реестр платежных требований; списание с расчетного счета; поступление на расчетный счет; приход на расчетный счет; объявление на взнос наличными; реестр чеков; оплата кредитной картой.

Для удобства просмотра и обработки некоторых видов документов предусмотрены отдельные журналы «Картотека», «Платежные поручения», «Платежные требования», «Кредитные карты».

Платежные поручения, требования, реестры чеков автоматически записи по счетам не формируют, т.к. требуется подтверждение прохождения денег по расчетному счету. На основании полученной из банка выписки для расходных операций пользователь оформляет документ «Списание с расчетного счета». В документ «Списание с расчетного счета» можно вводить записи вручную для оформления списания на основании платежных требований, мемориальных ордеров и т.д. При сохранении документа система выдает запрос на проведение и автоматически формирует корреспонденции по отражению в бухгалтерском учете фактов оплаты.

Зачисление поступающих на расчетный счет денежных средств в конфигурации «Главный бухгалтер» от одного контрагента выполняет документ: «Приход на расчетный счет», а от нескольких различных — «Поступление на расчетный счет».

Выходные документы формируются в пункте меню «Отчеты». Следует обратить внимание на установку таких параметров формирования отчетов, как период, вывод оборотов по кредиту (для журнала-ордера), выбор вида субконто

из списка (для карточки субконто). В конце отчетного периода бухгалтера формируют и выводят на печать такие документы, как:

- Оборотно - сальдовая ведомость по счету «51»;
- Журнал-ордер и ведомость по счету 51. Документ можно подготовить за любой отчетный период и нарастающим итогом с начала года с любой детализацией записей. Форма документа задается параметрически.

По счетам расчетов целесообразно формировать такие документы как

- Журналы-ордера по счетам 60, 62, 68, 69, 76 за отчетный период и нарастающим итогом с начала года,
- Журналы-ордера по субконто «Контрагенты».

2. 6. Автоматизация учета основных средств и нематериальных активов

Задачи автоматизации учета основных средств (УОС) и нематериальных активов (НМА) характеризуются относительной однотипностью реализации для различных организаций и стабильностью во времени. УОС и НМА на ПЭВМ предусматривает автоматизацию решения следующих задач:

- учет наличия, ввода в эксплуатацию, движения основных средств в натуральном и в стоимостном измерении по объектам, структурным подразделениям и материально ответственным лицам;
- учет наличия и движения НМА в стоимостном измерении по объектам учета;
- учет амортизации основных средств по различным методикам, учет амортизации НМА;
- формирование и печать регистров синтетического и аналитического учета, отчетности по ОС и НМА

Нормативно-справочная информация в системе «Главный бухгалтер» представлена справочниками основных средств, материально ответственных лиц; объектов строительства; строительных затрат; классификатором ЕНАОФ. В процессе решения задач также используются справочники статей затрат; ставок НДС; контрагентов и др.

Аналитический учет по 01 счету организуется в разрезе основных средств и материально ответственных лиц. Объекты основных средств заносятся в справочник «Основные средства» при настройке программы либо при оформлении документов поступления основных средств. Справочник построен по иерархическому принципу в соответствии с классификацией основных средств. При оформлении объекта основных средств необходимо ввести наименование, инвентарный номер, номер инвентарной карточки основного средства, даты поступления и ввода; выбрать из подготовленного справочника нормы амортизационных отчислений, диапазон срока службы, соответствующие классификационной группе основных средств, внести данные

о производителе, дате выпуска, выбрать из списка вид собственности, указать при необходимости признаки принадлежности к недвижимым объектам и к группе автотранспорта. После заполнения информации по объекту основных средств непосредственно из окна справочника можно подготовить печатную форму инвентарной карточки.

Справочник «Классификатор ЕНАОФ» соответствует Временному классификатору амортизируемых основных средств и нормативных сроков их службы, поставляется разработчиками вместе с программной системой.

Наиболее трудоемким является этап создания картотеки инвентарных объектов. Прежде всего, составляются инвентарные карточки по имеющимся в наличии на дату внедрения объектам основных средств. Для ввода вступительного сальдо на дату внедрения используются специальные документы «Ввод остатков по основным средствам» и «Ввод объектов строительства». Поля ввода «Использование ОС», «Тип ОС», «Способ амортизации» заполняются данными из предлагаемых разработчиками заранее подготовленных списков. В табличной форме документа для каждого основного средства, выбранного из справочника, вносится первоначальная стоимость, сумма амортизации, счет затрат для начисления амортизации.

Операции по учету основных средств оформляются с использованием ряда документов раздела «Учет основных средств». Это такие документы как: «Поступление основных средств», «Ввод в эксплуатацию/ дооборудование ОС», «Внутренне перемещение ОС», «Начисление амортизации ОС», «Переоценка ОС (годовая)», «Выбытие ОС», «Ликвидация ОС». Просмотреть, обработать созданные ранее документы, ввести новые можно через журнал «Основные средства».

Документ «Поступление основных средств» предусматривает возможность ввода как одного объекта основных средств, так и нескольких по нескольким статьям затрат. Документ автоматически формирует корреспонденции счетов на сумму поступления без НДС на сумму НДС по указанной пользователем ставке. Сумма поступления с НДС рассчитывается автоматически.

Расчет амортизации выполняется с использованием документа «Начисление амортизации ОС». Документ формируется один раз в месяц. В шапке документа пользователь может выбрать из соответствующих справочников материально-ответственное лицо и структурное подразделение, по которым система автоматически произведет отбор объектов основных средств, подлежащих начислению амортизации в отчетном периоде. Ведомость учета амортизации ОС формируется как специализированный выходной документ по выбранному из списка подразделению либо по организации в целом, по конкретному материально-ответственному лицу либо по всем.

Операции продажи, безвозмездной передачи, внесения в качестве вклада в уставный фонд основных средств оформляются документом «Выбытие ОС», ликвидация — документом «Ликвидация ОС». Экранная форма документа «Выбытие ОС» существенно зависит от выбранной причины выбытия. Процесс

ликвидации ОС предусматривает выполнение действий, связанных со снятием с баланса стоимости основного средства и начисленной по нему амортизации, оприходования полученных в результате выбытия материалов и драгметаллов, а также документальное оформление в виде акта ликвидационной комиссии.

Первичными документами, предназначенными для учета нематериальных активов в системе «Главный бухгалтер» являются следующие: «Поступление НМА», «Ввод в эксплуатацию НМА», «Начисление амортизации НМА», «Выбытие НМА». Технология работы с документами аналогична вышерассмотренной по учету основных средств.

В результате автоматизированной обработки данных по учету основных средств и нематериальных активов можно получить ряд стандартных и специализированных выходных документов.

Стандартный отчет «Анализ субконто» формируется по одному либо по группе объектов основных средства. Этот документ позволяет получить остаточную стоимость основных средств, отражаемую в балансе.

Стандартный документ системы «Журнал-ордер по субконто» формируется по 01 счету по субконто «Основные средства» с детализацией «по группам». С данными, отобранными за отчетный год, данный документ может быть предназначен для заполнения формы годового отчета № 16-АПК.

2.7. Автоматизация учета производственных запасов

Автоматизации учета товарно-материальных ценностей может строиться на основе АРМ только работников бухгалтерии либо системы взаимосвязанных АРМ учетных работников нескольких структурных подразделений, в т.ч. АРМ кладовщика, АРМ диспетчеров, АРМ бригадиров, АРМ бухгалтера по выписке ТТН и т.д. Распределенная структура АРМ должна основываться на использовании единой сетевой информационной базы данных, ее создание и функционирование отвечает текущим потребностям бухгалтерских служб, обеспечивает эффективную обработку данных учета, оперативный контроль за состоянием и использованием материальных ценностей. Задача создания корпоративной вычислительной сети для сельскохозяйственных организаций Республики Беларусь особенно актуальна именно на этом участке учетных работ.

В зависимости от специфики хозяйственной деятельности организации и эксплуатируемого программно-технического комплекса задачи автоматизации учета материальных ценностей и готовой продукции могут решаться на одном либо нескольких АРМ в одном либо нескольких программных модулях. В конфигурации «Главный бухгалтер» обеспечивается единая технология автоматизации учета производственных запасов, товаров и готовой продукции на основе одного программного модуля в единой базе данных. Желательна организация эксплуатации программы на различных рабочих местах,

объединенных вычислительной сетью, и предусмотрена возможность разграничения прав доступа к различным функциям программы.

Автоматизация учета материалов

Особенность настройки системы «Главный бухгалтер» на решение задач учета материальных ценностей заключается в организации количественно-стоимостного учета по синтетическим счетам, а также в выборе параметра, определяющего метод списания материалов. Задание признака ведения количественного учета в программах системы «1С» производится в справочнике счетов на этапе конфигурирования.

В системе «Главный бухгалтер» по счету 10 предусмотрено использование трех видов аналитического учета, организуемого при помощи справочников: Материалы, Места хранения и МОЛ. Отклонение в стоимости материальных ценностей учитывается на специальном балансовом счете «16», ведение аналитического учета по счету не предусмотрено.

Справочник материалов содержит перечень всех учитываемых материалов, упорядоченных по уникальным номенклатурным номерам. В справочнике указывается вид материала (собственного изготовления, не собственного изготовления), учетная цена, наценка поставщика, ставка НДС, а также подключается подчиненный справочник «Драгметаллы».

Кроме этого, автоматизация комплекса задач учета материальных ценностей предусматривает также использование справочников валют и классификатор единиц измерения, связанных с корреспондирующими счетами, в частности справочников контрагентов, статей затрат, ставок НДС, видов вариантов реализации и др. Большинство справочников можно пополнять в экранных формах ввода и редактирования оперативной информации.

Остатки по материальным ценностям на дату внедрения оформляются с использованием специальных документов «Ввод остатков материалов» и «Ввод остатков спецодежды». Данные о текущих остатках материалов можно просмотреть в справочнике «Материалы» в любой момент времени, щелкнув кнопку <Остатки> в окне справочника.

Оперативная информация по движению материальных ценностей вводится и отражается в экранных формах документов, которые регистрируются, корректируются и обрабатываются в нескольких журналах.

В журнале «Учет материалов» производится работа с документами, фиксирующими операции поступления материалов от поставщиков, из переработки, из производства на склад, на ответственное хранение, операции по внутреннему перемещению и списанию материалов в производство, на общехозяйственные нужды, а также списание недостач и порчи. Это такие документы как: «Поступление материалов»; «Оприходование сырья и материалов из собственного производства»; «Акт на приход материала с переработки»; «Внутреннее перемещение материалов»; «Акт на списание материалов»; «Материальный отчет»; «Списание по нормам» и др.

Документ «Поступление материалов» предназначен для оформления хозяйственных операций поступления материальных ценностей на склад, либо на ответственное хранение либо в переработку. Экранная форма документа определяется реквизитом «Вид». ТМЦ различных видов и типов вводятся разными документами. При указании цены и количества материала автоматически просчитывается сумма материалов, сумма НДС, рассчитывается сумма операции. В процессе ввода осуществляется контроль на правильность ввода даты, уникальность номера документа, соответствие кодов справочника, проставление обязательных реквизитов документов. Все документы после сохранения формируют бухгалтерские записи по счетам, которые можно просмотреть в журнале операций либо журнале проводок.

Операции по поступлению материальных ценностей от подотчетных лиц регистрируются в журнале «Авансовые отчеты» раздела «Учет расчетов с подотчетными лицами». Подотчетное лицо вводится как элемент справочника «Сотрудники».

Хозяйственные операции по учету наличия и движения материальных ценностей в эксплуатации оформляются с использованием ряда специальных документов, сгруппированных в разделе «Учет спецодежды, спецоснастки в эксплуатации». Это документы: «Ввод в эксплуатацию спецодежды и спецоснастки», «Выбытие спецодежды и спецоснастки», «Внутреннее перемещение спецодежды и спецоснастки», «Расчет износа».

После отражения хозяйственных операций в бухгалтерии формируются и печатаются выходные формы о наличии и движении материальных ценностей в различных разрезах, в частности:

- Главная книга;
- Ведомость и (или) журнал-ордер по счету 10;
- Оборотно – сальдовая ведомость по материалам;
- Сальдовая ведомость по материалам;
- Анализ субконто «Материалы»;
- Инвентаризационная ведомость и др.

Автоматизация учета животных на выращивании и откорме

Рассматриваемая автоматизированная система «Главный бухгалтер» является универсальным программным продуктом и в своей базовой поставке не предусматривает автоматизацию обработки специфических отраслевых особенностей. Так, в частности, в перечень документов не включены специальные первичные и отчетные документы для организаций АПК. В то же время, система «1С» является гибкой и позволяет квалифицированному пользователю автоматизировать необходимые процессы обработки.

Так для ведения учета по счету «Учет животных на выращивании и откорме» бухгалтер сельскохозяйственной организации должен выполнить настройку плана счетов и установить количественный и аналитический учет по

счета. Данная настройка выполняется в режиме «Конфигуратор» при условии монопольного использования системы. Пользователь должен вызвать функцию изменения конфигурации. На закладке «Метаданные» в дереве структуры метаданных необходимо выбрать объект «План счетов», «Основной».

В открывшемся окне плана счетов необходимо перейти на запись счета 11. В графе установки признака ведения количественного учета по счету следует выбрать из списка знак «+». В графе «Субконто 1» необходимо подключить справочник для ведения учета по группам животных. Из списка предлагаемых системой справочников более всего подходит четырехуровневый справочник «Номенклатура». В графе «Субконто2» целесообразно подключить справочник для ведения учета по фермам, в качестве которого подходит справочник «Места хранения». В графе «Субконто 3» пользователь может подключить справочник материально-ответственных лиц. Результат ввода реквизитов показан на рис. 2.2.

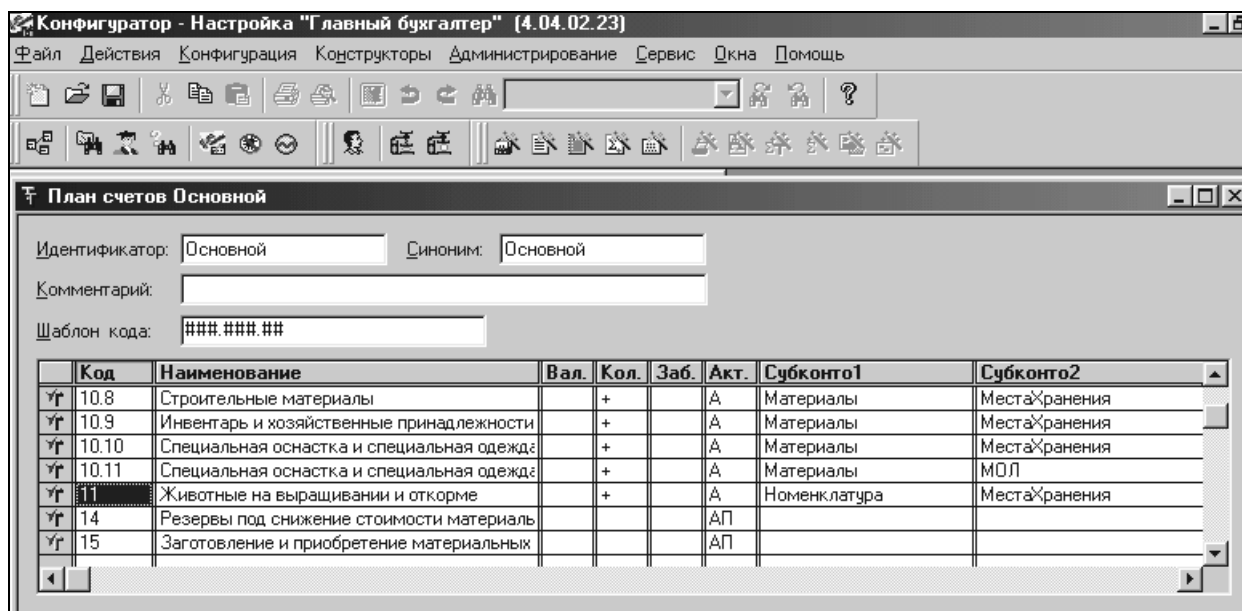


Рис. 2.2. Настройка плана счетов

При закрытии окна плана счетов выполняется реорганизация информации. После чего пользователь может переходить к заполнению справочной информации и вводу остатков.

На первом уровне справочника «Номенклатура» вводится учетная группа «Животные на выращивании и откорме», на втором уровне — группы записей организуются пользователем исходя из субсчетов 11 счета, установленных в рабочем плане счетов. На третьем уровне в зависимости от применяемой организации учета животных могут быть созданы подгруппы согласно половозрастным признакам, либо вводятся непосредственно объекты учета. Возможный вариант построения справочника продемонстрирован на рис. 2.3.

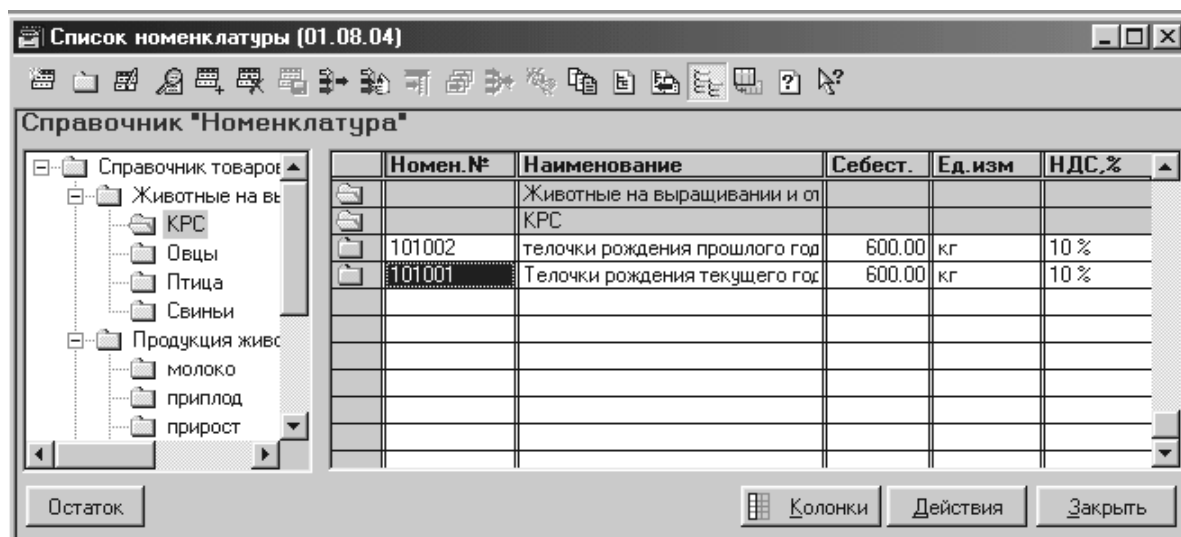


Рис. 2.3. Построение справочника «Номенклатура»

Данные об остатках (вступительное сальдо) и оборотах по движению животных и птицы могут регистрироваться путем непосредственного ввода хозяйственных операций в журнал операций, либо путем формирования записей с использованием механизма типовых хозяйственных операций.

После отражения хозяйственных операций формируются и выводятся на печать такие выходные формы, как:

- Журнал-ордер и ведомость по счету 11. Документ является аналогом журнала-ордера № 14 АПК.
- Оборотно- сальдовая ведомость по счету. Документ формируется за период, равный отчетному месяцу, по 11 счету с развернутым субконто «Номенклатура». Представляет собой аналог отчета о движении скота и птицы.
- Журнал-ордер по субконто. Документ целесообразно формировать ежемесячно в целом по организации по 11 счету с установленным параметром «С начала года» и развернутым аналитическим учетом по двум субконто. Данный документ является регистром текущего аналитического учета и может быть предназначен для заполнения форм отчетности по движению животных и птицы.

2.8. Автоматизация учета товаров и готовой продукции

Задачи учета товаров и готовой продукции, отгрузки и реализации являются наиболее трудоемкими участками учета, которые ведут несколько подразделений, как правило, это отдел сбыта и бухгалтерия.

Характерной особенностью автоматизированной системы учета товаров и готовой продукции является наличие большого объема нормативно-справочной информации. АРМ по учету готовой продукции находится в тесном взаимодействии с АРМ учета финансово-расчетных операций, учета затрат на производство.

Автоматизация комплекса задач учета товаров и готовой продукции предусматривает использование справочников номенклатура, места хранения, партия товара, МОЛ, статьи затрат, договора, виды вариантов реализации и др. Справочник «Номенклатура» предназначен для хранения списка товаров, тары, продукции, а также видов работ и услуг. Реквизит «Вид номенклатуры» (Товар, Продукция, Тара и др.) задает не только счет проводок, но и само диалоговое окно ввода информации. Предусмотрено использование подчиненных справочников «Надбавки», «Партии товаров», «Единицы ТМЦ» и «Нормы списания материалов». В справочнике «Номенклатура» обязательно должна быть указана плановая себестоимость продукции.

Справочник «Места хранения ТМЦ» содержит детализированный список групп ТМЦ, объединенных по принципу совместного хранения, общей учетной политики и используемых синтетических счетов. Внешний вид справочника определяется выбранным флажком «Учет товара» либо «Учет продукции».

Остатки по товарам и готовой продукции на дату внедрения автоматизированной системы вводятся в разрезе объектов учета и мест хранения с использованием специальных документов. На каждый вид товара и готовой продукции заполняется отдельная экранная форма.

В конфигурации «Главный бухгалтер» оформление хозяйственных операций по учету движения товаров и готовой продукции производится с использованием ряда документов. Первичные документы по учету хранения, поступления, перемещения и списания товаров фиксируются и обрабатываются в журнале «Товары». Выпуск, перемещение, списание готовой продукции оформляется документами раздела «Учет готовой продукции», документы регистрируются в журнале «Готовая продукция». Реализация товаров и готовой продукции производится на основании накладных раздела документов «Накладные».

Продукция собственного производства учитывается по плановой себестоимости и вводится с использованием документа «Выпуск готовой продукции». Отгрузка клиентам продукции собственного производства, отгрузка товаров отражается «Расходной накладной» раздела «Накладные». Документ может формироваться автоматически на основании заполненного счета-фактуры раздела «Счета».

Документ «Счета» предназначен для выписки счетов на оплату. В шапке экранной формы документа наименование контрагента, склад, материально ответственное лицо, тип цены выбираются из соответствующих справочников. Табличная часть документа может заполняться автоматически путем выбора записей из справочника «Номенклатура» с использованием кнопки <Подбор>. Количество ТМЦ, вносимое в документ, уточняется у пользователя при вводе каждого товара. Все сформированные счета-фактуры автоматически регистрируются в журнале «Счета на товары и продукцию». Для автоматического формирования накладной на основании выписанного и

сохраненного в системе счета необходимо выполнить команду «Ввод на основании».

Печать счетов-фактур и накладных, ввод данных об отгрузке (номер счета и накладной, реквизиты потребителя, номенклатурный номер вида продукции, дата отгрузки, количество отгруженной продукции); формирование и печать информации об отгрузке продукции, а также автоматическая передача ее в бухгалтерию. По отобранному списку товаров и готовой продукции могут быть сформированы и выведены на печать прайс-листы.

Для отражения аналитических и сводных данных по счетам учета товаров и готовой продукции могут быть использованы такие специализированные документы, как: отчеты «Движение товара», «Движение готовой продукции», а также ряд стандартных документов, в частности:

- Ведомость и (или) журнал-ордер по счетам 41, 43;
- Оборотно – сальдовая ведомость по счету. Документ формируется по счетам 41 либо 43 с развернутым субконто «Номенклатура» и др.

2.9. Автоматизация учета реализации

Порядок оформления операций по реализации материальных ценностей, товаров и готовой продукции и формируемые корреспонденции счетов определяются учетной политикой организации в части выбранного метода признания выручки. В конфигурации «Главный бухгалтер» константа «Метод определения выручки» задается на этапе внедрения системы, она является периодической и может принимать два значения «по отгрузке» и «по оплате».

Построение системы счетов по счету «Реализация» предусматривает использование субсчетов двух уровней и трехмерный аналитический учет. Справочник «Виды деятельности» имеет иерархическую структуру и предусматривает использование 4 уровней для описания видов деятельности организации.

Справочник «Вид вариантов реализации» для организаций АПК может включать позиции, кодируемые по порядковой системе:

1. реализация государству;
2. реализация на колхозном рынке;
3. реализация колхозникам, работникам совхозов, межхозов.

Для организаций, реализационная политика которых построена на факте отгрузки, для отражения операций и отгрузки, и реализации служит один документ «Накладная». В разделе документов «Накладные» оформляются «Накладная (товары, продукция)», «Накладная (материалы)», «Возвратная накладная (товары, продукция), «Накладная на отпуск товаров (суммовой учет)».

При вводе данных в экранных формах накладных на реализацию материальных ценностей пользователь выбирает из списка тип накладной, вид отгрузки, цель реализации. Счета учета материальных ценностей, счета

расчетов и реализации выбираются из справочника счетов и участвуют в автоматическом составлении корреспонденций при проведении документов. На основании введенных данных возможно сформировать печатные формы 4 документов: «ТН-2», «ТТН-1», «Спецификация», «Протокол согласования отпускных цен». После сохранения и проведения документы формируют записи по счетам.

Для организаций, реализационная политика которых построена на факте оплаты, для получения данных по реализации необходимо в конце периода выполнить формирование документов «Реализация отгруженной продукции, товаров и услуг» и «Реализация отгруженной продукции, товаров и услуг в валюте» раздела документов «Реализация». Эти документы выполняются один раз в расчетном периоде и могут быть использованы только после предварительного выполнения документов «Закрытие контрагентов», «Списание себестоимости услуг», «Незавершенное производство». Табличная часть документов формируется автоматически. При проведении документов для каждой учетной позиции, указанной в отдельной строке табличной части, формируются бухгалтерские записи по списанию себестоимости номенклатуры, поступлению выручки по реализации, начислению сумм НДС.

В конце отчетного периода можно сформировать такие документы, как

- Журнал-ордер по кредиту счетов 90, 91, 92;
- Оборотно- сальдовая ведомость по счетам 90, 91, 92;
- Журнал-ордер по субконто. Документ формируется по счету 90 с развернутыми субконто «Виды деятельности и (или) «Виды вариантов реализации». Данный аналитический регистр предоставляет необходимые данные для заполнения формы № 7-АПК годового отчета.

2.10 Автоматизация учета заработной платы

Прикладные программы автоматизации учета труда и заработной платы среди проектов автоматизации бухгалтерских задач появились одними из первых. Основными предпосылками для этого послужили большая трудоемкость сбора, регистрации и обработки информации, сложность выполняемых расчетов, разнообразие форм входной и выходной информации. Реализация задач автоматизации УТЗП может быть различной — от отдельного модуля в рамках интегрированного пакета до самостоятельной программы, в которой реализован механизм передачи проводок в раздел сводного учета.

Учет зарплаты в сельскохозяйственных организациях отличается рядом особенностей и требует использования дополнительных модулей. Все расчеты должны выполняться последовательно и в строгом соответствии с трудовым законодательством. При выполнении настройки системы в параметрах указываются действующие ставки налогов и взносов.

Автоматизация комплекса задач учета труда и заработной платы в конфигурации «Главный бухгалтер» предусматривает использование

справочников: сотрудники, должности, виды расчетов, подразделения, элементы затрат, виды деятельности. Специфическим для рассматриваемого участка учета являются справочник постоянных начислений и удержаний по сотруднику. Для каждого вида начисления либо удержания должен быть задан алгоритм расчета, который указывается с помощью вспомогательного справочника «Вид расчета».

Данные по сотрудникам являются основой всей базы данных по заработной плате. В справочнике по каждому сотруднику вводится уникальный табельный номер, проставляются личные данные (даты, данные паспорта, адрес, льготы по налогам, членство в профсоюзе).

Непосредственно из справочника сотрудников можно задать перечень видов постоянных начислений и удержаний, определить льготлируемые вычеты по подоходному налогу, внести данные о суммах начисленной заработной платы за период, предшествующий внедрению системы, либо оформлению на работу отдельно по каждому сотруднику. Пользователь может сформировать и вывести на печать любую информацию из справочника по отобранному списку сотрудников либо по всем сотрудникам организации.

Расчет сумм аванса, других выплат в межпериод осуществляется до основного расчета заработной платы с получением соответствующих платежных ведомостей. Выплаченные суммы зафиксированы как вид удержания при расчете заработной платы.

Начисления и удержания по каждому работнику (лицевые счета) за 12 предшествующих месяцев хранятся в системе в отдельных файлах, участвуют в расчетах сумм отпускных, больничных, премий по итогам работы за год, перерасчетах и т.д.

Система «Главный бухгалтер» предусматривает расчет повременной заработной платы, премий, доплат, авансов, удержаний из заработной платы сотрудников, ФЗП. Ведется учет всех видов заработной платы по сотрудникам организации, а также в разрезе структурных подразделений с автоматическим формированием проводок и получением платежных и сводных документов. Автоматизация учета кадров не предусмотрена, не выполняются расчеты сдельной и среднедневной заработной платы.

Расчет может осуществляться по каждому работнику, по отобранной группе работников, либо по организации в целом на основании набора алгоритмов расчета.

Итоговый расчет производится в документе «Начисление зарплаты». Здесь учитываются все виды начислений и удержаний, рассчитываются суммы налогов и отчислений. Документ «Начисление зарплаты» формирует корреспонденции двух типов – по каждому сотруднику и результирующие – по налогам с ФЗП.

Выходные документы составляются пользователем ежемесячно:

- Расчетные листки.

- Расчетно-платежная ведомость. Документ формируется за отчетный месяц, состав граф определяется соответственно внесенным записям справочника «Виды расчетов».

- Журнал-ордер по субконто. Документ составляется по счету 70 по субконто «Виды расчетов» и является аналогом сводной ведомости по видам начислений и удержаний и др.

2.11. Автоматизация учета затрат на производство

Задача автоматизации учета затрат на производство, издержек обращения реализуется в рамках комплексной автоматизации бухгалтерского учета и, как правило, предусматривает наличие системы взаимосвязанных АРМ по всем основным участкам учетных работ.

Комплекс задач распределения и учета затрат и издержек обращения в системе «Главный бухгалтер» полностью реализован и предусматривает накопление затрат по элементам затрат и видам деятельности, распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов между объектами калькулирования пропорционально различным базам, определение фактической себестоимости продукции, работ, услуг, списание отклонений от плановой себестоимости, списание издержек обращения. Методология, заложенная в конфигурацию, ориентирована на составление внешней бухгалтерской отчетности.

Учет по счету «Основное производство» строится по 3 видам объектов аналитического учета: элементы затрат, виды деятельности, виды затрат. Аналитика «Элементы затрат» предусмотрена на счетах 20, 23, 25, 26, что обеспечивает корректное закрытие счетов по одинаковым элементам. Значения справочника «Элементы затрат» и «Виды затрат» устанавливаются при внедрении системы, и пользователи не могут их изменить, однако допустимо вводить новые элементы.

Справочник «Виды деятельности» имеет четырехуровневую структуру. Наименование и количество элементов субконто «Виды деятельности» определяются пользователем самостоятельно исходя из учетной политики организации. Для каждого вида деятельности необходимо указать характер деятельности: производство продукции; выполнение работ, оказание услуг; производство сырья и материалов для собственных нужд, а также вариант реализации.

В зависимости от выбранного характера деятельности система предусматривает списание затрат на 43, 90 либо 10 счет. При наличии нескольких видов деятельности типа «Производство продукции» можно построить соответствие между 20 и 43 счетом различной степени детализации. Если каждому виду номенклатуры поставить в соответствие один вид деятельности, то фактические затраты будут собираться по каждому виду номенклатуры. Если по одному виду деятельности выпускается несколько

видов продукции, то собранные фактические затраты распределяются по наименованиям номенклатуры пропорционально фактическому выпуску продукции по плановой себестоимости.

Накопление затрат по видам деятельности производится на 20 счете с использованием разнообразных документов, технология работы с которыми рассматривалась ранее. По элементам затрат «Оплата труда», «Отчисления в ФСЗН» начисления производились с использованием расчетного документа «Начисление заработной платы», по элементу «Амортизация ОС» с использованием документа «Начисление амортизации ОС»; по элементу «Материалы» затраты определяются на основании документов «Материальный отчет», «Ввод в эксплуатацию спецодежды и спецоснастки», «Списание по нормам» и т.п. Все перечисленные документы выполняют формирование прямых затрат.

Все расчетные документы по распределению затрат на производство и накладных издержек, определению фактической себестоимости располагаются в разделе «Распределение затрат, закрытие месяца» и регистрируются в одноименном журнале.

Документ «Незавершенное производство» используется в случае необходимости формирования остатка затрат на 20 счете на начало следующего месяца. Документ не формирует проводок, но его данные используются документами «Закрытие себестоимости услуг», «Закрытие производства». В одном периоде допускается использование не более одного документа.

Распределение затрат, отнесенных на 23, 25, 26 счета и учет финансовых результатов ведется с использованием документов, которые формируются один раз в месяц.

Работа документов «Распределение общехозяйственных расходов» и «Распределение общепроизводственных расходов» определяется выбранным методом распределения затрат (издержек) : по зарплате, материалам, выручке и товарообороту, выпуску готовой продукции либо пропорционально приказу, где вводится процентное соотношение в качестве распределяемой базы. См. рис. Документы формируют распределение 25 и 26 счетов в соответствии с заданной в параметрах учетной политикой по аналитике 20 счета.

Документ «Закрытие производства» производит расчет отклонений от плановой себестоимости.

В качестве регистров аналитического и синтетического учета можно за отчетный месяц либо год сформировать такие выходные формы, как

- Ведомости по счетам 20, 23, 25, 26.
- Главная книга по счету 20.
- Журнал-ордер по субконто. Журнал-ордер по 20 счету с установленным параметром «С начала года», развернутым аналитическим учетом по субконто «Элементы затрат», отобранном по субконто «Виды деятельности» является регистром аналитического учета и предоставляет необходимую информацию для

составления производственных отчетов по растениеводству, животноводству, промышленным производствам.

- Журнал-ордер по счетам 23, 25, 26 с развернутым субконто «Элементы затрат» и отобранным по субконто «Подразделения» формирует необходимую информацию для заполнения производственных отчетов по вспомогательным производствам, по общепроизводственным и общехозяйственным расходам.

- Анализ субконто “Виды затрат”, “Виды деятельности” являются регистрами аналитического учета.

2.12. Автоматизация учета финансовых результатов и формирования отчетности

Определению финансового результата и составлению финансовой и налоговой отчетности предшествует значительная подготовительная работа. Пользователь обязан выполнить ряд регламентных процедур, связанных с закрытием отчетного периода. В компьютерных бухгалтерских системах эта процедура реализуется с различной степенью автоматизации. Каждая программа предполагает использование определенной технологии по закрытию месяца, года, и пользователь должен ее придерживаться.

Завершающие регламентные процедуры в конфигурации «Главный бухгалтер» осуществляются с использованием документов раздела «Регламентные». Это такие расчетные документы, как «Зачет уплаченного НДС», «Зачет НДС непромышленного назначения», «Списание расходов будущих периодов», «Переоценка валюты», а также расчеты налогов и сборов. Название документов соответствует выполняемым ими хозяйственным операциям. Налоги рассчитываются нарастающим итогом и за текущий месяц по каждому варианту реализации и виду варианта реализации. Допускается использование в каждом рабочем периоде только одного документа.

Формирование финансового результата хозяйственной деятельности с определением прибыли/убытка по аналитике каждого из реализационных счетов выполняется документом «Закрытие месяца». Контроль правильности закрытия счетов производится путем составления стандартного отчета «Оборотно-сальдовая ведомость» за отчетный период и далее пользователь может приступать к составлению бухгалтерской отчетности.

Формы утвержденной отчетности (бухгалтерской, статистической, налоговой) относятся к регламентным документам. В процессе заполнения форм бухгалтера выбирают режим формирования документов и могут корректировать значения отдельных показателей с автоматическим перерасчетом итоговых значений.

2.13. Формирование бухгалтерской и статистической отчетности

Автоматизацию формирования бухгалтерской и статистической отчетности сельскохозяйственных организаций Минсельхозпрод Республики Беларусь рекомендует осуществлять с использованием комплекса «Бухстат».

Для удаленных рабочих мест программный модуль “MakeInput” на основании справочников формирует шаблоны отчетных документов. Сформированный файл по электронной почте либо курьерами пересылается в бухгалтерии удаленных организаций. Пользователь удалённого рабочего места с помощью программного модуля Input вводит значения показателей. Расчетные показатели вычисляются и заполняются системой автоматически. Предусмотрен автоматический контроль взаимоувязок по всем заполняемым документам с формированием протокола взаимоувязок. После сохранения формируется текстовый файл, который удаленный пользователь экспортирует по сети либо передает курьером на машинных носителях оператору комплекса «Бухстат».

Сводные и аналитические отчеты могут быть получены в вышестоящих организациях с помощью головного модуля «MSHP» комплекса «Бухстат». С помощью MSHP производится конвертация полученного файла и автоматический контроль значений показателей в базы данных на непротиворечивость и полноту. В случае обнаружения ошибок и неточностей оператор имеет возможность отредактировать значения показателей. Затем производится расчёт и выверка значений показателей сводных отчётов.

Система позволяет формировать более 80 различных видов отчетов, в частности отчеты о себестоимости, отчет о затратах на производство и реализацию продукции, отчет о механизации и автоматизации бухгалтерского учета и состоянии бухгалтерских кадров, а также основные формы годовой отчетности.

При формировании отчетов указываются критерии отбора: область, район, вид собственности, период, ОКПО. Сформированные выходные формы могут быть экспортированы в офисные программы для дальнейшей обработки и распечатки.

Использование комплекса «Бухстат» в организациях АПК позволяет решить задачу создания системы интегрированного учета на всех уровнях управления — от низовых звеньев до Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь.

Глава 3. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

3.1 Учет кассовых операций

Для хранения денежных средств в белорусских рублях, иностранной валюте, денежных документов и других ценностей в организациях создается касса. Кассовые операции ведет кассир. Он отвечает за сохранность принятых им наличных денег и других ценностей. При приеме кассира на работу с ним заключается договор о полной индивидуальной или коллективной материальной ответственности.

Контроль за ведением кассовых операций возлагается на главного бухгалтера организации.

Порядок ведения кассовых операций в белорусских рублях регламентируется Правилами ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в Республики Беларусь, утвержденными постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 26.03.2003 г. № 57.

Наличные денежные средства в кассе организации могут находиться в пределах установленного лимита. Под лимитом остатка кассы понимается максимально допустимая сумма наличных денег, которая может находиться в кассе организации по состоянию на конец рабочего дня.

Для установления лимита остатка кассы организация подает в обслуживающее отделение банка заявку установленной формы. Лимит устанавливается ежегодно банком по согласованию с руководителем организации в зависимости от конкретных условий работы организации (порядка и сроков сдачи наличных денег в банк, среднедневной выручки, среднедневного расхода наличных денег и т.д.). По просьбе организации лимит остатка денежных средств в кассе может быть пересмотрен банком в течение года. Для пересмотра лимита организацией должна быть предоставлена заявка установленной формы.

Кроме лимита остатка денежных средств в кассе банком устанавливаются сроки сдачи наличных денег:

- для организаций, расположенных в населенном пункте, где имеются банки или эксплуатационные предприятия Министерства связи – ежедневно независимо от дня поступления выручки;
- для организаций, расположенных в населенном пункте, где нет банков или эксплуатационных предприятий Министерства связи, а также находящихся на отдаленном расстоянии от них, и для организаций имеющих незначительные поступления наличных денег в кассу – один раз в несколько дней, но не реже одного раза в 7 календарных дней.

Могут быть установлены и другие сроки сдачи выручки. В том случае, если у организации в кассе образовались сверхлимитные остатки наличных денег, независимо от установленных банком сроков сдачи наличных денег, они должны быть сданы в банк. Денежные средства, находящиеся в кассе

считаются сверхлимитными в случае непредставления в банк заявки на установление лимита в установленные сроки.

В кассе могут храниться денежные средства сверх установленного лимита в течение 3 рабочих дней (для колхозов, органов местного управления и самоуправления, расположенных в сельской местности – в течение 5 рабочих дней), включая день получения денег в банке на оплату труда, выплату стипендий, пенсий, пособий, дивидендов, выплаты педагогическим работникам на приобретение методической литературы. По истечении установленных сроков неиспользованные денежные средства сдаются в банк.

Порядок ведения кассовых операций в иностранной валюте определяется Правилами ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте на территории Республики Беларусь, утвержденными постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 22.05.2001 г. №115.

Наличная иностранная валюта может находиться в кассе организации также в пределах лимитов, установленных банком.

Организации имеют право хранить наличную валюту сверх установленного лимита только на оплату труда не свыше трех рабочих дней, включая день получения денег в банке. По истечении установленного срока не использованная валюта должна быть сдана в банк.

При осуществлении расчетов наличными денежными средствами необходимо учитывать установленные ограничения. Расчеты наличными денежными средствами допускаются между юридическими лицами, их обособленными подразделениями, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь в размере не более 50 базовых величин в месяц. Такие расчеты осуществляются с разрешения руководителя обслуживающего банка. В установленных случаях расчеты могут осуществляться и в размере, превышающем 50 базовых величин в месяц (с рынками, за оказываемые ими услуги, с магазинами-складами за приобретаемые у них товары и др.).

Все осуществляемые операции должны быть оформлены соответствующими первичными документами.

Прием наличных денежных средств осуществляется с использованием приходного кассового ордера формы № КО-1, талона формы № 20-ФС, квитанции формы № КВ-1, накладной-приходного ордера формы № РП-4.

Приходный кассовый ордер формы № КО-1 используется для приема денежных средств организацией. В случае использования приходных кассовых ордеров для приема денежных средств от реализации продукции (товаров, работ, услуг) бланки должны быть зарегистрированы в инспекции Министерства по налогам и сборам. Регистрация приходных кассовых ордеров производится по заявлению организации. Не допускается использование для приема наличных денежных средств копий, ксерокопий зарегистрированных в инспекции Министерства по налогам и сборам приходных кассовых ордеров.

Приходный кассовый ордер выписывается бухгалтером и до передачи в кассу должен быть зарегистрирован в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров в белорусских рублях.

Выписанный приходный кассовый ордер подписывается главным бухгалтером организации или уполномоченным им лицом.

При получении денежных средств их вносителю выдается квитанция к приходному кассовому ордеру. Квитанция должна быть подписана главным бухгалтером, кассиром и заверена печатью (штампом).

Приходный кассовый ордер выписывается в одном экземпляре и действителен в течение одного дня (дня выписки).

После получения денежных средств кассовый ордер подписывается кассиром.

В приходном кассовом ордере не допускаются исправления, в том числе и оговоренные.

Квитанция формы № КВ-1 и талон формы № 20-ФС могут использоваться организациями в случае приема денежных средств при реализации продукции (товаров, работ, услуг) за наличный расчет.

Бланки квитанций формы № КВ-1 являются бланками строгой отчетности, имеют учетную серию и номер. Квитанция выписывается продавцом не менее чем в двух экземплярах: первый экземпляр остается у продавца, второй – передается покупателю.

Бланки талонов формы № 20-ФС изготавливаются в сброшюрованном виде. До применения бланки талонов должны быть зарегистрированы в инспекции Министерства по налогам и сборам в том же порядке, что и приходные кассовые ордера. Заполненные корешки талонов остаются у продавца (кассира). Квитанции талонов выдаются покупателю (заказчику).

Сельскохозяйственные организации для приема денежных средств от реализации ценностей за наличный расчет могут использовать накладную-приходный ордер на отпуск ценностей за наличный расчет формы РП-4. Документ является бланком строгой отчетности, имеет учетную серию и номер. Выписывается он в трех экземплярах: первый экземпляр вручается покупателю (заказчику) и служит сопроводительным документом груза; второй экземпляр остается на складе и служит основанием для списания товарно-материальных ценностей; третий экземпляр передается в кассу организации и заменяет приходный кассовый ордер.

При приеме в кассу иностранной валюты выписывается приходный кассовый ордер формы № КО-1в, который составляется в том же порядке, что и приходный кассовый ордер формы № КО-1. Отличительной особенностью является указание в данном кассовом ордере номинала принятой валюты, курса Национального банка, действующего на дату внесения валюты, рублевого эквивалента принятой валюты.

В случае реализации продукции, работ, услуг, товаров за наличный расчет через стационарные торговые (обслуживающие) пункты согласно

установленному перечню, организации в обязательном порядке должны использовать кассовые суммирующие аппараты или компьютерные системы. Используемые кассовые суммирующие аппараты и компьютерные системы должны быть зарегистрированы в налоговом органе по месту постановки организации на учет в качестве плательщика налогов.

Выдача наличных денежных средств из кассы организации осуществляется по расходным кассовым ордерам, расчетно-платежным и платежным ведомостям с наложением на них реквизитов расходного кассового ордера, либо приложением расходного кассового ордера, выписанного на общую сумму выданных средств.

Расходный кассовый ордер формы № КО-2 выписывается бухгалтером в одном экземпляре. Он должен быть подписан руководителем организации и главным бухгалтером. До передачи в кассу расходный кассовый ордер должен быть зарегистрирован в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров в белорусских рублях. При выдаче денежных средств по расходному кассовому ордеру кассир требует предъявления получателем документа, удостоверяющего его личность. Получение денежных средств должно быть подтверждено росписью получателя в расходном кассовом ордере. После выдачи денежных средств расходный кассовый ордер должен быть подписан кассиром. Расходный кассовый ордер действителен в течение одного дня – дня выписки.

В том случае если денежные средства выдаются по доверенности, в расходном кассовом ордере после фамилии, имени и отчества получателя денег бухгалтер пишет фамилию, имя и отчество лица, которому доверено получить денежные средства и указывает, что получение денег осуществляется по доверенности.

Выдача заработной платы работникам, пособий, сумм под отчет на командировочные расходы может осуществляться по ведомости. Расходные кассовые ордера выписанные на основании расчетно-платежных (платежных) ведомостей регистрируются в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров в белорусских рублях только после закрытия ведомостей. Поскольку на титульном листе ведомости должна быть разрешительная надпись руководителя организации на выдачу наличных денежных средств, при оформлении к этой ведомости расходного кассового ордера разрешительная подпись руководителя организации не обязательна.

При выдаче денежных средств по доверенности в ведомости перед росписью получателя кассиром делается запись «По доверенности». Доверенность после выдачи денег подкладывается к ведомости как приложение.

По истечении срока, установленного для выдачи заработной платы, стипендий, пенсий, пособий и т.п. кассир должен:

- в расчетно-платежной, платежной ведомостях напротив лиц, не получивших суммы, сделать запись «депонировано» или поставить штамп;
- составить реестр депонированных сумм;

- в ведомости прописью указать сумму фактически выданных денежных средств и депонированных, сверить общую их сумму с суммой по ведомости, подписать ведомость;

- поставить на ведомости реквизиты расходного кассового ордера или составить отдельный расходный кассовый ордер на общую сумму выданных денежных средств;

- сделать запись в кассовую книгу о фактически выданных суммах денежных средств;

- на общую сумму депонированных средств составить расходный кассовый ордер, поскольку эти суммы подлежат сдаче в банк.

При выдаче из кассы организации иностранной валюты должен быть оформлен расходный кассовый ордер формы № КО-2в. В расходном кассовом ордере указываются номинал выдаваемой валюты, курс Национального банка по данной валюте, действующий на день ее выдачи, сумма рублевого эквивалента выданной иностранной валюты. В остальном порядок составления данного расходного кассового ордера не отличается от порядка составления расходного кассового ордера № КО-2.

Приходные и расходные кассовые документы, оформляющие кассовые операции должны быть зарегистрированы в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов. Журнал может открываться отдельно для регистрации приходных документов и расходных либо один для регистрации и приходных и расходных документов. Данный журнал может вестись и с помощью технических средств. В аналогичных журналах регистрируются приходные и расходные кассовые ордера в иностранной валюте.

Все поступления денежных средств в кассу организации и выдача денежных средств должны быть зафиксированы в кассовой книге формы КО-4.

До передачи в кассу кассовая книга должна быть оформлена соответствующим образом, а именно ее листы должны быть пронумерованы, книга – прошнурована, скреплена печатью, количество листов в ней должно быть заверено подписями руководителя и главного бухгалтера.

Сразу после получения или выдачи денежных средств по приходным и расходным кассовым ордерам кассир делает записи в кассовую книгу. Каждый лист кассовой книги состоит из двух частей, одна из которых (неотрывная) остается в кассовой книге, а вторая служит отчетом кассира. Поэтому записи ведутся в двух экземплярах под копировальную бумагу. Ежедневно в конце рабочего дня кассир выводит обороты за день по поступившим и выданным денежным средствам и определяет сальдо на конец рабочего дня.

Имеет особенности порядок записи выданных сумм по расчетно-платежной, платежной ведомостям в кассовую книгу. Сумма выданных за день наличных денежных средств по ведомости не отражается в колонке «Расход» кассовой книги. Но по строке «В том числе на оплату труда» кассовой книги указывается сумма невыплаченных денежных средств по ведомости. Расчетно-платежная, платежная ведомости должны храниться в кассе до окончания срока выдачи

денежных средств по ним, подтверждая отсутствие недостачи денежных средств в кассе организации. После закрытия ведомости общая сумма выданных денежных средств должна быть отражена в колонке «Расход» кассовой книги.

При необходимости отдельные кассовые книги могут вестись подразделениями организации.

Отдельная кассовая книга формы № КО-4в используется организациями при ведении работы с иностранной валютой. Отражение поступления и выдачи иностранной валюты осуществляется в ней в разрезе видов валют по номиналу. В конце рабочего дня кассиром определяются суммы полученной за день и выданной иностранной валюты, остаток на конец дня по каждому виду валюты. После этого рассчитывается эквивалент в белорусских рублях оборота валют за день.

После осуществления всех записей в кассовую книгу кассир второй отрывной экземпляр листа кассовой книги вместе с приложенными к нему документами, подтверждающими поступление и выдачу денежных средств представляет в бухгалтерию организации в качестве отчета кассира. Бухгалтер, принимающий отчет кассира должен проверить правильность записей, наличие всех подтверждающих документов, записать количество принятых приходных и расходных документов прописью, поставить свою подпись в кассовой книге.

Подчистки и незаверенные исправления в кассовой книге не допускаются. Исправления должны быть заверены подписями кассира и главного бухгалтера.

Допускается ведение кассовой книги и с помощью технических средств.

В случае использования организацией кассовых суммирующих аппаратов или компьютерных систем на каждый кассовый суммирующий аппарат ведется книга кассира-операциониста, а на каждую компьютерную систему книга кассира-оператора. Книга кассира-операциониста, книга кассира-оператора подлежат регистрации в налоговом органе.

Книги должны быть прошнурованы, пронумерованы и скреплены подписями руководителя организации и главного бухгалтера, а также подписью должностного лица налогового органа.

Записи в книгах осуществляются ежедневно в хронологическом порядке без помарок. При исправлении записей они заверяются подписями кассира и руководителя организации.

Бухгалтерский учет кассовых операций ведется в бухгалтерии организации на счете 50 «Касса», который предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассах организации, а также денежных документов. К счету 50 «Касса» могут открываться следующие субсчета:

- 50-1 «Касса организации»;
- 50-2 «Операционная касса»;
- 50-3 «Денежные документы»;
- 50-4 «Валютная касса».

Субсчет 50-1 «Касса организации» предназначен для учета денежных средств в головной кассе организации.

Субсчет 50-2 «Операционная касса» открывается в случае наличия у организации подразделений, расположенных вне места ее расположения, не являющихся обособленными подразделениями. К ним относятся, в частности, магазины, эксплуатационные участки и другие подразделения.

Субсчет 50-3 «Денежные документы» используется для отражения операций, связанных с приобретением и использованием денежных документов, таких например, как почтовые марки, проездные билеты, путевки в санатории, дома отдыха, оплаченные авиабилеты и т.д.

При покупке денежных документов составляется запись по дебету субсчета 50-3 «Денежные документы» с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

При получении денежных средств в кассу организации от работников организации за выданные им путевки составляется корреспонденция счетов по дебету субсчета 50-1 «Касса организации» и кредиту субсчета 50-3 «Денежные документы».

При частичной оплате стоимости путевки за счет средств организации следует составить запись по дебету счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» и кредиту субсчета 50-3 «Денежные документы».

При использовании денежных документов для осуществления хозяйственной деятельности (почтовые марки, проездные билеты и т.п.) может составляться запись на их списание по дебету счетов учета затрат на производство (25,26 и др.) и кредиту субсчета 50-3 «Денежные документы».

Субсчет 50-4 «Валютная касса» используется организацией при работе с наличной иностранной валютой, например, при направлении работников организации в заграничные командировки.

Поступление денежных средств и денежных документов в кассу организации отражается по дебету счета 50 «Касса» в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» - при получении денежных средств со счетов в банках;

62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - при поступлении денежных средств от покупателей и заказчиков за реализованную продукцию, работы, услуги;

66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» - при получении кредитов и займов наличными денежными средствами;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» - при возврате подотчетным лицом сумм выданных ему ранее под отчет; при приобретении денежных документов подотчетным лицом и др.;

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» - при поступлении сумм от материально-ответственных лиц в возмещение причиненного ущерба; при возврате работниками займов, полученных от организации и др.;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - при поступлении денег от родителей за содержание детей в детских учреждениях; квартплаты от квартиросъемщиков;

90 «Реализация» - при поступлении выручки от реализации продукции, работ, услуг за наличный расчет;

92 «Внереализационные доходы и расходы» - при выявлении излишка денежных средств в кассе при проведении инвентаризации;

98 «Доходы будущих периодов» - при отражении положительной курсовой разницы, возникающей при переоценке валютных средств в кассе; и других.

По кредиту счета 50 «Касса» отражается выдача денежных средств, выдача денежных документов в корреспонденции с дебетом счетов:

51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» - при внесении денежных средств на счета в банках;

57 «Переводы в пути» - при внесении денежных средств в вечерние кассы банка для зачисления на счета, сдаче выручки инкассаторам;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - при осуществлении расчетов за поставленные ценности, оказанные услуги, выполненные работы;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - при выдаче пособий за счет средств Фонда социальной защиты населения;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - при выдаче заработной платы, премий работникам;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» - при выдаче в подотчет денежных средств, а также возмещении перерасхода по авансовому отчету;

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» - при выдаче работникам займов за счет средств организации;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - при выдаче депонированной заработной платы; осуществлении расчетов со сдатчиками сельскохозяйственной продукции, животных и птицы; выплате сумм по исполнительным документам;

92 «Внереализационные доходы и расходы» - при выдаче материальной помощи;

94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - отражение недостачи денежных средств в кассе, выявленной при проведении инвентаризации;

98 «Доходы будущих периодов» - при отражении отрицательной курсовой разницы, возникающей при переоценке валютных средств в кассе; и других.

Синтетический учет по счету 50 «Касса» ведется в журнале-ордере № 1-АПК (таблица № ...). Данный журнал открывается на месяц. На лицевой

стороне журнала-ордера отражаются кредитовые обороты по счету 50 «Касса» в корреспонденции с дебетом счетов 51, 55, 57, 71 и др. Записи в журнал-ордер осуществляются на основании отчетов кассира с приложенными первичными документами. До записи в журнал-ордер суммы по однородным операциям в отчете кассира суммируются и заносятся в журнал-ордер итоговыми суммами. В графе дата (период) указывается дата составления отчета кассира, на основании которого осуществляются записи по соответствующей строке журнала-ордера.

Оборотная сторона журнала-ордера № 1–АПК предназначена для отражения дебетовых оборотов по счету 50 «Касса». Заполнение оборотной стороны также осуществляется на основании отчетов кассира итогами за соответствующий день. На оборотной стороне журнала-ордера № 1-АПК отражается также конечное сальдо по счету 50 «Касса», которое сверяется с конечным сальдо по последнему за отчетный месяц отчету кассира.

После подсчета в конце месяца итогов в журнале-ордере № 1-АПК осуществляется его взаимная сверка с другими регистрами бухгалтерского учета: журналами-ордерами № 2-АПК, № 4-АПК, № 6-АПК, № 7-ПК и др., а также ведомостями № 25-АПК, № 38-АПК, № 39-АПК, № 40-АПК, № 41-АПК и др.

После взаимной сверки итогов кредитовые обороты по счету 50 «Касса» в корреспонденции с соответствующими счетами переносятся с лицевой стороны журнала-ордера № 1-АПК в Главную книгу.

Для отражения операций с наличной иностранной валютой используется также журнал-ордер № 1-АПК, который составляется на основании отчетов кассира с приложенными первичными документами. Записи в журнале-ордере осуществляются в иностранной валюте и рублевом эквиваленте.

В конце месяца итоговая строка из журнала-ордера № 1-АПК по валютной кассе (в части рублевого эквивалента) переносится в журнал-ордер № 1-АПК по кассовым операциям в национальной валюте. Аналогичным образом отражается итоговая строка записей журнала-ордера по денежным документам. После этого подсчитывается общий итог в целом по счету 50 «Касса».

Не реже одного раза в квартал в сроки установленные руководителем организации в кассе должна проводиться инвентаризация. Для проведения инвентаризации в организации создается комиссия. По результатам проведенной инвентаризации комиссией составляется акт в двух экземплярах (один экземпляр передается в бухгалтерию организации, второй - остается у материально-ответственного лица). При обнаружении недостач, излишков в акте указывается их сумма, причины их возникновения.

За нарушение правил ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами к организациям применяются штрафные санкции, установленные Инструкцией о мерах ответственности за нарушение правил ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в Республике Беларусь, утвержденной постановлением Правления

Национального банка от 27.06.2003 г. № 125, а также Инструкцией о мерах ответственности за нарушение правил ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте на территории Республики Беларусь, утвержденной постановлением Правления Национального банка от 27.06.2002 г. № 119. В частности, штрафные санкции предусмотрены за превышение лимита остатка кассы, за несвоевременное оприходование в кассу наличных денег, за выдачу под отчет денежных средств без полного отчета по ранее выданным суммам и другие нарушения.

При начислении штрафных санкций, установленных данными документами в бухгалтерском учете организации составляется запись по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Меры ответственности применяются за каждое установленное нарушение в отдельности.

Форма № 1-АПК

Организация _____

ЖУРНАЛ-ОРДЕР
по кредиту счета 50 «Касса»
за январь 2004 г.

№ записи	Дата (период)	С кредита счета 50 Касса в дебет счетов 51,52,55,57,58,70,71,73,76,86,92 и др .														Итого по кредиту счета 50	
						51 Расчетный счет			58 Финансовые вложения	70 Расчеты с персоналом по оплате труда	71 Расчеты с подотчетными лицами	73 Расчеты с персоналом по прочим операциям	76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами				
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	5.01					100000					30000						130000
2	6.01											50000					50000
3	13.01								5000000								5000000
4	23.01												120000				120000
	Итого					100000				5000000	30000	50000	120000				5300000

На отдельных бланках журнала-ордера №1-АПК ведется учет средств в разрезе субсчетов, открываемых к счету 50 «Касса»

Обороты по дебету счета 50 Касса

№	Дата	В дебет счета 50 Касса с кредита счетов 51,52,55,57,58,70,71,73,76,86,92 и др .
---	------	---

записи	(период)	90 Реализация	51 Расчетный счет	52 Валютные счета	55 Специальные счета в банках	57 Переводы в пути				70 Расчеты с персоналом по оплате труда	71 Расчеты с подотчетными лицами	73 Расчеты с персоналом по прочим операциям				86 Целевые финансирование	Итого по дебету счета 50
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	5.01										100000						100000
2	8.01											20000					20000
3	9.01		5000000														5000000
4	22.01				120000												120000
	Итого		5000000		120000						100000	20000					5240000
	Отметки																
												Остаток на конец месяца...90000.....руб.					

Журнал-ордер закончен _____20____ г.
В Главной книге суммы оборотов отражены _____ 20____ г.

Исполнитель
Главный бухгалтер

Меры ответственности применяются за каждое установленное нарушение в отдельности.

3.2 Учет денежных средств на текущем (расчетном) счете.

В соответствии с Порядком расчетов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь, утвержденном Указом Президента РБ от 29.06.2000 г. № 359 все расчеты между юридическими лицами, их обособленными подразделениями, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь осуществляются в белорусских рублях в безналичном порядке, за исключением установленных этим документов случаев. Следовательно, денежные средства организаций подлежат обязательному размещению на счетах в банке. Организация самостоятельно определяет банк для расчетно-кассового обслуживания.

Каждое предприятие имеет право открыть один текущий (расчетный) счет в белорусских рублях. Порядок открытия счетов, документы, необходимые для открытия счетов и другие вопросы определены Правилами открытия банками счетов клиентам в Республике Беларусь, утвержденными постановлением Правления Национального банка от 28.09.2000 г. № 24.12.

Для открытия счета в банк следует представить следующие документы:

1. Заявление на открытие счета.
2. Копию документа о государственной регистрации (перерегистрации) организации (свидетельство о государственной регистрации, выписку из решения местного исполнительного и распорядительного органа и т.д.). Данные копии должны быть удостоверены нотариально или регистрирующим органом.
3. Копию учредительного документа, удостоверенную нотариально или регистрирующим органом. При открытии текущего (расчетного) счета представляется две копии, на одной из них должен быть проставлен штамп регистрирующего органа, другой экземпляр должен быть удостоверен нотариально либо регистрирующим органом. При открытии счета, работник банка указывает на обоих экземплярах номер открытого счета, дату открытия. Экземпляр копии со штампом регистрирующего органа возвращается организации, а второй экземпляр остается в деле клиента.
4. Дубликат извещения о присвоении учетного номера плательщика.
5. Справку органов Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь о регистрации организации в качестве плательщика обязательных страховых взносов и иных платежей.
6. Карточку с образцами подписей должностных лиц организации, имеющих право распоряжаться счетом и оттиска ее печати. Карточка представляется в одном экземпляре и должна быть удостоверена

нотариально, либо вышестоящим органом. При необходимости дополнительных экземпляров, они заверяются главным бухгалтером банка или уполномоченным им лицом.

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

В случае осуществления расчетов с использованием электронных расчетных документов организация представляет в банк карточку открытого ключа проверки подписи, удостоверенную подписью и печатью владельца личного ключа подписи.

Открытому счету банком присваивается тринадцатизначный номер. На расчетный счет организации поступают денежные средства за реализованные продукцию, работы, услуги от покупателей и заказчиков, денежные средства из кассы организации, денежные средства в виде кредитов и займов и другие. С расчетного счета осуществляются различные платежи, например, за полученные товарно-материальные ценности, оказанные услуги, выполненные работы, перечисляются налоги в бюджет и др.

Оплата всех документов с расчетного счета производится, как правило, за счет средств, находящихся на счете на начало дня. В том случае, если денежных средств достаточно, оплата документов осуществляется в очередности, определенной самой организацией. При недостаточности денежных средств на счете оплата документов осуществляется в очередности, установленной Порядком расчетов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 29.06.2000 г. № 359.

При осуществлении платежей с текущих (расчетных) счетов в белорусских рублях юридические лица обязаны соблюдать следующую очередность:

вне очереди производить платежи в счет:

- неотложных нужд в размере до 10 процентов средств, поступивших на указанные счета за предыдущий месяц;

- погашения задолженности по выплате заработной платы в суммах, соответствующих 1,5 размера бюджета прожиточного минимума для трудоспособного населения и размеру оплаты отпусков, выплаты страховых взносов на эти суммы в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты, выходных пособий, алиментов, пособий по государственному социальному страхованию, а также подоходного налога, исчисленного из данных сумм доходов, подлежащих налогообложению;

- погашения банковских кредитов, выданных на выплату задолженности по заработной плате, в пределах утвержденного бюджета прожиточного минимума на одного работающего.

в первоочередном порядке производить платежи:

- в бюджет, государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды (налоги, неналоговые платежи, ссуды, займы, обязательства, возникшие в

случае осуществления Правительством Республики Беларусь платежей по погашению и обслуживанию кредитов, полученных под гарантии Правительства Республики Беларусь, и проценты по ним);

- по исполнительным документам о взыскании (выплате) заработной платы, алиментов, сумм по возмещению вреда, причиненного работникам увечьем, профессиональным заболеванием либо иным повреждением здоровья, а также в случае потери кормильца и по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

- за реализованные материальные ценности государственного и мобилизационного резервов;

- по исполнению обеспеченных залогом обязательств по банковским кредитам за счет средств, полученных от реализации заложенного имущества в соответствии с законодательством.

во вторую очередь осуществлять платежи:

- за полученные природный газ, электрическую и тепловую энергию;

- за коммунальные услуги;

- в счет погашения задолженности по банковским кредитам и процентов по ним, кроме платежей по исполнению обеспеченных залогом обязательств по банковским кредитам за счет средств, полученных от реализации заложенного имущества в соответствии с законодательством, и кредитов, выданных на выплату задолженности по заработной плате, в пределах утвержденного бюджета прожиточного минимума на одного работающего;

- по беспорному взысканию пени за не выполненные в срок обязательства по оплате потребителями (кроме граждан) полученных природного газа, электрической и тепловой энергии;

в третью очередь производить платежи за сельскохозяйственную продукцию, продукты ее переработки, продовольственные товары, лекарственные препараты, дрожжи кормовые и провит, книжную продукцию, связанную с образованием, наукой и культурой, за исключением продукции рекламного и эротического характера;

в четвертую очередь осуществлять платежи, не относящиеся к ранее перечисленным.

Операции по расчетному счету оформляются соответствующими первичными документами.

Прием денежной наличности от организации осуществляется по объявлению на взнос наличными, которое представляет собой комплект документов, состоящий из объявления, ордера и квитанции. Квитанция с печатью кассы банка вручается вносителю денежных средств в подтверждение приема от него денежных средств, объявление остается в кассе банка, ордер выдается представителю организации вместе с выпиской банка и подтверждает факт зачисления денежных средств на счет организации.

Для получения наличных денежных средств со счета организация пользуется чековой книжкой для получения наличных денег, которая предназначена для выдачи из касс банков наличных денежных средств в белорусских рублях.

Выдача чековой книжки осуществляется по письменному заявлению организации. Чековая книжка содержит 25 или 50 чеков. Чек – это ценная бумага, содержащая распоряжение чекодателя банку произвести выплату указанной в нем суммы наличных денежных средств чекодержателю.

Выписанный чек должен быть предъявлен в банк для получения денежных средств в течение 10 дней, не считая дня его выписки.

Для осуществления безналичных расчетов организации могут выписывать платежные поручения, платежные требования-поручения, платежные требования, заявления на аккредитив, расчетные чеки и другие документы.

Платежное поручение представляет собой документ согласно которому банк-отправитель осуществляет перевод денежных средств по поручению организации в банк-получатель лицу, указанному в поручении. Платежное поручение представляется в банк в необходимом количестве экземпляров, но не менее двух. Первый экземпляр документа заверяется оттиском печати и подписями лиц, указанных в карточке с образцами подписей и оттиска печати, предъявленной в банк. Платежное поручение предъявляется в банк-отправитель в течение 10 календарных дней со дня выписки (день выписки в расчет не принимается).

Платежное требование представляет собой документ, содержащий требование получателя денежных средств к плательщику об уплате определенной суммы через банк. Первый экземпляр платежного требования заверяется оттиском печати и подписями должностных лиц организации-получателя денежных средств, согласно заявленным в банк образцам. Платежное требование представляется в банк в течение 10 календарных дней со дня его выписки (день выписки в расчет не принимается).

Отдельные операции могут быть оформлены банком с использованием мемориального ордера, например списание средств при частичной оплате платежного поручения, выставленного платежного требования вследствие недостаточности средств на счете.

Банки периодически сообщают владельцам счетов о произведенных операциях путем выдачи им выписок со счетов с приложением к ним документов, на основании которых выполнены зачисления или списания со счета.

Выписка содержит такие реквизиты как номер счета, дата совершения текущей операции, номера документов, на основании которых осуществлялись операции, суммы операций и другие.

В выписке обязательно указывается сумма входящего остатка и исходящего остатка, итоги оборотов по дебету и кредиту.

Пряжок выдачи выписок со счета и приложений к ним оговаривается между банком и организацией в договоре текущего (расчетного) банковского счета.

Выписки со счета и приложения к ним могут выдаваться лицам, имеющим право первой и второй подписи по данному счету, представителю организации по доверенности, через абонентские ящики или по почте.

Получив выписку, ее необходимо проверить. В случае наличия ошибочно зачисленных или списанных сумм организация должна письменно сообщить банку об этом в течение 10 календарных дней после получения выписки. Если в указанный срок заявление не будет сделано, совершенные операции и остаток средств на счете считаются подтвержденными.

В бухгалтерии организации полученная выписка должна быть обработана: к ней должны быть приложены все документы, подтверждающие зачисление и списание денежных средств, проставлена корреспонденция счетов. Обработывая выписку, следует учитывать, что поступление средств на счет отражается в выписке по кредиту, а списание средств со счета – по дебету, так как денежные средства, находящиеся на счете организации являются для банка привлеченными, а счет организации - клиента пассивным.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в официальной денежной единице Республики Беларусь на расчетном счете организации предназначен синтетический счет 51 «Расчетный счет».

По дебету счета отражается поступление денежных средств в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

50 «Касса» - отражение денежных средств, сданных из кассы организации;

55 «Специальные счета в банках» - зачисление неиспользованных сумм аккредитивов, чековых книжек, возвращенных сумм с депозитных счетов;

57 «Переводы в пути» - зачисление сумм сданных организацией инкассаторам, в вечернюю кассу банка и числящихся как переводы в пути;

62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - зачисление сумм, поступивших за реализованную продукцию, работы, услуги от покупателей, заказчиков;

66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» - зачисление на счет сумм полученных кредитов и займов;

75 «Расчеты с учредителями» - поступление средств от учредителей в счет вклада в уставный фонд организации;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - поступление сумм страхового возмещения от страховой организации; в погашение претензии от других организаций; зачисление ошибочно списанных сумм банком;

86 «Целевое финансирование» - поступление средств целевого финансирования;

90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы» - поступление выручки от реализации продукции, работ, услуг, основных средств, валюты, других активов;

91 «Операционные доходы и расходы» - поступление процентных доходов от банка, других организаций;

92 «Внереализационные доходы и расходы» - поступление сумм штрафов, неустоек за нарушение условий хозяйственных договоров;

98 «Доходы будущих периодов» - зачисление безвозмездно полученных денежных средств;

и других.

По кредиту счета 51 «Расчетный счет» отражается списание денежных средств с расчетного счета в корреспонденции с дебетов счетов:

18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» - отражение налога уплаченного при ввозе имущества на таможенную территорию Республики Беларусь;

50 «Касса» - получение денежных средств в кассу организации;

55 «Специальные счета в банках» - выставление аккредитива, перечисление денежных средств на депозитные счета, счета чековых книжек;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - перечисление денежных средств поставщикам в оплату поставленных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг; возврат ранее полученного аванса;

66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» - погашение задолженности по полученным кредитам, займам;

68 «Расчеты по налогам и сборам» - перечисление налогов в бюджет;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - перечисление платежей Фонду социальной защиты населения;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - перечисление заработной платы работникам на вкладные счета, карт-счета;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - перечисление страховых платежей; выставление претензий к банку за ошибочно списанные средства со счета;

92 «Внереализационные доходы и расходы» - уплата штрафов, пени, неустоек за нарушение условий хозяйственных договоров, перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью

и других.

Для организации синтетического учета по счету 51 «Расчетный счет» предназначен журнал-ордер № 2-АПК. В данном журнале-ордере содержится отдельная таблица для отражения кредитовых оборотов по счету 51 «Расчетный счет» и таблица для отражения дебетовых оборотов по данному счету. Журнал-ордер № 2-АПК заполняется по счету 51 «Расчетный счет» на основании выписок банка и приложенных к ним документов. Каждая выписка банка отражается на одной строке журнала-ордера. В разделе журнала-ордера, содержащего таблицу дебетовых оборотов, содержится информация об остатках по счету на начало и конец месяца. Рассчитанный в журнале-ордере № 2-АПК остаток на конец месяца сверяется с остатком, указанным в последней выписке банка за отчетный месяц.

После подведения итогов в журнале-ордере № 2-АПК производится его сверка с другими регистрами бухгалтерского учета: журналами-ордерами № 1-АПК, № 4-АПК, № 6-АПК, № 8-АПК, № 9-АПК и другими, а также ведомостями № 25-АПК, № 38-АПК, № 39-АПК, № 40-АПК, № 41-АПК и др. После осуществления сверки кредитовый оборот по счету 51 «Расчетный счет» переносится в Главную книгу. Одновременно суммы, составляющие этот кредитовый оборот, записываются по дебету соответствующих корреспондирующих счетов в Главной книге.

Извлечение из журнала-ордера № 2-АПК по счету 51 «Расчетный счет»

С кредита счета 51 – Расчетный счет в дебет счетов: 20,25,44,50,55,57,58,60,62,66,67,68,69,70,71,73 и др.

№ записи	Дата выписки (период)	50 Касса	55 Специальные счета в банках	60					66	68	69				Итого по кредиту счета 51
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	5.01	100000													100000
2	9.01	2000000		400000					150000	160000	720000				3430000
3	21.01									240000					240000
	Итого	2100000		400000					150000	400000	720000				3770000

Отметки															
---------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Извлечение из журнала-ордера № 2-АПК по счету 51 «Расчетный счет»

Оборот по дебету счета 51 –Расчетный счет с кредита счетов: 50,55,58,60,62,68,69,75,76,79,90 и др.

Остаток на начало месяца
__15000000 руб.____

№ записи	Дата выписки (период)	90 Реализация	50 Касса	62		76				91	92		98		Итого по дебету счета 51
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	12.01			1400000									500000		1900000
2	15.01		200000			320000									520000
3	27.01			2200000							170000				2370000
4	30.01									140000					140000
	Итого		200000	3600000		320000				140000	170000		500000		4930000
	Отметки														

Остаток на конец месяца
_16160000_____ руб.

3.3 Учет операций на валютных счетах.

Для хранения денежных средств организации в иностранных валютах открываются валютные счета в банках на территории Республики Беларусь и за ее пределами. Для учета средств, находящихся на этих счетах предназначен счет 52 «Валютные счета».

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 валютный счет».

Субсчет 52-1 «Транзитный валютный счет в банке внутри страны» предназначен для отражения информации о движении денежных средств в иностранных валютах на транзитном валютном счете.

Транзитный валютный счет открывается банком, обслуживающим организацию, самостоятельно без представления каких-либо документов при первом поступлении средств в иностранной валюте в пользу организации при наличии в банке текущего счета в иностранной валюте. На данный счет как правило в полном объеме зачисляются средства в иностранной валюте, поступающие юридическому лицу.

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 02.06.1997г. № 311 «О совершенствовании порядка проведения обязательной продажи иностранной валюты» белорусские юридические лица обязаны продавать на бирже 30% средств в свободно конвертируемой валюте и российских рублях за исключением случаев предусмотренных вышеназванным Указом.

Для проведения обязательной продажи организация не позднее 5 рабочих дней, исключая день поступления валюты на транзитный валютный счет, обязана представить в обслуживающий банк: реестр распределения поступлений в иностранной валюте, поручение на продажу средств в иностранной валюте на бирже в счет обязательной продажи, и (или) поручение на списание средств в иностранной валюте на текущий счет в иностранной валюте, а также документы, обосновывающие непроведение обязательной продажи (при необходимости).

Обязательная продажа иностранной валюты отражается в бухгалтерском учете следующим образом. На стоимость иностранной валюты, подлежащей продаже и перечисленной банку, производится запись по дебету счета 57 «Переводы в пути» и кредиту счета 52 «Валютные счета» субсчет 1 «Транзитный валютный счет в банке внутри страны». Данная операция отражается в бухгалтерском учете по курсу Национального банка Республики Беларусь на день списания валюты с транзитного валютного счета.

Оставшаяся часть поступившей иностранной валюты, не подлежащая продаже, в оценке по курсу Национального банка Республики Беларусь на день списания с транзитного валютного счета, перечисляется на текущий валютный

счет организации. В бухгалтерском учете совершается запись по дебету счета 52 «Валютные счета» субсчет 3 «Текущий валютный счет в банке внутри страны» и кредиту счета 52 «Валютные счета» субсчет 1 «Транзитный валютный счет в банке внутри страны».

При изменении курса Национального банка Республики Беларусь до момента фактической продажи иностранной валюты на бирже, иностранная валюта учитываемая на счете 57 «Переводы в пути» подлежит переоценке. Возникшая положительная курсовая разница отражается в учете по дебету счета 57 «Переводы в пути» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». Отрицательная курсовая разница отражается по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 57 «Переводы в пути».

Операции по продаже иностранной валюты отражаются в бухгалтерском учете с использованием счета 91 «Операционные доходы и расходы».

На стоимость проданной иностранной валюты, пересчитанной в официальную денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату ее продажи, составляется запись по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы» и кредиту счета 57 «Переводы в пути».

Как правило, за проведение обязательной продажи иностранной валюты банком взимается комиссионное вознаграждение от суммы полученных от продажи валюты средств в официальной денежной единице Республики Беларусь. Данное комиссионное вознаграждение может взиматься только в официальной денежной единице Республики Беларусь. При этом способ уплаты комиссии банку за проведение операции по продаже иностранной валюты может быть разным. Комиссия может удерживаться банком из суммы, полученной от продажи иностранной валюты до ее зачисления на расчетный счет организации, а может списываться непосредственно с расчетного счета организации (после зачисления).

При уплате комиссионного вознаграждения банку с текущего (расчетного) счета организации совершается запись по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы» и кредиту счета 51 «Расчетный счет».

Поступившие средства в официальной денежной единице Республики Беларусь от продажи иностранной валюты отражаются по дебету счета 51 «Расчетный счет» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Операционные доходы и расходы» по курсу продажи валюты.

После отражения в бухгалтерском учете всех операций по продаже иностранной валюты, определяется финансовый результат. Положительный финансовый результат (прибыль) от реализации иностранной валюты отражается по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы» субсчет 9 «Сальдо операционных доходов и расходов» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки». Отрицательный финансовый результат отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту субсчета 91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов».

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 организациям на определенные цели и только при наличии соответствующей лицензии Национального банка Республики Беларусь. К таким целям относятся: содержание за пределами Республики Беларусь представительства, филиала, торгового дома; осуществление расчетов, связанных с осуществлением производственно-хозяйственной деятельности на территории иностранного государства; привлечение кредита от банка-нерезидента либо иной кредитной организации иностранного государства; размещение средств на депозитном счете, залоговом счете в банке-нерезиденте; иные цели, при отсутствии возможности проведения отдельных операций через уполномоченные банки.

Как правило, организации должны придерживаться остатка денежных средств на счетах в банках за пределами Республики Беларусь в размере, необходимом для осуществления операций, для проведения которых был открыт счет. Средства в иностранной валюте сверх данного остатка организации должны переводить на свои счета в банках Республики Беларусь.

Одним из условий существования валютного счета за рубежом является периодическое представление Национальному банку Республики Беларусь отчетности и документов, касающихся ведения данного счета.

Субсчет 52-3 «Текущий валютный счет в банке внутри страны» предназначен для учета наличия денежных средств организации в иностранных валютах, а также их движения на текущем валютном счете.

Открытие организацией текущего валютного счета производится в соответствии Правилами открытия банками счетов клиентам в Республике Беларусь, утвержденными постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 28.09.2000г. №24.12. При открытии текущего счета в иностранных валютах на каждый вид иностранной валюты открывается отдельный лицевой счет. Открытие нескольких текущих счетов в иностранных валютах в различных учреждениях банков допускается с разрешения Национального банка Республики Беларусь.

Как правило, денежные средства на текущий валютный счет поступают после их распределения с транзитного валютного счета. В бухгалтерском учете при этом производится запись по дебету счета 52 «Валютные счета» субсчет 3 «Текущий валютный счет в банке внутри страны» и кредиту счета 52 «Валютные счета» субсчет 1 «Транзитный валютный счет в банке внутри страны».

Непосредственно на текущий валютный счет могут зачисляться средства отправленные с другого текущего валютного счета данной организации открытого в другом банке. При этом в платежном поручении организации при осуществлении вышеуказанного перевода делается отметка: «Расчеты по

обязательной продаже произведены»).

Использование средств в иностранной валюте может осуществляться по разным направлениями:

1. Организация может давать поручение обслуживающему банку на перевод иностранной валюты в оплату стоимости товаров, работ и услуг; в качестве предоплаты и авансовых платежей, предусмотренных условиями внешнеэкономических контрактов; в погашение задолженности, образовавшейся в результате перерасчетов по экспортно-импортным операциям и т.д. Для осуществления перевода организация представляет обслуживающему банку платежное поручение. В бухгалтерском учете при осуществлении перевода в иностранной валюте составляются записи по кредиту счета 52 «Валютные счета» субсчет 3 «Текущий валютный счет в банке внутри страны» в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на сумму оплаты по счетам поставщиков и подрядчиков;

68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - на сумму перечисленных средств в иностранной валюте, причитающихся бюджету, органам социального страхования и обеспечения.

и др.

2. Организацией за счет иностранной валюты может быть выставлен аккредитив. Аккредитивы в расчетах по импорту в Республику Беларусь товаров, работ, услуг открываются на основании заявления на аккредитив организации. К заявлению прилагаются договоры, паспорта сделок, лицензии и т.п. На сумму открытого покрытого аккредитива для расчетов с поставщиками в учете предприятия совершается запись по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» субсчет 1 «Аккредитивы» и кредиту счета 52 «Валютные счета» субсчет 3 «Текущий валютный счет в банке внутри страны».

3. С текущего валютного счета может быть осуществлено беспорное взыскание иностранной валюты по платежному требованию, например, уплата налогов в бюджет Республики Беларусь. Отражение данной операции производится по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 52 «Валютные счета» субсчет 3 «Текущий валютный счет в банке внутри страны».

4. Организацией с текущего валютного счета в банке может быть получена наличная валюта на цели, определенные Правилами использования наличной иностранной валюты юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями на территории Республики Беларусь, утвержденными постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 26.12.2002г. № 251. При получении наличной иностранной валюты составляется запись по дебету счета 50 «Касса» и кредиту счета 52 «Валютные счета» субсчет 3 «Текущий валютный счет в банке внутри страны».

Иностранная валюта, учитываемая на субсчете 52-3, подлежит

периодической переоценке при изменении курса Национального банка Республики Беларусь к соответствующей валюте. Результаты проведенной переоценки относятся на счет 98 «Доходы будущих периодов». Курсовые разницы, учтенные на счете 98 ежемесячно списываются на финансовые результаты деятельности предприятия в размере не менее 10 процентов от фактической себестоимости реализованной продукции (работ, услуг), но не более суммы курсовых разниц, учтенных в составе доходов будущих периодов. Списание курсовых разниц в бухгалтерском учете предприятия отражается по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Субсчет 52-4 «Специальный валютный счет» предназначен для отражения купленной по заявлению организации иностранной валюты.

Специальный валютный счет открывается организации в соответствии Правилами открытия банками счетов клиентам в Республике Беларусь, утвержденными постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 28.09.2000г. №24.12

Данный счет предназначен хранения купленной на внутреннем валютном рынке иностранной валюты до момента ее использования в порядке, определенном законодательством Республики Беларусь. Для открытия специального валютного счета организация представляет в банк заявление и дубликат учетного номера плательщика (УНП) и справку из Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь.

Специальный счет для хранения купленной на внутреннем валютном рынке иностранной валюты открывается организации только в том банке, где открыт ее текущий счет в иностранной валюте. При отсутствии текущего счета в иностранной валюте специальный валютный счет открывается организации в том банке, где открыт текущий (расчетный) счет в официальной денежной единице Республики Беларусь, в других случаях - с разрешения Национального банка Республики Беларусь.

Организации Республики Беларусь имеют право приобретать иностранную валюту на внутреннем валютном рынке только на цели, установленные законодательством. Указанные цели закреплены в Правилах совершения валютно-обменных операций банками, юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями на внутреннем валютном рынке Республики Беларусь, утвержденных постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 31.01.2002г. № 16.

Купленная организацией иностранная валюта подлежит зачислению на специальный валютный счет, минуя его транзитный валютный счет. Начисление и выплата процентов по денежным средствам, находящимся на специальном валютном счете, не производится.

Купленная иностранная валюта должна быть использована организацией в течение 7 рабочих дней, начиная со дня, следующего за днем ее зачисления на

специальный счет. В отдельных обоснованных случаях допускается увеличение срока использования купленной иностранной валюты до 30 рабочих дней по разрешению Главного управления Национального банка, свыше этого срока – по разрешению Национального банка.

После истечения установленных сроков хранения купленной иностранной валюты организация обязана произвести продажу иностранной валюты, находящейся на специальном счете.

Отражение в бухгалтерском учете операций по покупке иностранной валюты организациями производится в следующем порядке.

Суммы денежных средств, перечисленные организацией банку на покупку иностранной валюты, отражаются по дебету счета 57 «Переводы в пути» и кредиту счета 51 «Расчетный счет».

Стоимость приобретенной иностранной валюты отражается в бухгалтерском учете организации по дебету счета 52 «Валютные счета» субсчет 4 «Специальный валютный счет» и кредиту счета 57 «Переводы в пути» по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действовавшему на дату ее зачисления на специальный валютный счет.

При покупке иностранной валюты могут возникать расходы в сумме разницы между курсом покупки и официальным курсом Национального банка Республики Беларусь на момент покупки, отражение которых производится по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счета 57 «Переводы в пути». Списание расходов по покупке иностранной валюты учтенных на счете 97 «Расходы будущих периодов» производится в установленном законодательством порядке в дебет счетов: 26 «Общехозяйственные расходы», 01 «Основные средства», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 91 «Операционные доходы и расходы» и др.

Уполномоченные банки при совершении сделок покупки иностранной валюты вправе взимать комиссионное вознаграждение только в официальной денежной единице Республики Беларусь. Также как и при продаже иностранной валюты, комиссионное вознаграждение банку за осуществление операции по покупке иностранной валюты может взиматься как из суммы, ранее перечисленной организацией на покупку, так и непосредственно с ее текущего (расчетного) счета. В зависимости от назначения купленной иностранной валюты затраты организации по уплате комиссии банку должны относиться на увеличение стоимости товарно-материальных ценностей, издержек производства (обращения), вложений во внеоборотные активы, источников собственных средств.

При удержании комиссионного вознаграждения банком из суммы ранее перечисленной организацией на покупку иностранной валюты в бухгалтерском учете последней производится запись по дебету счетов 10 «Материалы», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др. и кредиту счета 57 «Переводы в пути». В случае перечисления комиссии банку с текущего (расчетного) счета организации производится запись по дебету

счетов 10, 08, 26 и др. в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетный счет».

Иностранная валюта, учтенная на специальном валютном счете организации, подлежит периодической переоценке при изменении курса Национального банка Республики Беларусь. Порядок отражения в бухгалтерском учете результатов переоценки данной валюты аналогичен порядку, изложенному для текущего валютного счета.

При использовании иностранной валюты со специального валютного счета на цели, указанные при покупке иностранной валюты, в бухгалтерском учете производятся записи по дебету счетов 55 «Специальные счета в банках», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. и кредиту счета 52 «Валютные счета» субсчет 4 «Специальный валютный счет». В установленных случаях допускается получение иностранной валюты в наличной форме со специального валютного счета. При этом, на сумму выданной валюты, будет составляться запись по дебету счета 50 «Касса» и кредиту счета 52 «Валютные счета» субсчет 4 «Специальный валютный счет».

При продаже неиспользованного остатка со специального валютного счета организация должна подать в банк заявку установленной формы. В бухгалтерском учете при продаже валюты производятся записи аналогичные бухгалтерским записям, совершаемым при обязательной продаже.

Для аналитического учета денежных средств находящихся на валютных счетах предназначена ведомость № 25-АПК. Записи в ведомости производятся в хронологическом порядке на основании выписок банков с приложенными к ним первичными документами. Ведомость № 25-АПК позволяет накапливать дебетовые и кредитовые обороты в разрезе субсчетов по счету 52 «Валютные счета». Итоговые суммы кредитовых оборотов в разрезе корреспондирующих счетов переносятся в журнал-ордер № 2-АПК, в котором осуществляется синтетический учет операций по счету 52 «Валютные счета». В конце месяца в журнале-ордере № 2-АПК подсчитывают обороты по кредиту счета 52 «Валютные счета» в разрезе корреспондирующих счетов. После взаимной сверки показателей, отраженных в других регистрах: №1-АПК, №2-АПК, №4-АПК, №6-АПК, №8-АПК и др., кредитовые обороты по счету 52 «Валютные счета» переносятся в Главную книгу. Одновременно суммы, составляющие этот кредитовый оборот, записываются по дебету соответствующих корреспондирующих счетов.

3.4 Учет денежных средств на специальных счетах в банках

Помимо текущего (расчетного) счета, а также валютных счетов, сельскохозяйственные организации могут иметь в банках счета со специальным режимом их использования. Для обобщения информации о наличии и

движении денежных средств на счетах специального режима предназначен счет 55 «Специальные счета в банках».

К счету 55 «Специальные счета в банках» могут открываться 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».

Субсчет 55-1 «Аккредитивы» предназначен для учета средств, перечисленных организацией в покрытие банку при проведении расчетов с использованием аккредитива. Порядок проведения операций с аккредитивами регламентируется Банковским кодексом Республики Беларусь и Инструкцией о порядке совершения банковских документарных операций, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 29.03.2001г. № 67.

Аккредитив представляет собой обязательство, в силу которого банк, действующий по поручению организации (приказодатель) об открытии аккредитива и в соответствии с ее указанием (банк-эмитент), должен провести платежи получателю денежных средств. Как правило, платежи производятся в пользу получателя при отгрузке последим товаров, выполнении определенных работ, оказании услуг покупателю, что подтверждается представлением в банк, который исполняет аккредитив необходимых подтверждающих документов.

По времени предоставления денежных средств для исполнения банку-эмитенту, аккредитивы подразделяются на покрытые и непокрытые.

Под покрытым аккредитивом понимается аккредитив, при открытии которого организация-приказодатель предоставляет в распоряжение банка-эмитента для исполнения этого аккредитива денежные средства в сумме аккредитива. При этом, в соглашении между приказодателем и банком-эмитентом может предусматриваться предоставление последним кредита приказодателю для выставления аккредитива в адрес получателя. В данном случае перечисление средств со счетов организации-приказодателя в покрытие аккредитива не производится.

При открытии непокрытого аккредитива средства в сумме аккредитива могут предоставляться банку-эмитенту не в момент открытия аккредитива, а переводиться приказодателем в течение срока действия аккредитива.

В любом случае приказодатель должен предоставить банку-эмитенту средства в сумме аккредитива в течение срока действия этого аккредитива до момента осуществления платежа по нему.

В бухгалтерском учете на сумму средств, предоставленных организацией банку-эмитенту, производится запись по дебету субсчета 55-1 «Аккредитивы» в корреспонденции с кредитом счетов 51 «Расчетный счет» (если расчеты производятся в национальной денежной единице Республики Беларусь), 52 «Валютные счета» (если расчеты производятся в иностранной валюте).

Организации-приказодателю может быть предоставлен кредит для проведения расчетов с контрагентом в форме аккредитива. В этом, случае будет составлена запись по дебету субсчета 55-1 «Аккредитивы» в корреспонденции с кредитом счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

За проведение расчетов при помощи аккредитива банки взимают комиссионное вознаграждение. Как правило, оно удерживается из суммы покрытия и в учете отражается по дебету счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и др. и кредиту субсчета 55-1 «Аккредитивы».

При наступлении условия, оговоренного при открытии аккредитива (отгрузка товара, выполнение работ и т.п.) банк, который производит расчеты по аккредитиву, перечисляет денежные средства в пользу получателя. В бухгалтерском учете организации-приказодателя при этом дебетуются счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом субсчета 55-1 «Аккредитивы».

В случае возврата неиспользованной части аккредитива (при его закрытии) составляется запись по дебету счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета» и кредиту субсчета 55-1 «Аккредитивы».

Если выставление аккредитива производилось в иностранной валюте, то при изменении курса Национального банка Республики Беларусь необходимо производить переоценку денежных средств, учитываемых на субсчете 55-1 «Аккредитивы». Возникшая положительная курсовая разница отражается в учете по дебету субсчета 55-1 «Аккредитивы» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». Отрицательная курсовая разница отражается по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту субсчета 55-1 «Аккредитивы».

Аналитический учет по субсчету 55-1 «Аккредитивы» ведется по каждому выставленному аккредитиву.

Для учета денежных средств, предназначенных для расчетов за товары и услуги с помощью чеков из чековых книжек, предназначен субсчет 55-2 «Чековые книжки».

Порядок осуществления расчетов в национальной денежной единице Республики Беларусь чеками из чековых книжек регламентируется Инструкцией о порядке проведения операций с использованием чеков из чековых книжек и расчетных чеков, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 29.03.2001г. № 64.

Для получения чековой книжки сельскохозяйственная организация представляет в обслуживающий банк заявление-обязательство и платежное поручение для депонирования средств на сумму чековой книжки на счетах специального режима, с которых производится списание сумм чеков из чековых книжек по мере их оплаты.

Депонирование денежных средств при получении чековых книжек отражается по дебету субсчета 55-2 «Чековые книжки» и кредиту счета 51 «Расчетный счет». Если чековая книжка выдавалась за счет кредита банка, то делается запись по дебету субсчета 55-2 «Чековые книжки» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Такими же записями оформляется пополнение субсчета 55-2 «Чековые книжки» при наличии неиспользованных чеков из чековой книжки и отсутствии средств на данном счете.

Суммы по чекам выданным организацией, но еще не оплаченным банком числятся на субсчете 55-2 «Чековые книжки».

На депонированную сумму чековой книжки банком могут начисляться проценты в порядке и размерах, предусмотренных договором между банком и организацией. Проценты отражаются в учете записью по дебету субсчета 55-2 «Чековые книжки» и кредиту счета 91 «Операционные доходы и расходы».

При предъявлении чека в банк чекодержателем и его оплате в бухгалтерском учете делается запись по дебету счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом субсчета 55-2 «Чековые книжки».

Возврат неиспользованного остатка средств осуществляется на текущий (расчетный) счет. При этом составляется запись по дебету счета 51 «Расчетный счет» и кредиту субсчета 55-2 «Чековые книжки».

При выдаче чековой книжки за счет внесения наличных денежных средств неиспользованный остаток может быть возвращен по заявлению чекодателя наличными денежными средствами. В учете в данном случае дебетуется счет 50 «Касса» в корреспонденции с субсчетом 55-2 «Чековые книжки».

При выдаче чековой книжки за счет кредита банка возврат неиспользованного остатка производится в счет погашения данного кредита и составляется запись по дебету счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и кредиту субсчета 55-2 «Чековые книжки».

Аналитический учет на данном субсчете ведется по каждой полученной чековой книжке.

Организации, с целью получения дохода, могут размещать свободные денежные средства на депозитных счетах в банках.

В депозиты могут размещаться денежные средства в официальной денежной единице Республики Беларусь или в иностранной валюте. Для учета данных средств используются субсчета 55-3 «Депозитные счета в официальной

денежной единице Республики Беларусь» и 55-4 «Депозитные счета в иностранной валюте».

При размещении денежных средств в депозит в бухгалтерском учете делается запись по дебету субсчетов 55-3, 55-4 и кредиту счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета».

За хранение денежных средств на депозитном счете банк выплачивает сельскохозяйственной организации проценты. Проценты по депозиту начисляются со дня поступления денежных средств банку до дня, предшествующего его возврату вкладчику, если иное не предусмотрено договором банковского депозита. На сумму полученных процентов может составляться запись по дебету счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счета 91 «Операционные доходы и расходы».

Если депозит размещен в иностранной валюте, то периодически с изменением курса Национального банка Республики Беларусь он подлежит переоценке. Возникшая положительная курсовая разница отражается в учете по дебету субсчета 55-4 «Депозитные счета в иностранной валюте» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». Отрицательная курсовая разница отражается по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту субсчета 55-4 «Депозитные счета в иностранной валюте».

Средства находящиеся на депозитных счетах организаций могут быть использованы ими для совершения безналичных расчетов только после их перечисления с депозитных счетов на текущие (расчетные) счета. Исходя из этого, в бухгалтерском учете при возврате средств составляется запись по дебету счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета» и кредиту субсчетов 55-3 «Депозитные счета в официальной денежной единице Республики Беларусь» и 55-4 «Депозитные счета в иностранной валюте».

Аналитический учет по данным субсчетам ведется по каждому вкладу.

При наличии у сельскохозяйственной организации обособленно хранящихся денежных средств целевого назначения, для их учета применяется субсчет 55-5 «Специальный счет средств целевого финансирования».

При получении средств в качестве целевого финансирования от других организаций и лиц, бюджета в учете составляется запись по дебету субсчета 55-5 «Специальный счет средств целевого финансирования» и кредиту счета 86 «Целевое финансирование». К таким средствам относятся средства, полученные на борьбу с болезнями растений и животных, известкование кислых почв, на строительство и реконструкцию основных средств и др.

При использовании полученных средств по целевому назначению составляются записи по дебету соответствующих счетов 50 «Касса», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. и кредиту субсчета 55-5 «Специальный счет средств целевого финансирования».

Аналитический учет по данному субсчету ведется в разрезе источников финансирования.

Сельскохозяйственным организациям в банке открываются субсчета для зачисления выручки, полученной от торгово-заготовительных и перерабатывающих предприятий и осуществления расчетов с физическими лицами за закупленную у них сельскохозяйственную продукцию путем зачисления средств с субсчета на текущие счета, открытые данным физическим лицам, либо путем выдачи наличными денежными средствами. Для учета указанных операций в бухгалтерском учете организации предназначен субсчет 55-6 «Другие счета в банке».

При поступлении средств от заготовительных организаций за реализованную им сельскохозяйственную продукцию, скот и птицу производится запись по дебету субсчета 55-6 «Другие счета в банке» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Также расчеты с физическими лицами за сданную ими сельскохозяйственную продукцию могут производиться за счет средств бюджетных ссуд и банковских кредитов. В данном случае, на сумму полученной бюджетной ссуды для расчетов с населением делается запись по дебету субсчета 55-6 «Другие счета в банке» и кредиту счета 86 «Целевое финансирование». При получении банковского кредита дебетуется субсчет 55-6 «Другие счета в банке» в корреспонденции с кредитом счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

При получении наличных денежных средств с данного счета в банке для расчетов со сдатчиками сельскохозяйственной продукции в кассу организации составляется запись по дебету счета 50 «Касса» и кредиту субсчета 55-6 «Другие счета в банке». При перечислении в безналичном порядке на вкладные счета физических лиц денежных средств, за закупленную у них сельскохозяйственную продукцию, в учете производится запись по дебету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту субсчета 55-6 «Другие счета в банке».

Для осуществления безналичных расчетов за товары и услуги с помощью корпоративных пластиковых карточек сельскохозяйственным организациям в банке открывается карт-счет. В балансе данных организаций средства предназначенные для расчетов с помощью пластиковых карт учитываются на субсчете 55-7 «Банковские карты».

Порядок проведения операций с помощью пластиковых карточек (в том числе и корпоративных) регламентируется Правилами осуществления операций с использованием банковских пластиковых карточек, утвержденными постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 29.03.2001г. №65.

При перечислении денежных средств на карт-счета, на сумму перечисления делается запись по дебету субсчета 55-7 «Банковские карты» и кредиту счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета».

Держатели пластиковых карточек могут осуществлять с их применением такие операции как получение наличных денежных средств (только в официальной денежной единице Республики Беларусь), расходование средств на служебные командировки и т.д.

Учитывая то, что держателем корпоративной пластиковой карточки является физическое лицо состоящее в трудовых отношениях с организацией на имя которой открыт в банке карт-счет, то учет всех расчетов с использованием указанной карточки производится с применением счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

При использовании средств, находящихся на карт-счете в учете организации совершается запись по дебету счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и кредиту субсчета 55-7 «Банковские карты».

Аналитический учет по данному субсчету ведется в разрезе карт-счетов, открытых организации.

Для аналитического учета денежных средств находящихся на специальных счетах в банке предназначена ведомость № 25-АПК. Записи в ведомости производятся в хронологическом порядке на основании выписок банков с приложенными к ним первичными документами. Ведомость № 25-АПК позволяет накапливать дебетовые и кредитовые обороты в разрезе субсчетов по счету 55 «Специальные счета в банках». Итоговые суммы кредитовых оборотов в разрезе корреспондирующих счетов переносятся в журнал-ордер № 2-АПК, в котором осуществляется синтетический учет операций по счету 55 «Специальные счета в банках». В конце месяца в журнале-ордере № 2-АПК подсчитывают обороты по кредиту счета 55 «Специальные счета в банках» в разрезе корреспондирующих счетов. После взаимной сверки показателей, отраженных в других регистрах: №1-АПК, №2-АПК, №4-АПК, №6-АПК, №8-АПК и др., кредитовые обороты по счету 55 «Специальные счета в банках» переносятся в Главную книгу. Одновременно суммы, составляющие этот кредитовый оборот, записываются по дебету соответствующих корреспондирующих счетов.

Извлечение из журнала-ордера № 2-АПК

Остаток на начало месяца ...1500000..... руб.
С кредита счета 52 (55) в дебет счетов: 50,51,57,60,62 и др.

Остаток на начало месяца 280000..... руб.
С кредита счета 57 в дебет счетов: 51,52,91 и др.

№ записи	Основание (№ документа или дата выписки)	50 Касса	51 Расчетный счет	62		76					Итого по кредиту счета 52 (55)	Основание (№ документа или дата выписки)	51 Расчетный счет	52 Валютный счет	26		Итого по кредиту счета 57
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9...	...	Б	1	2	3	4...	...
	Чековые книжки											Инкассированные денежные средства					
1	05.01			50000							50000	14.01	80000				80000
	Итого по субсчету			50000							50000	Итого по субсчету	80000				80000
	Другие счета в банке											Денежные средства для покупки валюты					
1	12.01	40000									40000	07.01		30000	2000		32000
2	17.01					350000					350000						
	Итого по субсчету	40000				350000					390000	Итого по субсчету		30000	2000		32000
	Итого по счету	40000		50000		350000					440000	Итого по счету	80000	30000	2000		112000

Остаток на конец месяца ...1850000.....руб.

Остаток на конец месяца 340000.....руб.

Журнал-ордер закончен «...» 20...г. В Главной книге суммы оборотов отражены. «...» 20...г.

Исполнитель
Главный бухгалтер

3.5 Учет переводов в пути.

Для обобщения информации о движении денежных средств (переводов) в официальной денежной единице Республики Беларусь и иностранной валюте в пути предназначен счет 57 «Переводы в пути».

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» и другие.

Денежную наличность сверх установленного лимита остатка кассы, а также в случае неустановленного лимита сельскохозяйственные организации должны сдавать в обслуживающие учреждения банков на свой счет в порядке и сроки, согласованные с этими учреждениями.

В том случае если организацией денежная наличность сдана инкассаторам, в вечернюю кассу банка сегодня, а будет зачислена на его счет в последующие дни, она должна использовать для отражения таких операций субсчет 57-1 «Инкассированные денежные средства».

Прием денежной наличности в вечернюю кассу банка через представителя организации осуществляется по объявлениям на взнос наличными, при этом принятая денежная наличность должна быть зачислена на соответствующие счета не позднее следующего рабочего дня. При сдаче денежной наличности инкассаторам организацией выписывается комплект препроводительной ведомости к сумке с денежной выручкой.

При передаче денежных средств инкассатору, при сдаче их предприятиям связи, в вечерние кассы банка в бухгалтерском учете сельскохозяйственной организации делается запись по дебету субсчета 57-1 «Инкассированные денежные средства» и кредиту счетов 50 «Касса», 71 «Расчеты с подотчетными лицами». При получении выписки обслуживающего банка, подтверждающей зачисление денежных средств на счет организации, кредитуются счета учета денежных средств 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета» в корреспонденции с кредитом субсчета 57-1 «Инкассированные денежные средства».

На субсчете 57-2 «Денежные средства для покупки валюты» отражаются суммы средств в официальной денежной единице Республики Беларусь перечисленных банку для участия в торгах по приобретению иностранной валюты.

Суммы денежных средств, перечисленные организацией банку на покупку иностранной валюты, отражаются по дебету субсчета 57-2 «Денежные средства для покупки валюты» и кредиту счета 51 «Расчетный счет».

Стоимость приобретенной иностранной валюты отражается в бухгалтерском учете организации по дебету счета 52 «Валютные счета» субсчет 4 «Специальный валютный счет» и кредиту субсчета 57-2 «Денежные средства

для покупки валюты» по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действовавшему на дату ее зачисления на специальный валютный счет.

При покупке иностранной валюты могут возникать расходы в сумме разницы между курсом покупки и официальным курсом Национального банка Республики Беларусь на момент покупки.

При возникновении расходов в сумме разницы между курсом покупки иностранной валюты и курсом Национального банка Республики Беларусь в учете производится запись по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту субсчета 57-2 «Денежные средства для покупки валюты».

При удержании комиссионного вознаграждения банком, за проведение операции покупки валюты из суммы ранее перечисленной сельскохозяйственной организацией для покупки иностранной валюты, производятся записи по дебету счетов 10 «Материалы», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 26 «Общехозяйственные расходы» и другие и кредиту субсчета 57-2 «Денежные средства для покупки валюты». 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, источников собственных средств.

Для учета направленной для продажи валюты используется субсчет 57-3 «Валютные средства для продажи».

Продажа иностранной валюты отражается в бухгалтерском учете следующим образом. На стоимость иностранной валюты, подлежащей продаже и перечисленной банку, производится запись по дебету субсчета 57-3 «Валютные средства для продажи» и кредиту счета 52 «Валютные счета». Данная операция отражается в бухгалтерском учете по курсу Национального банка Республики Беларусь на день списания валюты с валютного счета.

При изменении курса Национального банка Республики Беларусь до момента фактической продажи иностранной валюты на бирже, иностранная валюта учитываемая на субсчете 57-3 «Валютные средства для продажи» подлежит переоценке. Возникшая положительная курсовая разница отражается в учете по дебету субсчета 57-3 «Валютные средства для продажи» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». Отрицательная курсовая разница отражается по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту субсчета 57-3 «Валютные средства для продажи».

Операции по продаже иностранной валюты отражаются в бухгалтерском учете с использованием счета 91 «Операционные доходы и расходы».

На стоимость проданной иностранной валюты, пересчитанной в денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату ее продажи, составляется запись по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы» и кредиту субсчета 57-3 «Валютные средства для продажи».

При уплате комиссионного вознаграждения банку за проведение продажи иностранной валюты с текущего (расчетного) счета организации совершается запись по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы» и кредиту счета 51 «Расчетный счет».

Поступившие средства в официальной денежной единице Республики Беларусь от продажи иностранной валюты отражаются по дебету счета 51 «Расчетный счет» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Операционные доходы и расходы» по курсу продажи.

Субсчет 57-4 «Переводы в пути по банковским картам» используется для отражения операций по продаже товаров и оказании услуг с применением банковских карт. На данном субсчете на временной основе отражаются суммы вырученные организацией за проданные товары, оказанные услуги до возмещения их эмитентом пластиковых карт и зачисления на текущий (расчетный) счет организации. На стоимость проданных товаров и оказанных услуг с оплатой в порядке списания денег с пластиковых банковских карт производится запись по дебету субсчета 57-4 «Переводы в пути по банковским картам» и кредиту счета 90 «Реализация». При поступлении денежных средств на текущий (расчетный) счет организации дебетуется счет 51 «Расчетный счет» в корреспонденции с кредитом субсчета 57-4 «Переводы в пути по банковским картам».

Аналитический учет по счету 57 «Переводы в пути» ведется по каждой сумме средств, находящихся в пути с обособленным учетом переводов в иностранной валюте. Для аналитического учета указанных переводов предназначена ведомость № 25-АПК. Записи в ведомости производятся в хронологическом порядке на основании выписок банков, квитанции кредитных организаций, почтовых отделений, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам, карт-чеков и т.п. Ведомость № 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 № 2-АПК, в котором осуществляется синтетический учет операций по счету 57 «Переводы в пути». В конце месяца в журнале-ордере № 2-АПК подсчитывают обороты по кредиту счета 57 в разрезе корреспондирующих счетов. После взаимной сверки показателей, отраженных в других регистрах: №1-АПК, №2-АПК, №6-АПК, №7-АПК и др., кредитовые обороты по счету 57 «Переводы в пути» переносятся в Главную книгу. Одновременно суммы, составляющие этот кредитовый оборот, записываются по дебету соответствующих корреспондирующих счетов.

ГЛАВА 4. УЧЕТ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

4.1 Формы безналичных расчетов

В процессе деятельности сельскохозяйственные предприятия вступают во взаимоотношения с другими предприятиями и организациями, возникающие ввиду приобретения материально-производственных ресурсов, реализации готовой продукции и т.д. Так, приобретая необходимые материальные ценности для производственного процесса, предприятия вступают в расчетные взаимоотношения с поставщиками нефтепродуктов, минеральных удобрений, запасных частей и др.

В процессе реализации произведенной продукции возникают расчетные отношения с заготовительными организациями: хлебоприемными пунктами, молокозаводами, мясокомбинатами, плодоовощными комбинатами и др. Кроме этого, предприятия вступают во взаимоотношения с финансовыми органами по налогам, фондом социальной защиты населения, фондом содействия занятости населения и др., а также могут иметь расчетные взаимоотношения с отдельными лицами.

Предприятия могут иметь расчетные взаимоотношения с вышестоящими и другими организациями по перераспределению средств, долевого участию и другим обязательствам.

Расчеты между предприятиями и организациями производятся в безналичном порядке при соблюдении следующих условий:

платежи производятся предварительно, т.е. до отгрузки материальных ценностей, или после отгрузки товарно-материальных ценностей, выполнения работ и оказания услуг;

платежи осуществляются с согласия плательщика или по его поручению. Плательщик имеет право отказаться от платежа (акцепта) в случаях, предусмотренных законодательством и договором. Безакцептное списание средств со счетов плательщиков производится лишь в случаях, установленных законодательством, договором и правилами расчетов;

платежи производятся за счет собственных средств плательщика, а в отдельных случаях за счет кредитов банка;

все платежи со счетов предприятий осуществляются в порядке наступления сроков платежей.

Безналичные расчеты осуществляются с помощью документов, которые должны соответствовать установленным стандартам и содержать следующие реквизиты:

наименование расчетного документа;

номер расчетного документа, число, месяц, год его выписки.

Число указывается цифрами, месяц — прописью, год — цифрами;

наименование, код и местонахождение банка плательщика;

наименование плательщика и номер его счета в банке;

наименование получателя средств, номер его счета и наименование, код и местонахождение обслуживающего банка;
назначение и сумму (цифрами и прописью) платежа;
вид операции.

Расчетные документы на перечисление средств в бюджет должны содержать такие дополнительные реквизиты как учетный номер налогоплательщика и код платежа в бюджет.

Помарки и подчистки в расчетных документах не допускаются. Списание средств со счетов плательщиков производится только на основании первого экземпляра расчетного документа, имеющего подписи руководителя и главного бухгалтера и печать предприятия.

В настоящее время между предприятиями и организациями применяются следующие формы расчетов: платежными поручениями, платежными требованиями-поручениями, платежными требованиями, аккредитивами, чеками, в порядке плановых платежей, расчеты на основе зачета взаимных требований, беспорное списание средств со счетов плательщиков, расчеты чеками из чековой книжки, расчетными чеками. Применяемые формы безналичных расчетов регламентируются утвержденным Положением о безналичных расчетах в Республике Беларусь.

Платежное поручение — это распоряжение владельца расчетного или другого счета обслуживающему его банку о перечислении получателям определенной суммы денежных средств, указанной в поручении.

Платежные поручения применяются как при иногородних, так и одногородних расчетах.

Платежными поручениями могут производиться расчеты:

за полученные товары и оказанные услуги при условии ссылки в поручении на номер и дату товарно-транспортного или другого документа, подтверждающего отпуск товаров, выполнение работ или оказания услуг;

по нетоварным операциям;

при предварительной оплате товаров и услуг, если это предусмотрено договором;

при авансовых платежах;

оплате товарных векселей.

Заготовительные организации производят расчеты с хозяйствами за сданную сельскохозяйственную продукцию платежными поручениями, если иное не оговорено в договоре. Поручения принимаются от плательщика к исполнению только при наличии средств на счете.

Поручения действительны в течение десяти дней со дня их выписки, причем день выписки поручения в расчет не принимается. Выписываются платежные поручения в трех экземплярах, первый из которых с подписями и оттиском печати плательщика служит основанием для проведения операций по списанию средств, второй экземпляр направляется получателю денег вместе с выпиской из его расчетного счета, а третий — выдается плательщику с

распиской в приеме поручения и штампом учреждения банка. При перечислении средств нескольким получателям денег предприятие может использовать сводное платежное поручение.

При недостаточности средств на расчетном счете платежные поручения оплачиваются частично в пределах остатков средств на счете плательщика.

В отдельных случаях применяются расчеты платежными поручениями, акцептованными банком. В практике эта форма применяется:

при возврате финорганами, органами государственного налогового комитета и таможенными органами доходов бюджета через предприятия связи;

при расчетах с предприятиями связи за переводы, совершаемые через почту, пересылку почтовых посылок и в оплату наложенных платежей;

при расчетах с транспортными организациями за перевозки грузов, пассажиров и их багажа.

Поручения акцептуются банком при условии депонирования указанной в нем суммы на отдельном счете «Акцептованные платежные поручения».

Платательщик, желающий произвести расчеты акцептованным банком поручением, представляет в обслуживающий его банк для акцепта поручение в четырех экземплярах. Первые два экземпляра подписываются руководителем и главным бухгалтером предприятия и заверяются оттиском печати. Первый экземпляр поручения скрепляется оттиском печати банка и выдается доверенному лицу плательщика, образец подписи которого приведен в тексте поручения, под расписку на втором экземпляре поручения. При необходимости банк может проверить документы, удостоверяющие личность получателя поручения.

Платательщик передает акцептованное банком поручение предприятию связи или транспортной организации, которое представляет их в обслуживающие их банки вместе с поручением-реестром платежных поручений на взыскание платежа. На основании представленных поручений-реестров банк производит оплату и зачисляет средства на счета предприятий связи и других организаций за отгруженную продукцию или оказанные услуги.

Акцептованные поручения, не принятые к оплате вследствие их неправильного оформления, истечения срока действия или по другим причинам, возвращаются предприятию, представившему реестр.

Сумма неиспользованного акцептованного поручения восстанавливается на счете плательщика.

Предприятия могут осуществлять переводы средств через предприятия связи:

на имя отдельных граждан причитающихся лично им средств (пенсии, алименты, заработная плата, авторский гонорар и др.);

на расходы для выплаты заработной платы, по организованному набору рабочих и по заготовке сельскохозяйственной продукции в местах, где нет банков;

наличных сумм торговой выручки, налогов и других средств для зачисления на счета в банках.

С предприятиями связи расчеты за переводы осуществляются, как правило, акцептованными поручениями.

При осуществлении переводов со своих счетов через предприятия связи в бланках-переводах указывается наименование получателя денег, номер его расчетного счета, а также наименование и номер (код) банка, в котором находится этот счет. Предприятия связи оплачивают поступившие в адрес предприятий-получателей переводы поручениями, составляемыми в четырех экземплярах.

В случае перевода средств отдельным лицам организация-плательщик представляет в банк поручение, в котором указывается предприятие связи, оплачивающее переводы наличными, и назначение перечисляемых сумм.

Платежное требование-поручение — это расчетный документ, где содержится требование получателя средств к плательщику оплатить на основании направленных ему, минуя обслуживающий банк, отгрузочных и других документов.

Требования-поручения выписываются получателем средств на бланке установленной формы и вместе с отгрузочными и другими предусмотренными договором документами направляются непосредственно плательщику. На первом экземпляре требования-поручения должны быть подписи и оттиск печати получателя средств.

При согласии оплатить требование-поручение плательщик представляет его в обслуживающий банк в 3-х экземплярах. На первом и втором экземплярах должны быть подписи и оттиск печати плательщика.

Требования-поручения принимаются банком к исполнению в сумме, акцептованной плательщиком.

Срок, в течение которого плательщик обязан представить в банк требование-поручение, определяется сторонами в договоре и банком не контролируется.

В случае отказа оплатить требование полностью или частично плательщик уведомляет об этом непосредственно получателя в порядке и сроки, определенные договором.

В случае расчетов платежными требованиями (акцептная, или инкассовая форма) получатель средств представляет в обслуживающий его банк расчетный документ (платежное требование), содержащий требование к плательщику об уплате получателю определенной суммы через банк за товарно-материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги. Следовательно, обслуживающий поставщика банк принимает от него платежное требование на инкассо, что означает обязательство банка получить денежные средства от должника (покупателя) путем предъявления ему платежных документов.

Данная форма расчетов применяется между сельскохозяйственными предприятиями, заготовительными организациями, предприятиями торговли и другими покупателями сельскохозяйственной продукции. Указанная форма расчетов устанавливается договором между поставщиками и покупателями.

Платежное требование сдается получателем средств на инкассо в 3-х экземплярах вслед за отгрузкой товара или оказанием услуг, но не позднее срока исковой давности. Банк плательщика принимает требования к оплате в случае его акцепта. Акцепт — согласие плательщика на оплату предъявленных ему платежных требований. Требования оплачиваются с предварительным акцептом, срок которого три рабочих дня, не считая дня поступления требования в банк.

Плательщик имеет право заявить обслуживающему его банку отказ от акцепта требования в течение установленного срока предварительного акцепта. Отказ может быть полным или частичным с указанием основания для него.

В требованиях в обязательном порядке указываются дата и номер договора, дата отгрузки и номера товарно-транспортных или заменяющих документов, способ отправления продукции. На первом и третьем экземпляре требования должны быть подписи и оттиск печати получателя средств.

Требования представляются в банк на инкассо в течение 10 дней со дня их выписки вместе с реестром установленной формы, составленном в двух экземплярах. На всех экземплярах реестров указывается дата фактического представления их в банк.

Первый экземпляр реестра заверяется подписями и оттиском печати получателя средств.

Плательщик обязан следить за поступающими в банк на его имя требованиями.

Для извещения о предстоящем платеже и для акцепта плательщику представляется третий экземпляр требования. Отказ от акцепта требования оформляется заявлением произвольной формы в трех экземплярах, которое заверяется подписями лиц и оттиском печати плательщика.

При наступлении срока платежа и наличии достаточных средств на счете плательщика соответствующая сумма списывается банком и зачисляется на счет получателя.

Аккредитивная форма расчетов гарантирует своевременность и полноту платежа поставщику за отгруженные товары или оказанные услуги. Аккредитив — это поручение банка плательщика (банк-имитент) производить оплату счетов поставщика за отгруженный им товар или оказанные услуги на условиях, предусмотренных в аккредитивном заявлении покупателя.

Аккредитив может быть отзывным и безотзывным. Отзывной аккредитив может быть изменен или аннулирован в любой момент без предварительного уведомления получателя средств (бенефициара).

Для открытия аккредитива плательщик представляет обслуживающему банку (банк-имитент) заявление на аккредитив в 4-х экземплярах, в котором указываются:

- вид аккредитива;
- наименование приказодателя;
- наименование и местонахождение банка-эмитента;
- наименование бенефициара;
- наименование и местонахождение банка бенефициара;
- сумма аккредитива;
- номер, дата договора, на основании которого открывается аккредитив;
- срок действия аккредитива;
- порядок оплаты документов;
- полное и точное наименование документов, против которых производятся выплаты по аккредитиву, порядок их оформления;
- срок представления документов в банк бенефициара;
- наименование товара;
- дата отгрузки товара.

Аккредитив может быть выставлен за счет собственных средств плательщика или за счет кредитов банка. Выставленный аккредитив предназначен для расчетов только с одним поставщиком (бенефициаром). Срок действия и порядок расчетов по аккредитиву устанавливаются договором между плательщиком и поставщиком.

Расчеты между предприятиями могут производиться с помощью чеков из чековых книжек. Чек — это письменное поручение владельца расчетного счета (чекодателя) банку о перечислении необходимой суммы средств на счет получателя средств (чекодержателю).

Бланки чеков изготавливаются банком, брошюруются в книжки по 10, 20, 25 и 50 листов. Срок действия чековой книжки 1 год.

Для получения чековой книжки предприятие представляет в банк заявление-обязательство в одном экземпляре и платежное поручение в двух экземплярах, на основании которых осуществляется депонирование средств для оплаты выдаваемых чеков.

Бланки чековых книжек являются документами строгой отчетности. Не разрешается передавать чековые книжки поставщикам, а также подписывать незаполненные бланки чеков.

Полученные в банке чековые книжки могут быть выданы экспедитору или другому подотчетному лицу для производства расчетов за купленные материалы, оказанные услуги.

Чеки выписываются в сумме платежа за товары по приемо-сдаточным документам, если они фактически вывезены покупателем или доставлены ему. Выписанные чеки подписываются должностным лицом покупателя на основании доверенности.

Организации, получившие чеки, предъявляют их в обслуживающее учреждение банка. Чеки предъявляются в банк вместе с поручением-реестром на бланке установленной формы в двух экземплярах, если счета чекодателя и получателя средств находятся в одном учреждении банка, и в четырех экземплярах — если в разных отделениях банка.

При приеме от чекодержателей полученных ими в платеж чеков банк проверяет правильность оформления чеков, реквизиты поручений-реестров, соблюдение сроков их действия, после чего пересылает в банк чекодателя для списания средств.

Банк чекодателя, получив поручение-реестр, регистрирует его и при наличии средств на счете чекодателя оплачивает его.

Если в книжке осталась неиспользованная сумма, то она зачисляется по поручению владельца книжки на его расчетный счет или переносится на новую книжку чеков.

Безналичные расчеты физических лиц с юридическими лицами могут осуществляться посредством расчетных чеков. Расчетный чек — это именной расчетно-денежный документ чекодателя на специальном бланке, который поручает банку перечислить с его счета определенную сумму на счет получателя-чекодержателя. Расчетный чек может быть выдан банком за счет средств, имеющихся на текущем счете физического лица, либо после внесения в банк наличных денежных средств. Выдача расчетных чеков на имя организации или на предъявителя не производится.

После проверки и принятия чека в уплату за товар чекодержатель заполняет на обороте расчетного чека соответствующие реквизиты, ставит дату об уплате и представляет его по месту открытия своего расчетного счета вместе с поручением-реестром.

Расчеты в порядке плановых платежей используются при равномерных постоянных поставках товаров или оказании услуг. В этом случае расчеты осуществляются периодически по договоренности сторон, а не по каждой поставке товаров, путем уплаты платежей равными суммами в обусловленные сроки. Сумма плановых платежей зависит от объема поставок товаров на предстоящий период и установленной (согласованной) периодичности платежей. Стороны обязаны периодически, но не реже одного раза в месяц, уточнять свои расчеты на основе фактического отпуска товаров или оказания услуг за истекший период и производить перерасчеты. Образовавшаяся разница может перечисляться отдельным поручением или засчитываться при очередном платеже.

В день наступления срока платежа плательщик представляет в банк платежное поручение с указанием, что это плановый платеж.

Бесспорное списание средств со счетов всех предприятий осуществляют государственные налоговые инспекции при взыскании недоимок по налогам и другим обязательным платежам в бюджет, штрафов и иных санкций в

соответствии с законодательными актами, а также по исполнительным и приравненным к ним документам.

Списание средств со счетов в бесспорном порядке производится на основании инкассовых распоряжений взыскателей, представляемых на бланке платежного требования. В распоряжении делается ссылка на дату и номер исполнительного или приравненного к нему документа. Инкассовые распоряжения с приложением исполнительных документов, плательщиков представляются взыскателем средств непосредственно в банк, обслуживающий взыскателя.

Таким образом, для осуществления расчетных операций предприятия используются различные формы безналичных расчетов, что способствует ускорению расчетов и оборачиваемости оборотных средств.

4.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Расчеты с поставщиками и подрядчиками относятся к одному из видов внешних расчетов, возникающих между организациями в процессе финансово-хозяйственной деятельности (см. рис 1.).

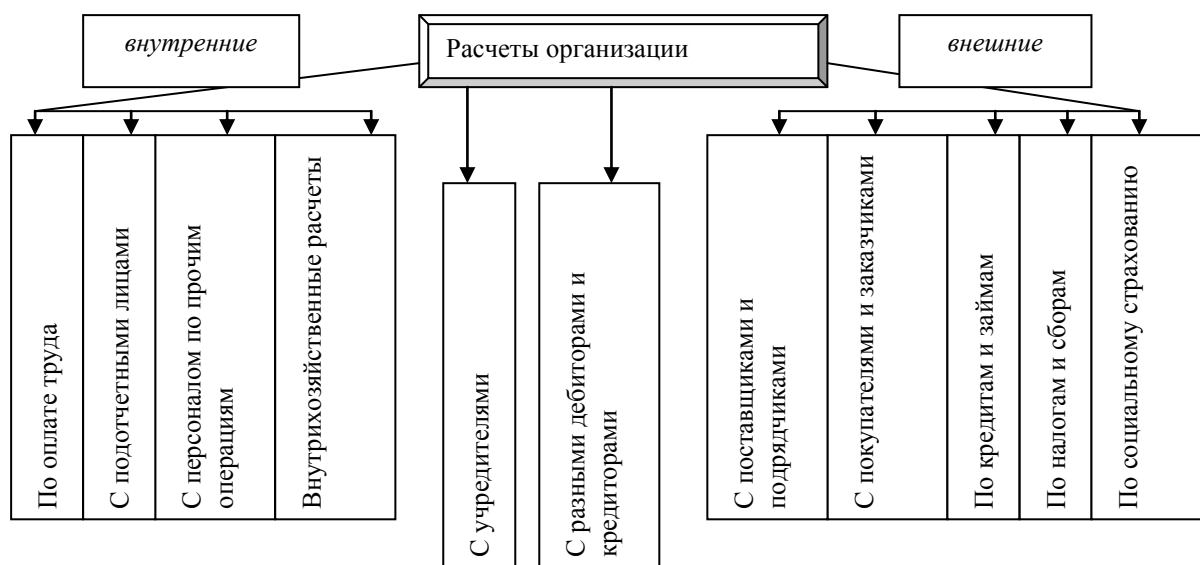


Рис. 4.1. Виды расчетов между организациями.

Поставщиками и подрядчиками являются организации, поставляющие товарно-материальные ценности (сырье и другие материалы, товары), оказывающие услуги (транспортные, строительные и т.д.), выполняющие работы (погрузочно-разгрузочные, монтаж и установка оборудования). Для покупателей и заказчиков такие обязательства рассматриваются как кредиторская задолженность с отражением в текущем учете на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» предназначен для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками за

поступившие товарно-материальные ценности, выполненные работы и услуги, а также по выданным им авансам под поставку материальных ценностей либо под выполнение работ, а также по оплате продукции и работ, принятых от заказчиков при частичной готовности.

На стоимость поступивших от поставщиков товарно-материальных ценностей (оказанных услуг, выполненных работ) счет 60 кредитуют в сумме расчетного документа в корреспонденции с дебетом счетов, предназначенных для учета этих ценностей (затрат).

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» на сумму задолженности перед подрядчиками за выполненные работы по строительству основных средств, монтажу оборудования и т.д.

Дебет счета 10 «Материалы» - на стоимость материалов по учетным ценам;

Дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» - на стоимость материалов по покупным ценам;

Дебет счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» - на стоимость принятых работ, оказанных услуг;

Дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» на суммы НДС, подлежащие оплате поставщикам или подрядчикам, если в соответствии с законодательством НДС подлежит вычету;

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Суммы, оплаченные по расчетным документам на материальные ценности или товары, отгруженные поставщиками, но не прибывшие на конец месяца на склад, организация – покупатель отражает только по дебету счета 60 в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств. По мере поступления указанных товарно-материальных ценностей их стоимость отражают по кредиту счета 60 в корреспонденции со счетами по учету ценностей.

По дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражается оплата поставщикам (подрядчикам) за поставленные товарно-материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги.

Пример. По договору организация приобретает материалы на сумму 2360000 руб. Ставка НДС по приобретаемым материалам 18%, сумма – 360000 руб. В соответствии с договором покупатель перечисляет аванс поставщику материалов в сумме 1180000 руб. После получения материалов организация перечисляет поставщику оставшуюся сумму.

В бухгалтерском учете покупателя необходимо произвести следующие записи:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Кредит счета 51 «Расчетный счет – перечислен аванс поставщику материалов – 1180000 руб.;

Дебет счета 10 «Материалы» на покупную стоимость поступивших материалов без учета НДС – 2000000 руб.;

Дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» - на сумму выделенного в товаросопроводительных документах налога – 360000 руб.;

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на сумму задолженности за полученные материалы – 2360000 руб.;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Кредит счета 51 «Расчетный счет» - на сумму доплаты поставщику за материалы – 1180000 руб.

Аналитический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведется в разрезе поставщиков, подрядчиков (по предъявленным счетам). Построение аналитического учета должно позволить получить развернутую информацию в разрезе:

- поставщиков (подрядчиков) по акцептованным расчетным документам срок оплаты которых не наступил;
- поставщиков (подрядчиков) по расчетным документам неоплаченным в установленный срок;
- поставщиков по выданным векселям срок оплаты которых не наступил;
- поставщиков по просроченным оплатой векселям;
- поставщиков (подрядчиков) по выданным им авансам.

Для учета операций по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» при журнально-ордерной форме учета предназначен журнал-ордер формы № 6-АПК и приложение к нему «Реестр операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками» формы № 6а.

При отражении операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками в регистрах учета необходимо иметь в виду:

в регистрах журнально-ордерной формы учет этих расчетов, как правило, ведут позиционным способом по каждому документу (счету, товарно-транспортной, товарной накладной и другому расчетному документу). Учет расчетов в целом в разрезе поставщиков (подрядчиков) с отражением движения и выявления остатка ведут только в случаях, когда эти расчеты осуществляются в порядке плановых платежей;

независимо от величины суммы по расчетному документу и формы расчетов (инкассо, аккредитивы и т.д.) все расчеты за отгруженные поставщиком товарно-материальные ценности и принятые от подрядчиков работы (услуги) должны найти отражение на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Если к моменту поступления ценностей на склад получателя или оформления приемки работ (услуг) расчетные документы уже оплачены, то в этих случаях записи также должны производиться в корреспонденции со счетом 60.

В журнале-ордере формы № 6-АПК организуется аналитический и синтетический учет всех операций по расчетам с поставщиками и

подрядчиками, отражаемых по счету 60 в корреспонденции с соответствующими счетами. Журнал-ордер открывается на месяц (квартал, полугодие или год) с использованием вкладных листов.

Журнал-ордер № 6-АПК состоит из двух разделов: Оборот по кредиту счета 60 для записи в Главную книгу; Аналитические данные к счету 60. На последней странице журнала-ордера приводятся сводные контрольные данные о состоянии расчетов с поставщиками и подрядчиками на конец отчетного периода. В нем показаны остатки задолженности поставщикам и подрядчикам на конец каждого месяца.

Аналитический учет ведется в журнале-ордере № 6-АПК отдельно по каждому поставщику и подрядчику. В организациях при значительном количестве расчетных операций необходимые данные по отдельным поставщикам предварительно накапливают в Реестре операций по расчетам с поставщиками, подрядчиками (приложение к журналу-ордеру № 6-АПК), открываемом на тот же период, что и журнал-ордер, на каждого поставщика (подрядчика).

Накапливание данных по операциям, связанным с заготовлением товарно-материальных ценностей, можно осуществить и на отдельных бланках журналов-ордеров № 6-АПК. Например, сельскохозяйственные организации могут обособлено учитывать операции по заготовлению материальных ценностей, приобретаемых для капитального строительства.

При открытии журнала-ордера № 6-АПК в нем указываются остатки на начало месяца: по дебету – суммы оплаченные или зачтенные поставщикам, по кредиту – суммы причитающиеся поставщикам.

Записи по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (левая сторона журнала-ордера) производятся по графам в корреспонденции с дебетуемыми счетами по учету товарно-материальных ценностей (07, 10, 11, 41), затрат на производство (20-29), вложений во внеоборотные активы (08) и др. При этом по отдельным графам отражаются суммы налога на добавленную стоимость (18, 08).

Правая сторона журнала-ордера предназначена для отражения операций по дебету счета 60, т.е. записей об оплате поставщикам и подрядчикам за поставленные товарно-материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги и другим списаниям. При записях по дебету счета указываются кредитуемые счета (счета по учету денежных средств, кредитов банка и др.)

В случае продления срока погашения соответствующих обязательств эти суммы записываются в отдельные графы в конце журнала-ордера.

Отдельные графы в журнале-ордере выделены для записи даты совершения операций, номеров документов, наименований поставщиков или подрядчиков, а так же сальдо на начало и конец месяца.

Итоги левой части журнала-ордера по окончании месяца переносятся в главную книгу, итоги правой части используются для сверки оборотов с другими журналами-ордерами.

Записи по кредиту счета 60, как в журнале-ордере, так и в реестре, в части сумм, причитающихся за материально-производственные запасы (работы, услуги), производят на основании предъявленных поставщиками (подрядчиками) и принятых к оплате расчетных документов. Поступление материалов должно быть надлежащим образом оформлено и подтверждено соответствующими приходными документами. Поэтому учетные данные товаро-транспортных, товарных накладных или документов их заменяющих, принимаются к записи лишь после их тщательной проверки.

«Реестр операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками» формы № ба можно также использовать при осуществлении расчетов в порядке плановых платежей. Для этого по отдельной строке записывают сумму задолженности на начало отчетного периода и наименование поставщика, а по всем строкам производят соответствующие записи. Причем, поступление материальных ценностей за определенный срок отражают в графе 5, а сумму НДС – в графе 6 (графы 7 и 8 не заполняют), а по мере наступления срока платежа делают отметку об оплате. Реестр в этом случае открывают на квартал, полугодие или год с отражением по строкам данных за каждый месяц в хронологическом порядке по каждому расчетному документу поставщика к одному документу за определенный период об оплате.

В конце месяца в реестре подсчитываются обороты по кредиту и дебету счету 60, которые переносят из реестров в журнал-ордер № 6-АПК, где для каждого поставщика (подрядчика) отводят одну строку. Разовые расчетные операции с поставщиками и подрядчиками отражают непосредственно в журнале-ордере № 6-АПК.

В течение месяца записи в журнале-ордере № 6-АПК (или реестре) делаются на основании счетов-фактур или заменяющих их документов по мере поступления соответствующих ценностей на склады организации.

Суммы, принятые к платежу по кредиту счета 60, отражаются в соответствующих графах журнала-ордера по слагаемым, определяющим покупную стоимость поступивших материальных ценностей, отдельно записывается суммы зачетов по задолженностям, НДС и общая сумма, принятая к оплате. Если при принятии товарно-материальных ценностей выявлена недостача, то наряду со слагаемыми покупной стоимости поступивших ценностей отдельно указывается сумма недостачи. В таком же порядке фиксируются претензии по сортности, комплектности, качеству и т.д., выявленные при приемке ценностей. По поступившим товарно-материальным ценностям в журнале-ордере также показывается их стоимость по учетным ценам.

Суммы, составляющие покупную стоимость товарно-материальных ценностей, показывают в обособленных графах журнала-ордера по отдельным

субсчетах, предназначенным для учета товарно-материальных ценностей, а в необходимых случаях – по группам материалов внутри каждого счета без разбивки по складам, на которые поступили указанные ценности. В реестре слагаемые покупной стоимости суммы записывают в графе «Отклонения». Соответствующие суммы должны найти отражение в Ведомости учета материальных ценностей, товаров и тары (формы № 46-АПК).

Излишки, выявленные при приемке ценностей, показывают в журнале-ордере отдельной строкой.

Суммы претензий и недостач указывают в корреспонденции с дебетом счетов 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям» и 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», а произведенные зачеты с поставщиками или подрядчиками – с дебета счета, по которым засчитывалась дебиторская задолженность.

Суммы задолженности за произведенные подрядчиками работы и оказанные услуги отражают в журнале-ордере № 6-АПК и реестрах № 6а на основании расчетных документов по мере их приемки. Причитающиеся подрядчикам суммы показывают в корреспонденции с дебетом счетов, на которых должны быть учтены соответствующие затраты. Суммы зачетов и претензий, возникающих после акцепта расчетных документов, записывают в отдельных графах в корреспонденции с дебетом счетов, на которых отражают эти расчеты (счета 60, 76 и т.д.)

В журнале-ордере № 6-АПК и реестрах № 6а помимо записей по кредиту счета 60 на причитающиеся поставщикам и подрядчикам стоимость товарно-материальных ценностей (работ, услуг) отмечают суммы оплаты, зачетов и списаний по каждому расчетному документу отдельно. Оплату с расчетного счета выделяют в отдельной графе, а оплату из кассы, валютного счета и разного рода зачеты и списания производят в графах 19 и 20 с указанием корреспондирующего счета и суммы.

При этом отметки об оплате расчетных документов и списания делают на основании выписок банка, кассовых ордеров или других денежных документов в течение двух месяцев на бланках тех же журналов-ордеров, в которых нашли отражение данные о поступлении груза, принятии работ (услуг), то есть там же, где значатся причитающиеся поставщикам и подрядчикам, а также в соответствующих реестрах. Разного рода списания (недоплаченные суммы, принимаемые на учет как кредиторская задолженность по разным расчетам, суммы, обращаемые в погашение соответствующей дебиторской задолженности, не показанной в расчетных документах как зачет), отражают по справкам, составленным бухгалтерией.

По истечении двух месяцев суммы, оставшиеся неоплаченными или несписанными переносят отдельно по каждому документу в графу «Остаток на начало месяца» журнала-ордера третьего месяца. В дальнейшем отметку об оплате, списании или сторно делают уже в данном журнале-ордере.

Если журнал-ордер ведут в течение квартала, полугодия или года, то отметку об оплате делают на соответствующей странице, на которой записывают данные за отчетный месяц. В открытых на этот же период реестрах записи за каждый месяц производятся по строкам за каждый месяц.

В организациях перенос данных из одного журнала-ордера № 6-АПК в другой производят в тех случаях, когда поставку материальных ценностей для капитального строительства, учитываемых на общем балансе, отражают на отдельном бланке. В тех организациях, которые отдельный бланк указанного регистра используют только по расчетам за работы и услуги, данные, отраженные, в разных бланках, не обобщают. В этом случае дебетуемые счета, по некоторым произведены записи (в корреспонденции с кредитом счета 60), будут различные, а общая сумма записей по кредиту счета 60 найдет отражение в одном месте в графе «Итого».

Из второго раздела журнала-ордера общая сумма кредитового оборота переносится в конце месяца в первый раздел журнала-ордера, на основании которого в свою очередь производятся записи в Главную книгу. Одновременно остатки по счету 60 переносятся в таблицу «Аналитические данные к счету 60», размещенную на последней странице журнала-ордера.

Кредитовый оборот по счету 60 (первый раздел журнала-ордера) записывают в Главную книгу в графу «Оборот по кредиту счета», а сумму по дебету счетов, составляющих этот оборот, переносят в Главную книгу в дебет соответствующих счетов в графы «с кредита счета 60». Записи в Главную книгу отмечают на последней странице журнала-ордера.

Итоги журнала-ордера № 6-АПК должны быть увязаны с соответствующими данными по синтетическим счетам. Итоги суммы оплаты и списаний за текущий месяц плюс суммы, оставшиеся неоплаченными и несписанными должны равняться итогу графы 14 плюс задолженность поставщикам и подрядчикам на начало месяца.

В журнале-ордере № 6-АПК указывают остатки на начало и конец месяца развернуто: по дебету – суммы, оплаченные поставщиками, по кредиту – суммы, причитающиеся поставщикам, подсчитывают итоги по корреспондирующим счетам и сверяют их с соответствующими учетными регистрами.

Сверку оборотов по счету 60 в журнале-ордере № 6-АПК производят следующим образом. Кредитовый оборот счета 60 сверяют: с дебетом счетов 07, 10 – с данными ведомостей № 46-АПК, счета 11 – ведомости № 73-АПК, счета 20, субсчет 1, - с данными производственных отчетов по растениеводству № 18А, по счету 20, субсчет 2, - производственному отчету по животноводству № 18Б и т.д. Дебетовый оборот по счету 60 в журнале-ордере сверяют: с кредитом счета 51 – с данными журнала-ордера № 2-АПК, счета 55 – с данными соответствующего раздела журнала-ордера № 3-АПК, счета 66 – журнала-ордера № 4-АПК и т.д.

4.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками.

Покупатели и заказчики – это организации, приобретающие на основании договоров произведенную продукцию, товары, прочие ценности, выполненные работы и оказываемые им услуги. Формирование данной дебиторской задолженности отражается в учете в соответствии с вариантом учетной политики, выбранной организацией по моменту реализации.

Если в учетной политике организации оговорен момент признания выручки по оплате, то в бухгалтерском учете дебиторская задолженность покупателей накапливается на дебете счета 45 «Товары отгруженные» по производственной себестоимости готовой продукции в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция».

В случае если в учетной политике организации оговорен момент реализации продукции по отгрузке, дебиторская задолженность формируется на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». В соответствии с типовым планом счетов к счету 62 могут открываться следующие субсчета:

62-1 «Расчеты по государственным закупкам»

62-2 «Расчеты с прочими покупателями и заказчиками»

62-3 «Векселя полученные»

62-4 «Авансы полученные»

Аналитический учет расчетов по счету 62 ведется по каждому покупателю и заказчику в ведомости аналитического учета расчетов (форма № 38-АПК).

Субсчет 62-1 «Расчеты по государственным закупкам» используется в случае реализации сельскохозяйственной продукции, молодняка животных на откорме заготовительным (перерабатывающим) организациям в порядке выполнения договоров на поставку продукции.

Для отражения задолженности заготовительных организаций за реализованную продукцию, скот и птицу, принятых у населения также используется первый субсчет счета 62.

Субсчет 62-2 «Расчеты с прочими покупателями и заказчиками» используется для отражения расчетов с прочими организациями по реализованной им продукции, оказанным услугам, выполненным работам.

На субсчете 62-3 «Векселя полученные» учитывается задолженность по расчетам с покупателями и заказчиками обеспеченная полученными векселями.

Субсчет 62-4 «Авансы полученные» используется для учета авансов, выданных покупателями под поставку материально-производственных запасов, выполнение предстоящих строительно-монтажных и других видов работ, а также по оплате продукции и работ, принятых по частичной готовности.

Счет 62 дебетуется в корреспонденции с кредитом счетов 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы» на суммы, причитающиеся за выполненные, работы, оказанные услуги, реализованные товары, продукции.

Погашение дебиторской задолженности происходит путем ее оплаты наличными денежными средствами или в безналичном порядке. Данная

операция отражается по дебету счетов учета денежных средств 50 «Касса», 51 «Расчетный счет» 52 «Валютный счет» 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В случае если денежные средства поступили в оплату задолженности по векселю, в котором отдельной суммой были указаны проценты, то по мере погашения данной задолженности покупателем в учете поставщика составляется бухгалтерская проводка по дебету счетов денежных средств и кредиту счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - на сумму основного долга и 91 «Операционные доходы и расходы» - на сумму полученных процентов по векселю.

Задолженность покупателя может погашаться и путем зачета встречных обязательств. В этом случае в бухгалтерском учете делают запись по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на сумму производимого взаимозачета.

Действующее законодательство предусматривает возможность погашения дебиторской задолженности путем уступки прав требования первоначальным кредиторам новому кредитору. При этом сумма возникающих обязательств по договору перевода долга может отличаться от размера первоначальной дебиторской задолженности, как в меньшую, так и в большую сторону.

Погашение безнадежных к получению сумм дебиторской задолженности можно осуществлять за счет резерва по сомнительным долгам, если его формирование было предусмотрено учетной политикой организации:

Дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам»;

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Неиспользованные долги в связи с истечением сроков исковой давности и отсутствием оценочных резервов на эти цели погашаются за счет операционных доходов, а если нет – рассматриваются как прямые убытки:

Дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы»;

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Право на формирование резерва по сомнительным долгам имеют организации, применяющие в учетной политике вариант признания выручки по моменту оплаты. Основанием на создание резерва по сомнительным долгам является ситуация, когда дебиторская задолженность покупателей и заказчиков не погашена в срок, установленный договором, а если он не установлен – в течение обычно необходимого для этого времени, и не обеспечена залогом, поручительством, гарантией.

Для обобщения информации о создании и использовании сумм резервов по сомнительным долгам предназначен счет 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Сомнительная задолженность выявляется в процессе проведения инвентаризации. При выявлении такой задолженности создается резерв отдельно под каждую сомнительную задолженность, что отражается записью

по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы» и кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам». Создание резерва осуществляется в конце квартала, года по результатам проведения инвентаризации.

При использовании резерва для погашения сомнительной задолженности это оформляется записью по дебету счета 63 и кредиту счетов учета сомнительных долгов. При погашении задолженности по которой был создан резерв на сумму неиспользованного резерва составляется запись по дебету счета 63 и кредиту счета 91 «Операционные доходы и расходы». Аналогичная запись составляется в том случае, если до конца года, следующего за годом создания резерва по сомнительным долгам он не будет использован в какой-либо части.

Аналитический учет по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» ведется в разрезе сомнительных долгов, под которые был создан резерв.

4.4. Учет расчетов по кредитам и займам.

В процессе хозяйственной деятельности у юридических лиц может возникать необходимость в использовании привлеченных средств – банковских кредитов.

Базовым документом, определяющим принципы, условия осуществления банковского кредитования является Банковский Кодекс Республики Беларусь. Конкретный порядок получения и погашения кредитов банков определяется в соответствующих нормативных документах Национального банка Республики Беларусь.

Сельскохозяйственные организации могут получать кредиты в любом банке (не обязательно по месту открытия текущего (расчетного)счета).

Объектом кредитования могут выступать текущие, либо долгосрочные активы юридических лиц. Исходя из этого кредиты делятся на краткосрочные и долгосрочные.

К краткосрочным кредитам относятся кредиты, предоставленные на цели, связанные с созданием и движением текущих активов, без ограничения по сроку; иные кредиты, предоставленные на срок до двенадцати месяцев включительно, за исключением кредитов, предоставленных на цели, связанные с созданием и движением долгосрочных активов.

К долгосрочным кредитам относятся кредиты, предоставленные на цели, связанные с созданием и движением долгосрочных активов, без ограничения по сроку; иные кредиты, предоставленные на срок свыше двенадцати месяцев, за исключением кредитов, предоставленных на цели, связанные с созданием и движением текущих активов.

Предоставление банком денежных средств в форме кредита осуществляется в соответствии с условиями кредитного договора. При этом, кредит может быть выдан в безналичном порядке путем перечисления банком денежных средств на счет кредитополучателя либо на счета третьих лиц. В наличной форме кредит может быть выдан организации – кредитополучателю на выдачу заработной платы или закупку у физических лиц сельскохозяйственной, другой продукции,

приобретение которой разрешено за наличный расчет законодательством Республики Беларусь.

Не допускается выдача кредита на покрытие убытков; уплату взносов в уставные фонды юридических лиц; погашение ранее полученных кредитов либо погашение кредита за другого кредитополучателя; уплату налогов и иных платежей в бюджет и государственные внебюджетные фонды, страховых платежей, оплату телеграфных и почтовых расходов. Национальный банк Республики Беларусь может определять иные цели, на которые не может быть выдан кредит. Так запрещается выдача банком кредита кредитополучателю, имеющему просроченную (сомнительную) задолженность по ранее выданным ему кредитам, кроме случаев установленных законодательством Республики Беларусь.

Для рассмотрения вопроса о возможности предоставления банком кредита, организация должна предоставить документы, по которым банк проверяет правоспособность и оценивает платежеспособность кредитополучателя. К таким документам относятся: бухгалтерская отчетность за отчетный период, определяемый банком; копии договоров (контрактов) в подтверждение кредитуемых сделок (при осуществлении банком контроля за целевым использованием кредита). Кроме вышеперечисленных документов, кредитополучатель, текущий (расчетный) счет которого открыт в другом банке, дополнительно предоставляет: копии учредительных документов; копию документа о государственной регистрации; карточку с образцами подписей должностных лиц и оттиска печати организации. По усмотрению банка кредитополучатель обязан представить и другие документы.

При осуществлении микрокредитования, на сумму, не превышающую 7500 базовых величин, установленных на момент заключения кредитного договора, может применяться упрощенная процедура выдачи кредита.

Кредиты представляются после заключения в письменной форме кредитного договора и на условиях, предусмотренных в нем. К существенным условиям кредитного договора относятся: сумма кредита; проценты за пользование кредитом и порядок их уплаты; сроки и порядок предоставления и погашения кредита; способ обеспечения исполнения обязательств по кредитному договору; ответственность кредитодателя и кредитополучателя за невыполнение условий договора и иные условия.

До подписания кредитного договора и выдачи кредита банк заключает с кредитополучателем договор, в котором предусматривается форма обеспечения исполнения обязательств по возврату кредита и процентов по нему. Формами обеспечения исполнения обязательств кредитополучателем могут быть: гарантийный депозит денег, страхование кредитодателем риска невозврата кредита, залог недвижимого и движимого имущества, гарантия и поручительство и другие. Наличие залогового имущества банк проверяет до заключения кредитного договора.

Погашение кредита и уплата процентов за пользование им производятся как в безналичной форме, так и наличными денежными средствами в порядке установленном кредитным договором или законодательством Республики Беларусь. При неисполнении кредитополучателем своих обязательств по погашению кредита, уплате процентов, кредитная задолженность со следующего дня после наступления срока ее погашения является просроченной по основному долгу, процентам.

Кроме погашения кредитной задолженности денежными средствами кредитополучатель может использовать иные способы. Так, при согласии банка-кредитодателя, он может заключить договор о переводе долга по кредитному договору на третье лицо. Кредитополучатель также может заключить с банком договор об уступке своих требований к лицу, по отношению к которому кредитополучатель является кредитором. Исполнение обязательств по кредитному договору может быть возложено кредитополучателем на третье лицо. Обязательства по кредитному договору могут быть прекращены полностью или частично путем предоставления банку взамен их исполнения отступного, либо иными способами.

Для учета краткосрочных кредитов банка предназначен субсчет 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка» счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Для учета долгосрочных кредитов банка предназначен субсчет 67-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам банка» счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

При предоставлении кредитов в безналичной форме для расчетов за фактически полученные материальные ценности, выполненные работы (услуги), включая сумму налога на добавленную стоимость по приобретаемым ценностям (работам), в бухгалтерском учете организации производится запись по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту субсчета 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка» или 67-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам банка».

При выдаче кредита с зачислением средств на текущий (расчетный) счет организации составляется запись по дебету счета 51 «Расчетный счет» и кредиту субсчетов 66-1, 67-1.

В случае выдачи кредита наличными денежными средствами составляется запись по дебету счета 50 «Касса» и кредиту субсчета 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка» или 67-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам банка».

Если расчет с персоналом по оплате труда, или с гражданами за приобретаемую у них сельскохозяйственную продукцию производится за счет краткосрочного кредита банка с зачислением денежных средств на текущие (вкладные) счета физических лиц в бухгалтерском учете производятся записи

по кредиту субсчета 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка» в корреспонденции с дебетом следующих счетов:

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на сумму выплаченной заработной платы работникам;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму погашенной задолженности перед гражданами за приобретенную у них сельскохозяйственную продукцию.

При получении кредита в иностранной валюте, кредиторская задолженность по полученным от банка кредитам подлежит периодической переоценке в связи с изменением официального курса Национального банка Республики Беларусь. На сумму положительной курсовой разницы по кредитной задолженности в учете делается запись по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту субсчетов 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка», 67-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам банка». В случае снижения курса Национального банка Республики Беларусь по соответствующей валюте в учете организации составляется запись по дебету субсчетов 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка», 67-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам банка» и кредиту счета 97 «Расходы будущих периодов».

Одним из принципов банковского кредитования является принцип платности. Данный принцип практически выражается через уплату процентов за пользование банковским кредитом. Причитающиеся по полученным краткосрочным кредитам проценты отражаются по кредиту субсчета 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка» в корреспонденции с дебетом счетов:

10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 41 «Товары» - на сумму начисленных процентов по краткосрочным кредитам, полученным на приобретение товарно-материальных ценностей, до принятия указанных ценностей к бухгалтерскому учету;

91 «Операционные доходы и расходы» - на сумму процентов, начисленных после принятия к бухгалтерскому учету приобретенных за счет краткосрочных кредитов товарно-материальных ценностей, а также проценты по иным краткосрочным кредитам (простроченным, пролонгированным и др.).

Причитающиеся по полученным долгосрочным кредитам проценты отражаются по кредиту субсчета 67-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам банка» в корреспонденции с дебетом счетов:

07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы» - на сумму начисленных процентов по долгосрочным кредитам, полученным на осуществление капитальных вложений;

Погашение кредита производится в соответствии со сроками, определенными кредитным договором. Как правило, погашение задолженности по кредиту и начисленных по нему процентов производится безналичным

путем в установленной очередности с текущего (расчетного) счета кредитополучателя. Также допускается погашение кредита наличными денежными средствами.

При погашении кредита с расчетного (текущего) счета организации составляется запись по дебету субсчетов 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка», 67-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам банка» и кредиту счетов:

51 «Расчетный счет» - при погашении кредита белорусскими рублями

52 «Валютные счета» - при погашении кредита иностранной валютой

При погашении кредита и процентов по нему наличными денежными средствами составляется запись по дебету субсчетов 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка», 67-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам банка» и кредиту счета 50 «Касса».

Кредит и проценты по нему могут погашаться новым должником в соответствии с договором о переводе долга. Если организация переводит свой долг на другое лицо, то в бухгалтерском учете производится запись по дебету субсчетов 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка», 67-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам банка» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - на сумму погашенной задолженности по кредиту.

Кредитополучатель может заключить с банком договор об уступке своих требований к лицу, по отношению к которому кредитополучатель является кредитором, что находит отражение по дебету субсчетов 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка», 67-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам банка» и кредиту счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По соглашению между банком и кредитополучателем обязательства кредитополучателя по кредитному договору могут быть прекращены полностью или частично путем предоставления банку взамен их исполнения отступного (например, путем передачи банку ценных бумаг). В бухгалтерском учете указанная операция отражается следующим образом.

На учетную стоимость переданных ценных бумаг составляется запись по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы» и кредиту счета 58 «Финансовые вложения». Одновременно на сумму погашенного кредита делается запись по дебету субсчета 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка», 67-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам банка» и кредиту счета 91 «Операционные доходы и расходы».

При недостаточности средств на счетах организации для погашения основного долга и процентов по кредиту, непогашенный в установленный срок долг относится на отдельный аналитический счет субсчетов 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка», 67-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам банка». В дальнейшем сумма произведенного платежа, недостаточная для исполнения денежного обязательства полностью, при отсутствии иного соглашения, погашает прежде всего проценты по кредиту, а в оставшейся части

– основную сумму кредита.

Аналитический учет по счетам 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка», 67-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам банка» ведется в ведомости аналитического учета расчетов по кредитам и займам № 26-АПК.

В ведомости приводится информация о кредитодателе, показывается общая сумма кредита по кредитному договору, срок на который получен кредит, указывается информация о процентной ставке по кредиту. По каждому полученному кредиту в ведомости задолженность организации на начало и конец отчетного периода, суммы кредитовых оборотов (суммы полученных кредитов, начисленных процентов), а также дебетовые обороты (погашение основного долга по кредитам, процентов).

Записи в ведомость осуществляются на основании выписок банка с приложенными первичными документами, кредитных договоров, приходных и расходных кассовых ордеров.

В конце месяца после записи всех операций в ведомости подсчитываются итоги. После этого итоговая строчка ведомости по каждому субсчету переносится в журнал-ордер № 4 АПК.

Синтетический учет по краткосрочным и долгосрочным кредитам ведется в журнале-ордере №4-АПК. В нем для счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» открываются отдельные разделы. В журнале-ордере записи по каждому счету осуществляются в разрезе открытых в организации субсчетов, а при необходимости – в разрезе аналитических счетов на основании ведомости аналитического учета расчетов по кредитам и займам № 26-АПК. По каждому субсчету приводится информация об остатках задолженности на начало и конец месяца, расшифровывается кредитовый оборот по счетам в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов, приводится общая сумма оборота по дебету соответствующего субсчета.

В конце месяца после записи всех сумм, в журнале подсчитываются общие итоги по счетам. До переноса кредитовых оборотов по счетам в Главную книгу, осуществляется их сверка с другими регистрами бухгалтерского счета (по счету 50 «Касса» - с журналом-ордером №1-АПК, по счетам 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» - с журналом-ордером № 2-АПК и ведомостью № 25-АПК, по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - с журналом-ордером № 6-АПК и т.д.).

Заем представляет собой такие отношения, согласно которым одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

Таким образом, в качестве заемных средств могут выступать как денежные

средства, так и материальные ценности. Предметом займа может также являться иностранная валюта и валютные ценности.

Договор займа заключается между юридическими лицами только в письменной форме и считается заключенным с момента передачи денег или других вещей.

Для обобщения информации о состоянии расчетов по полученным займам предназначены счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». На базе вышеуказанных счетов открываются следующие субсчета для учета полученных займов:

66-2 «Расчеты по краткосрочным займам»

67-2 «Расчеты по долгосрочным займам»

По кредиту этих счетов отражается увеличение задолженности перед займодавцами при поступлении от них денежных средств, ценностей. При этом, составляются записи по кредиту субсчетов 66-1 «Расчеты по краткосрочным займам», 67-2 «Расчеты по долгосрочным займам» в корреспонденции с дебетом счетов:

10 «Материалы», 08 «Вложения во внеоборотные активы» и др. – на сумму займа, полученного в виде материальных ценностей;

50 «Касса», 51 «Расчетный счет» – на сумму займа, полученного от займодавцев в кассу организации или на текущий (расчетный) счет;

52 «Валютные счета» – на сумму поступившей иностранной валюты по договорам займа на валютный счет организации.

Займы в иностранной валюте могут предоставлять как резиденты, так и нерезиденты Республики Беларусь. Займы, полученные от нерезидентов на срок свыше 180 дней, должны быть зарегистрированы в Национальном банке Республики Беларусь. Займы в иностранной валюте резидентами Республики Беларусь могут представляться только на бесплатной основе, путем перечисления валюты со счета займодавца на счет заемщика. Предприятие, предоставляющее заем, в этом случае не должно иметь задолженности по кредитам перед уполномоченными банками Республики Беларусь, а заем должен быть выдан только за счет собственных средств предприятия.

При получении займа в иностранной валюте и изменении курса Национального банка Республики Беларусь, производится периодическая переоценка кредиторской задолженности. В бухгалтерском учете при этом составляются записи по дебету субсчетов 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам», 67-2 «Расчеты по долгосрочным займам» и кредиту счета 97 «Расходы будущих периодов» - на сумму отрицательной курсовой разницы, и по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту субсчетов 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам», 67-2 «Расчеты по долгосрочным займам» – на сумму положительной курсовой разницы.

Во многих случаях займодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размере и порядке, определенных договором, если иное не предусмотрено законодательством (например, запрет на начисление

процентов по займам предоставленным юридическими лицами – резидентами Республики Беларусь в иностранной валюте).

Причитающиеся к уплате проценты по краткосрочным займам отражаются по кредиту субсчета 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам», субсчета 67-2 «Расчеты по долгосрочным займам» в корреспонденции с дебетом счетов:

07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы» - начисление процентов по краткосрочным и долгосрочным займам, полученным на осуществление капитальных вложений.

10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 41 «Товары» - начисление процентов по краткосрочным и долгосрочным займам, полученным на приобретение товарно-материальных ценностей, до принятия указанных ценностей к бухгалтерскому учету;

91 «Операционные доходы и расходы» - начисление процентов после принятия к бухгалтерскому учету, приобретенных за счет краткосрочных и долгосрочных займов, товарно-материальных ценностей, а также процентов по иным займам.

При оплате ранее начисленных процентов производится запись по дебету субсчетов 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам», 67-2 «Расчеты по долгосрочным займам» и кредиту счетов по учету денежных средств.

Заемщик возвращает займодавцу полученную сумму займа в срок и порядке, которые предусмотрены договором займа.

Сумма займа, как правило, считается возвращенной в момент передачи ее займодавцу или зачисления соответствующих денежных средств на его банковский счет. Подтверждающими документами в данном случае могут являться товарная накладная, выписка с банковского счета и др.

На сумму погашенного займа в учете производится запись по дебету субсчетов 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам», 67-2 «Расчеты по долгосрочным займам» и кредиту счетов учета денежных средств – при погашении займа, ранее полученному в официальной денежной единице Республики Беларусь и иностранной валюте; и по дебету субсчетов 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам», 67-2 «Расчеты по долгосрочным займам» и кредиту счетов 10 «Материалы», 41 «Товары» и др. – при погашении задолженности по займу, ранее полученному в виде материальных ценностей.

При получении организацией товарных займов и дальнейшем погашении их, например, продукцией собственного производства составляются записи по дебету счета 90 «Реализация» и кредиту счета 43 «Готовая продукция» - по себестоимости отпущенной продукции, по дебету субсчетов 66-2, 67-2 и кредиту счета 90 «Реализация – по отпускным ценам, по дебету счета 90 «Реализация» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» - отражение начисленного налога на добавленную стоимость.

Для получения дополнительных средств на краткосрочные и долгосрочные цели организации могут также привлекать займы, путем выпуска и размещения облигаций.

Облигации могут быть дисконтными или процентными. Дисконтные облигации продаются ниже номинальной стоимости и погашаются по номинальной стоимости. Процентные облигации продаются по номинальной стоимости, либо выше ее и погашаются по номинальной стоимости с выплатой причитающегося процента.

В случае, если облигации размещаются по цене, превышающей их номинальную стоимость (процентные облигации), то в бухгалтерском учете организации-эмитента производятся следующие записи:

по дебету счетов учета денежных средств и кредиту субсчета 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам» или 67-2 «Расчеты по долгосрочным займам» – на номинальную стоимость реализованных облигаций;

по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» - на сумму разницы (превышения) стоимости облигаций по цене их размещения над номинальной стоимостью этих облигаций.

Вышеуказанная разница равномерно в течение срока обращения облигаций списывается со счета 98 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы».

При размещении облигаций по цене ниже их номинальной стоимости (дисконтные облигации), в бухгалтерском учете организации-эмитента производится запись по дебету счетов учета денежных средств и кредиту субсчетов 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам», 67-2 «Расчеты по долгосрочным займам» – на стоимость облигаций по цене размещения.

Разница между номинальной стоимостью облигаций и их стоимостью по цене размещения доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций с отражением операции по кредиту субсчета 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам» или 67-2 «Расчеты по долгосрочным займам» и дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы».

Выпуск облигаций юридическими лицами может производиться только под обеспечение (залог имущества, банковская гарантия, поручительство). Залогом могут выступать недвижимое имущество и ценные бумаги (государственные ценные бумаги, ценные бумаги Национального банка Республики Беларусь и депозитные сертификаты).

При возврате займа, привлеченного путем выпуска облигаций в бухгалтерском учете организации составляется запись по дебету субсчетов 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам», 67-2 «Расчеты по долгосрочным займам» и кредиту счетов учета денежных средств.

Аналитический учет по счетам 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам» и 67-2 «Расчеты по долгосрочным займам» ведется в ведомости аналитического учета расчетов по кредитам и займам № 26-АПК.

В ведомости приводится информация о займодавце, показывается общая сумма займа по договору займа, срок на который получен заем. Кроме того, указывается информация о процентной ставке по займу. По каждому полученному займу здесь отражается информация о задолженности организации на начало и конец отчетного периода, о суммах кредитовых оборотов (суммы полученных займов, начисленных процентов), а также дебетовых оборотов (погашение основного долга по займам, процентов).

Записи в ведомость осуществляются на основании выписок банка с приложенными первичными документами. При получении товарных займов записи могут осуществляться на основании товарно-транспортных накладных, товарных накладных, листков-расшифровок.

В конце месяца после записи всех операций в ведомости подсчитываются итоги. После этого итоговая строчка ведомости по каждому субсчету переносится в журнал-ордер № 4 АПК.

Синтетический учет по краткосрочным и долгосрочным займам ведется в журнале-ордере №4-АПК. В нем для счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» открываются отдельные разделы. В журнале-ордере записи по каждому счету осуществляются в разрезе открытых в организации субсчетов, а при необходимости – в разрезе аналитических счетов на основании ведомости аналитического учета расчетов по кредитам и займам № 26-АПК. По каждому субсчету приводится 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.

В конце месяца после записи всех сумм в журнале подсчитываются общие итоги по счетам. До переноса кредитовых оборотов по счетам в Главную книгу осуществляется их сверка с другими регистрами бухгалтерского счета (по счету 50 «Касса» - с журналом-ордером №1-АПК, по счетам 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» - с журналом-ордером № 2-АПК и т.д.).

К счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» также могут открываться и другие субсчета, например субсчет для учета операций связанных с получением и погашением налоговых кредитов.

При получении налогового кредита на его сумму в учете организации производится запись по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Начисленные за пользование налоговым кредитом проценты отражаются по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67

«Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

При погашении налогового кредита и процентов по нему дебетуются счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках».

Извлечение из журнала-ордера № 4-АПК

Предприятия,
Организация _____

Форма № 4-АПК _____
Утверждена _____

ЖУРНАЛ-ОРДЕР
по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,
67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»
за январь 2004 г.

исписи №	Субсчет, аналитический счет	Остаток на начало месяца	С кредита счета 66 в дебет счетов					Итого по кредиту счета 66	Оборот по дебету счета 66	Остаток на конец месяца
			10	50	60	76				
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Расчеты по краткосрочным кредитам									
1		13000000	32000		500000			532000	5000000	8532000
2		6000000		70000		4000000		4070000	1000000	9070000
	Расчеты по краткосрочным займам									
1		2500000	650000					650000	700000	2450000
	Итого	21500000	685000	70000	500000	4000000		5252000	6700000	20052000

4.5. Учет расчетов по налогам и сборам.

Сельскохозяйственные организации являются плательщиками налогов в бюджет, а в установленных случаях налоговыми агентами по удержанию налогов. Для отражения расчетов с бюджетом по налогам, сборам, отчислениям, уплачиваемым организацией налогам с доходов персонала, а также по другим расчетам с бюджетом предназначен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Порядок исчисления и уплаты отдельных налогов, отчислений и сборов в бюджет регламентируется законодательными, нормативными документами.

К счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» открываются следующие субсчета:

68-1 «Налоги и отчисления, включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг»;

68-2 «Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции, 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 «Налоги и отчисления, включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг» учитываются расчеты с бюджетом по налогам, относимым на себестоимость продукции, работ, услуг, а именно платежам за землю, чрезвычайному налогу и обязательным отчислениям в государственный фонд содействия занятости, экологическому налогу и др.

Сельскохозяйственные организации являются плательщиками платежей за землю. Земельным налогом облагаются земли сельскохозяйственного назначения, населенных пунктов, лесного фонда, водного фонда и др. Размер земельного налога зависит от качества и местоположения земельного участка и не определяется результатами хозяйственной деятельности организации. Ставки земельного налога в зависимости от качества (категории) земель, их местоположения установлены за гектар земельной площади. Ставки земельного налога могут индексироваться при помощи коэффициента, если это предусмотрено в законодательных актах.

Пример: Организация имеет 1000 га пашни, кадастровая оценка ее составляет 40,0 баллов. На текущий финансовый год установлено, что ставки земельного налога индексируются на 19 процентов. Ставка земельного налога за 1 га пашни кадастровой оценки 40,0 баллов составляет 8371 руб.

В первую очередь следует определить ставку земельного налога с учетом индексирования. Она составит 9961,5 руб. = 8371 руб. x 1,19. Сумма земельного налога по пашне составит 9961500 рублей = 9961,5 руб. x 1000.

Организации самостоятельно исчисляют земельный налог и в установленные сроки представляют в налоговые органы декларации (расчеты) о сумме земельного налога на текущий год.

Начисление налога отражается по дебету счетов учета затрат на производство (20,23,25,26) и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Перечисление налога в бюджет показывается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» с кредита счетов учета денежных средств.

Сельскохозяйственные организации могут являться плательщиками чрезвычайного налога и обязательных отчислений в государственный фонд содействия занятости.

Организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность по производству продукции растениеводства (кроме цветов и декоративных растений), животноводства, рыболовства и пчеловодства освобождаются от уплаты этого налога в части указанной продукции.

Объектом для исчисления указанного платежа является фонд заработной платы. К выплатам, включаемым в состав фонда заработной платы, относятся заработная плата за отработанное время, выполненную работу, поощрительные выплаты, компенсационные выплаты, оплата за неотработанное время, отдельные выплаты социального характера.

Исчисленные суммы чрезвычайного налога и обязательных отчислений в государственный фонд содействия занятости относятся на себестоимость продукции (работ, услуг) и отражаются по дебету счетов учета затрат на производство и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Уплата налога производится единым платежом в размере 5% и отражается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счетов учета денежных средств.

Объектом для исчисления экологического налога являются для сельскохозяйственных организаций:

1. объемы используемых, добываемых природных ресурсов;
2. объемы выводимых в окружающую среду выбросов загрязняющих веществ.

Для организаций устанавливаются лимиты использования, добычи природных ресурсов, а также лимиты допустимых выбросов загрязняющих веществ в окружающую среду.

При превышении установленных лимитов добычи природных ресурсов или использовании ресурсов без установленных лимитов налог взимается в 10-кратном размере от установленной ставки, а за сверхлимитные выбросы, либо без установленных лимитов – в 15-кратном размере.

Начисленные суммы экологического налога за добычу, использование природных ресурсов, выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду отражаются в учете следующими записями:

- в пределах установленных лимитов – по дебету счетов учета затрат на производство и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- сверх установленных лимитов – по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 68-2 «Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг» отражаются расчеты с бюджетом по налогам, включаемым в отпускную цену товаров, продукции, работ, услуг. Налоги, уплачиваемые из выручки, следует исчислять в очередности, устанавливаемой ежегодно в Законе Республики Беларусь о бюджете Республики Беларусь на соответствующий год.

Сельскохозяйственные организации при выполнении определенных условий могут перейти на уплату единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции. Для организаций, перешедших на уплату данного налога, устанавливается специфическая система исчисления остальных налогов. Так, для таких организаций сохраняется общий порядок уплаты акцизов, налога на добавленную стоимость, налога на доходы в виде дивидендов, 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.

От уплаты других налогов данные организации освобождаются.

Объектом обложения единым налогом является валовая выручка, которая представляет собой выручку от реализации продукции, товаров, работ, услуг, иного имущества, а также доходы от внереализационных операций. В валовую выручку для целей налогообложения не включаются в частности стоимость скота, выбракованного из основного стада и поставленного на откорм, стоимость основных средств, нематериальных активов при их ликвидации и списании т.д.

Ставка налога составляет 2% от валовой выручки.

Начисление налога находит отражение по дебету счетов 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы», 92 «Внереализационные доходы и расходы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Сельскохозяйственные организации являются плательщиками налога на добавленную стоимость.

Этим налогом облагаются обороты по реализации объектов на территории Республики Беларусь, а также обороты по реализации объектов за пределы Республики Беларусь. Под объектами в данном случае понимаются товары, работы, услуги и имущественные права на объекты интеллектуальной собственности, основные средства.

Для определения НДС следует определить дату фактической реализации объектов. В том случае, если организация работает с использованием метода определения выручки от реализации по моменту отгрузки, датой реализации признается день отгрузки объектов и предъявления покупателю расчетных документов. Следовательно, отгрузив, например, покупателю готовую продукцию организация должна сделать следующие записи в учете:

Дебет 90 Кредит 43 – отражается себестоимость реализованной готовой продукции (плановая или фактическая);

Дебет 90 Кредит 68 – показывается сумма начисленного налога на добавленную стоимость.

В том случае, если организация использует метод признания выручки по моменту оплаты, датой фактической реализации объектов будет являться день поступления оплаты от покупателей, но не позднее 60 дней со дня отгрузки объектов покупателю. То есть при поступлении оплаты от покупателя, в бухгалтерском учете должна быть сделана запись по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счетов 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы». Одновременно делается запись на начисление налога на добавленную стоимость, что находит отражение по дебету счетов 90, 91 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Если в течение 60 дней после отгрузки объектов покупателю денежные средства не поступили в учете должно быть отражено начисление НДС записью по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». После поступления денежных средств суммы, учтенные на счете 97, должны быть списаны в дебет счетов 90,91.

Для исчисления налога на добавленную стоимость организации используют различные ставки налога (0%; 10%; 18%; 9,09%; 15,25%; 20%) в зависимости от объекта реализации и места реализации. Так при реализации продукции на территории Республики Беларусь продукции растениеводства (кроме цветов, декоративных растений), животноводства (кроме пушного звероводства), рыболовства и пчеловодства организациями используется ставка налога в размере 10%.

Начисленные суммы налога, отраженные по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» подлежат уплате в бюджет. При перечислении налога на добавленную стоимость в бюджет дебетуется счет 68 в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств. В тоже время данные суммы могут быть уменьшены путем вычета сумм, учтенных на счете 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», что показывается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту 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. Книгу покупок обязаны вести покупатели объектов. Она предназначена для регистрации расчетных документов, подтверждающих оплату налога при приобретении объектов, а также получаемых от поставщиков первичных учетных документов, применяемых при отгрузке объектов.

Счет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» предназначен для отражения информации о причитающихся к оплате и оплаченных организацией суммах налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам.

К счету 18 могут быть открыты следующие 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»;

18-5. «Налог на добавленную стоимость по полученным имущественным правам на объекты интеллектуальной собственности».

При поступлении объектов в организацию выделенные поставщиком, подрядчиком в документах суммы НДС должны быть учтены организацией на соответствующем субсчете счета 18. Учтенные на счете 18 суммы налога в установленных случаях подлежат вычету с составлением записи по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам». Не подлежащие вычетам суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные продавцом списываются с кредита счета 18 в дебет:

- счетов учета затрат на производство 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общехозяйственные расходы» и др. – по товарам, работам, услугам, использованным для производства товаров, работ, услуг, операции по реализации которых освобождены от налога на добавленную стоимость;

- счетов учета ценностей 10 «Материалы», 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» - при отнесении налога, предъявленного продавцом на увеличение стоимости приобретенных ценностей;

- счета 86 «Целевое финансирование» - по товарам, работам, услугам, приобретенным (выполненным) за счет средств целевого финансирования;

- других счетов.

Сельскохозяйственные организации могут являться плательщиками сбора в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки и налога с пользователей автомобильных дорог (ставка 3% выручки от реализации товаров, работ, услуг), а также сбора на формирование местных целевых бюджетных жилищно-инвестиционных фондов и сбора на финансирование расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилищного фонда (ставка 1,15% выручки от реализации товаров, работ, услуг).

От указанных платежей освобождаются организации, занимающиеся предпринимательской деятельностью по производству продукции растениеводства (кроме цветов и декоративных растений), животноводства, рыбоводства и пчеловодства, - по этой деятельности.

При начислении указанных платежей составляется запись по дебету счета 90 «Реализация» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». При начислении доходов от сдачи имущества в аренду, лизинг может быть составлена запись по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы» и кредиту счета 68, если сдача имущества в аренду, лизинг не является для организации основным видом деятельности.

Сельскохозяйственные организации производящие подакцизные товары являются плательщиками акцизов. Акцизами облагаются алкогольная продукция (водка, вино, ликеро-водочные изделия и другая продукция), спиртосодержащие средства и препараты ветеринарного назначения, допущенные к производству, применению на территории Республики Беларусь и другие товары (продукция).

Для исчисления акцизов используется два вида ставок:

- твердые (специфические) ставки, которые устанавливаются в абсолютной сумме на физическую единицу измерения подакцизных товаров (например, 0,5 евро за 1 литр);

- адвалорные ставки, которые устанавливаются в процентах от стоимости продукции (например, 5% от стоимости).

Начисление акцизов по реализованной продукции отражается по дебету счета 90 «Реализация» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Суммы уплаченных акцизов отражаются по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» с кредитом счетов учета денежных средств.

На субсчете 68-3 «Налоги, уплачиваемые из прибыли (дохода)» учитываются расчеты по налогам на недвижимость, прибыль и доходы, уплачиваемым из прибыли (дохода) организации.

Сельскохозяйственные организации могут являться плательщиками налога на недвижимость в части стоимости основных средств, являющихся собственностью организации или находящихся в ее владении.

Основные средства сельскохозяйственного назначения колхозов, совхозов, крестьянских хозяйств, других сельскохозяйственных формирований освобождаются от обложения налогом на недвижимость. Не начисляется налог и по тем основным средствам, по которым в соответствии с законодательством не начисляется амортизация.

Годовая ставка налога установлена в размере 1% от остаточной стоимости основных средств.

Начисление налога осуществляется ежеквартально и отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Ежемесячная уплата в бюджет в размере 1/3 части квартальной суммы отражается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

В состав налогов, уплачиваемых сельскохозяйственными организациями из прибыли входит налог на прибыль.

Облагаемая налогом прибыль исчисляется исходя из суммы прибыли от реализации товаров (работ, услуг), основных средств, нематериальных активов и т.п. и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям. Ставка налога на прибыль составляет 24%.

Для определения налогооблагаемой прибыли организации должны вести регистры налогового учета. К таким регистрам относятся: регистры доходов, регистры расходов, регистр расчетных корректировок. Целью регистров налогового учета является группировка данных необходимых для исчисления налога на прибыль на основании корректировок данных бухгалтерского учета.

Облагаемая налогом прибыль уменьшается на суммы налога на недвижимость за основные средств.

От уплаты налога на прибыль освобождаются колхозы, совхозы, крестьянские хозяйства, другие сельскохозяйственные формирования по реализации произведенной ими продукции растениеводства (кроме цветов, декоративных растений), животноводства (кроме пушного звероводства), рыбоводства и пчеловодства.

Данные организации освобождаются также от уплаты налога в части безвозмездно полученных (в порядке оказания помощи) материально-технических и финансовых средств в случае направления этих средств на развитие сельскохозяйственного производства.

Начисление налога на прибыль отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Перечисление налога в бюджет показывается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

В том случае, если сельскохозяйственные организации получают доходы от реализации, погашения ценных бумаг, получают прибыль от дивидендов и т.п. они должны исчислять налог на доходы по соответствующим операциям. Начисление налога на доходы отражаются по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На данном субсчете могут отражаться и расчеты с бюджетом по местным налогам и сборам, уплачиваемым из прибыли организации.

На субсчете 68-4 «Налоги на доходы физических лиц» учитываются расчеты по подоходному налогу с физических лиц. При удержании подоходного налога из заработной платы составляется запись по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». При перечислении удержанных сумм в бюджет составляется корреспонденция по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счетов учета денежных средств.

На субсчете 68-5 «Прочие налоги, сборы и отчисления» учитываются расчеты по налогу на доходы иностранных юридических лиц, налогу на добавленную стоимость (за исключением сумм уплачиваемых из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг), оффшорному сбору, местным налогам и сборам и т.д.

В случае выявления неправильного исчисления налогов, сборов, отчислений; несвоевременном представлении деклараций по налогам в инспекции Министерства по налогам и сборам; несвоевременной уплате налогов в бюджет и т.п. на организации могут налагаться штрафные санкции. Начисление налоговых санкций, пени отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Аналитический учет расчетов по налогам и сборам ведется по каждому виду платежей.

Синтетический и аналитический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» организуется в журнале-ордере №8-АПК. Данный журнал-ордер открывается на месяц. В разрезе субсчетов и далее аналитических счетов в журнале-ордере №8-АПК отражается состояние расчетов сельскохозяйственной организации с бюджетом на начало отчетного периода (сальдо на начало месяца), общий оборот по дебету субсчета (аналитического счета), расшифровывается кредитовый оборот, приводится информация об остатке по субсчету (аналитическому счету) на конец месяца. Записи в журнале-ордере производятся на основании соответствующих расчетов налогов и неналоговых платежей, выписок банков и других документов.

В конце месяца после подсчета итогов осуществляется сверка записей в журнале-ордере №8-АПК с другими учетными регистрами: журналами-ордерами №2-АПК, №10-АПК, №11-АПК и др. После осуществления сверки записей кредитовые обороты по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» переносятся в Главную книгу.

Извлечение из журнала-ордера №8-АПК

№ карточки	Наименование счетов, субсчетов дебиторов, кредиторов	Сальдо на начало месяца		Оборот по дебету	С кредита счета				
		дебет	кредит		26 Общехозяйственные расходы	45 Товары отгруженные	50 Касса	51 Расчетные счета	60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Налоги и отчисления, включаемые в себестоимость, товаров, продукции, работ, услуг								
1	Чрезвычайный налог		250000	25000 0	32000 0				
2	Земельный налог		150000	15000 0					

	Налоги, уплачиваемые из выручки товаров, продукции, работ, услуг								
1	НДС		1300000	12000 00					
	Итого		1700000	16000 00	32000 0				

Вкладной лист к форме № 8-АПК

в дебет счетов										Итого по кредиту	Сальдо на конец месяца	
62 Расчет ы с покупа телями и заказчи ками	70 Расчет ы с персон алом по оплате труда	01, 03, 04, 07, 08, 10, 11, 15, 19, 20, 23, 25, 28, 29, 41, 43, 44, 52, 55, . 58, 68, 71, 73, 75, 76, 79, 80, 90, . 91, 94, 98									Дебет	Креди т
		шифр										
11	12	13	14	20	90	17	18	19	20	21	22	23
				400000						720000		72000 0
				150000						150000		15000 0

					800000					800000		90000 0
				550000	800000					1670000		17700 00

4.6. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению.

Сельскохозяйственные организации являются плательщиками страховых взносов в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты.

При создании организации в 15-дневный срок со дня выдачи документов о государственной регистрации она должна зарегистрироваться в качестве плательщика в органах Фонда социальной защиты населения. Без регистрации в качестве плательщика организация не сможет открыть счета в банке.

Порядок уплаты обязательных страховых взносов регламентируется Положением об уплате обязательных страховых взносов и иных платежей в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты, утвержденным Указом Президента РБ от 05.06.2000 года № 318 (с учетом изменений).

Начисление и уплата страховых взносов осуществляется со всех видов выплат (в денежном и натуральном выражении) начисленных в пользу работников за истекший месяц за исключением выплат, которые не облагаются отчислениями в Фонд социальной защиты населения. Состав выплат, не облагаемых обязательными страховыми взносами, предусмотрен в Перечне видов выплат, на которые не начисляются взносы по государственному

социальному страхованию в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты, утвержденном постановлением Совета Министров РБ от 25.01.1999 года № 115. Так в состав таких выплат включаются государственные пособия, выплачиваемые за счет средств республиканского бюджета и Государственного социального страхования, стоимость выдаваемой в пределах установленных норм специальной одежды, специальной обуви, других средств индивидуальной защиты, мыла, молока и другие выплаты.

Для сельскохозяйственных организаций, занятых производством сельскохозяйственной продукции, объем которой составляет 50 % общего объема произведенной продукции размеры обязательных страховых взносов в части расчетов по пенсионному обеспечению, установлены в размере 24 %, для других организаций – 29%. Размер обязательных страховых взносов в части социального обеспечения (на случай временной нетрудоспособности, рождения ребенка, беременности и родов и т.д.) составляет 6%. Следовательно общий размер отчислений в Фонд социальной защиты населения для сельскохозяйственных организаций составляет 30%. Сельскохозяйственные организации удерживают из заработной платы работников обязательные страховые взносы в размере 1%. Уплата обязательных страховых взносов в Фонд социальной защиты населения осуществляется организацией единым платежом.

Для обобщения информации о расчетах по социальному страхованию и пенсионному обеспечению предназначен счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». К счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» могут быть открыты следующие субсчета:

69-1 «Расчеты по социальному страхованию»;

69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению».

К счету 69 могут быть открыты и другие субсчета.

Начисление обязательных страховых взносов в Фонд социальной защиты населения отражается в учете по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» в корреспонденции с дебетом счетов:

20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и других счетов учета затрат; 92 «Внереализационные доходы и расходы» и другие – в части отчислений производимых за счет организации;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - в части отчислений, производимых за счет работников организации.

Сумма обязательных страховых взносов, причитающаяся к уплате за истекший месяц, должна быть не менее суммы взносов, рассчитанной из величины бюджета прожиточного минимума в среднем на душу населения. Исключение составляют обязательные страховые взносы организаций, занятых производством сельскохозяйственной продукции объем которой составляет более 50 % от общего объема произведенной продукции, которые уплачивают фактически начисленные суммы страховых взносов.

Суммы подлежащие перечислению Фонду социальной защиты населения уменьшаются на суммы израсходованные организацией на выплату пособий по временной нетрудоспособности, пособий по беременности и родам, пособий в связи с рождением ребенка, других установленных пособий. Начисление пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам и других выплат за счет средств Фонда социальной защиты населения отражается по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

В случае поступления от Фонда социальной защиты населения сумм превышения расходов на выплату пособий над начисленными страховыми взносами в учете составляется корреспонденция счетов по дебету счета 51 «Расчетный счет» с кредита счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Перечисление Фонду социальной защиты населения сумм обязательных страховых взносов отражается по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и кредиту счетов учета денежных средств.

Не внесенные в установленный срок суммы платежей независимо от причины несвоевременной уплаты, являются недоимкой. На сумму недоимки за каждый день просрочки (включая день уплаты) начисляется пеня. В бухгалтерском учете это отражается записью по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Аналитический учет по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» ведется в ведомости учета расходов по социальному страхованию № 55-АПК. В данной ведомости с ежемесячной и поквартальной разбивкой отражается информация об остатке задолженности организации или Фонда социальной защиты населения на начало отчетного периода, начисленных и перечисленных организацией страховых взносов за отчетный период, информация о финансовых отношениях между организацией и Фондом, а также об остатке задолженности организации или Фонда на конец отчетного периода. В отдельном разделе ведомости №55-АПК отражается информация о направлениях использования организацией средств Фонда социальной защиты населения за отчетный период.

Синтетический учет расчетов по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» ведется в журнале-ордере №10-АПК.

4.7. Учет расчетов с подотчетными лицами.

Подотчетными лицами являются работники организации, получившие авансом суммы денежных средств на предстоящие административно-хозяйственные и командировочные расходы.

Выдачи наличных денег под отчет на хозяйственные расходы и расходы, связанные со служебными командировками производятся по расходным кассовым ордерам либо по платежным ведомостям. Список лиц, имеющих право получить в кассе наличные деньги под отчет на хозяйственные нужды, утверждается руководителем организации.

Правилами ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в Республике Беларусь, утвержденными постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь 26.03.2003 № 57 (с учетом изменений) определен срок выдачи наличных денег под отчет на предстоящие расходы:

- 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.

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.

Физические лица, использовавшие личные средства на приобретение продукции (товаров, работ, услуг), обязаны также не позднее 3 рабочих дней со дня ее приобретения составить отчет об израсходованных суммах для возмещения средств, использованных ими в интересах организации. Использование личных денежных средств физических лиц-работников предприятия в интересах организации допускается в исключительных случаях по решению руководителя. Такие расчеты расцениваются как расчеты наличными деньгами между юридическими лицами и, согласно Порядка расчетов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь от 29.06.2000 № 359, не могут превышать 50 базовых величин в месяц.

К документам, подтверждающим факт приобретения (поступления, изготовления, выполнения) продукции (товаров, работ, услуг), относятся: кассовый ордер (квитанция) формы КО-1, квитанция формы КВ-1, квитанция к отрывному талону формы 20-ФС, кассовый чек с приложенной копией товарного чека, другие приходно-расходные документы, утвержденные уполномоченными государственными органами.

Порядок направления работника в командировку, расчеты с работником по командировке на территории Республики Беларусь регулируются Инструкцией о порядке и размерах возмещения расходов при служебных командировках в пределах Республики Беларусь», утвержденной постановлением Министерства финансов от 12.04.2000 № 35 (с учетом изменений).

Служебной командировкой признается поездка работника по распоряжению нанимателя на определенный срок в другую местность для выполнения служебного задания вне места его постоянной работы. Не считаются служебными командировками служебные поездки работников, постоянная работа которых протекает в пути или носит разъездной либо подвижной характер, а также в пределах населенного пункта, где располагается наниматель. При направлении работников в служебную командировку оформляется приказ (распоряжение) нанимателя с выдачей командировочного удостоверения по установленной форме. В организации необходимо вести журнал регистрации направляемых в служебную командировку работников.

Срок фактического пребывания в служебной командировке определяется по отметкам на командировочном удостоверении о дне прибытия и выбытия из места командировки.

Направление в служебную командировку на срок свыше 30 календарных дней допускается только с согласия работника.

Днем выбытия в служебную командировку считается день отправления (выезда) поезда, самолета, автобуса или другого 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 сутки.

Время окончания работы в день выбытия определяется по договоренности с нанимателем. В случае прибытия до окончания рабочего дня вопрос о времени явки на работу в этот день решается в том же порядке.

За работниками, направленными в служебную командировку, сохраняются место работы (должность) и заработная плата в течение всего срока служебной командировки.

При служебных командировках наниматель обязан выдать аванс и возместить работнику следующие расходы:

- 1) по проезду к месту служебной командировки и обратно;
- 2) по найму жилого помещения;
- 3) за проживание вне места постоянного жительства (суточные);
- 4) иные произведенные работником с разрешения или ведома нанимателя расходы.

Порядок и размеры возмещения расходов при служебных командировках определяются Правительством Республики Беларусь или уполномоченным им органом.

Предусмотренные в коллективном договоре, соглашении размеры возмещения расходов не могут быть ниже размеров, установленных для организаций, финансируемых из бюджета и пользующихся государственными дотациями.

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 на расходы, связанные со служебными командировками, обязаны не позднее трех рабочих дней (при использовании корпоративной пластиковой карточки - не позднее 15 рабочих дней) по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия, предъявить в бухгалтерию организации авансовый отчет об израсходованных суммах и вернуть в кассу неиспользованные наличные деньги.

В авансовом отчете указываются произведенные расходы по найму жилого помещения, проезду и сумма 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 отметками о дне прибытия и дне выбытия из места командирования. Если работник командирован в разные населенные пункты, отметки о дне прибытия и дне выбытия делаются в каждом пункте. Отметки о прибытии и выбытии заверяются печатью (штампом) с наименованием организации, в которую был командирован работник;

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).

Порядок направления работников в командировку за границу регулируется Положением о регулировании труда работников, направленных на работу в учреждения Республики Беларусь за границей, и гарантиях и компенсациях при служебных командировках за границу, утвержденным постановлением Министерством труда Республики Беларусь от 14.04.2000 № 55 (с учетом изменений).

Направление работников в служебную командировку за границу производится на основании приказа нанимателя. В случае если командирование за границу осуществляется на основании приглашения зарубежной фирмы, организации, направление работников в служебную командировку за границу производится на основании приказа и соответствующего приглашения, которые определяют условия нахождения за границей (оплата труда, расходы на проживание (суточные), обеспечение жилым помещением, проезд и т.д.).

Приказ и приглашение являются основанием для расчета и выплаты валютных средств работникам, направляемым в служебные командировки за границу.

Наниматель обязан вести регистрацию указанных приглашений и в установленном порядке обеспечивать их сохранность.

При направлении работников в командировку руководитель организации устанавливает задание по командировке, в котором указываются цель командировки, время нахождения за границей, план встреч и переговоров с представителями иностранных фирм и организаций, а в случае заключения договора (контракта) - предмет договора (контракта), условия поставки, форма и вид платежа. Задание подписывается руководителем и командированным работником.

При служебных командировках за границу наниматель обязан выдать аванс в иностранной валюте и возместить работнику следующие расходы:

по проезду к месту служебной командировки и обратно;

за проживание вне места постоянного жительства (суточные);

по найму жилого помещения;

иные произведенные работником с разрешения или ведома нанимателя расходы.

Командированному работнику возмещаются расходы по проезду до места командирования и обратно (возмещение транспортных расходов в пределах пункта командирования производится за счет суточных), провозу багажа (в случае выполнения служебного поручения по его провозу) по нормам и в порядке, предусмотренным Положением, при обязательном представлении подтверждающих документов в оригинале (счета, квитанции, проездные билеты).

Размеры возмещения расходов за проживание вне места постоянного жительства (суточные) и по найму жилого помещения при служебных командировках за границу устанавливаются Министерством финансов Республики Беларусь..

Возмещение суточных производится:

при проезде по территории Республики Беларусь - в белорусских рублях по нормам, установленным законодательством по оплате служебных командировок в пределах Республики Беларусь;

при проезде и за время пребывания на иностранной территории - в иностранной валюте по нормам, установленным для страны, в которую направлен работник в командировку.

В случае временной остановки и пребывания на территории иностранного государства продолжительностью более суток (для выполнения служебного поручения или по другим независящим от работника причинам) при проезде в другую страну, куда работник направляется в командировку, выплата суточных и расходов по найму жилого помещения производится в иностранной валюте по нормам страны, в которой работник находился проездом.

За время остановки в пути следования по иностранной территории продолжительностью менее суток, связанной с расписанием движения транспорта (пересадкой на другой транспорт), суточные выплачиваются по нормам страны командирования.

День пересечения границы при выезде из Республики Беларусь включается в дни, за которые суточные выплачиваются в иностранной валюте по нормам, установленным для страны, в которую командирован работник, а день пересечения границы при возвращении в Республику Беларусь - в дни, за которые суточные выплачиваются в белорусских рублях по нормам, установленным для служебных командировок в пределах Республики Беларусь. При продолжительности командировки более суток, когда день пересечения границы при выезде из Республики Беларусь совпадает с днем пересечения границы при возвращении в Республику Беларусь, работнику выплачиваются суточные за этот день в иностранной валюте в размере 100 процентов установленной нормы страны командирования. Остальные дни оплачиваются в белорусских рублях.

День пересечения государственной границы определяется по отметке в паспорте. При командировании работников в Российскую Федерацию и другие страны Содружества Независимых Государств (далее - СНГ), где при пересечении границы отметка в паспорте не делается, день пересечения государственной границы определяется по проездным документам с учетом расписания движения пассажирского транспорта.

При выезде в командировку и возвращении обратно в тот же день работнику выплачиваются суточные в иностранной валюте в размере 50 процентов установленной нормы страны командирования.

При направлении за границу в краткосрочную командировку в случае, когда принимающая сторона согласно приглашению берет на себя расходы, связанные с обеспечением командированного питанием и иностранной валютой на личные расходы, направляющая сторона выплату суточных этим лицам не производит, кроме времени пребывания в пути. За время нахождения в пути суточные выплачиваются в полном объеме установленных норм страны командирования.

Если принимающая сторона предоставляет командируемому за свой счет питание, но не обеспечивает транспортом или не оплачивает расходы, связанные с проездом в городском транспорте страны пребывания от места проживания до места работы (учебы), и не выплачивает указанным лицам иностранную валюту на личные расходы, направляющая сторона выплачивает суточные в размере 30 процентов нормы страны командирования.

В случаях, когда работники, направленные в краткосрочные командировки, не обеспечиваются питанием, суточные выплачиваются в полном объеме, если принимающая сторона берет на себя расходы только по обеспечению одноразовым питанием, - в размере 70 процентов, двухразовым - в размере 30 процентов от установленной нормы суточных страны командирования.

При предоставлении принимающей стороной бесплатного жилого помещения выплата средств на расходы по найму жилого помещения не производится.

Расходы по найму жилого помещения возмещаются при обязательном представлении подтверждающих документов в оригинале.

Суммы за питание, включенные в счета за найм помещения, оплачиваются за счет суточных и возмещению не подлежат. Расходы на отдельные услуги, включенные в стоимость номера, возмещаются в пределах установленных норм расходов по найму жилого помещения. Расходы по бронированию мест в гостиницах возмещаются в пределах норм расходов по найму жилого помещения.

При командировании работников в Российскую Федерацию и другие страны СНГ оплата расходов по найму жилого помещения (исключая время нахождения в дороге, кроме водителей грузовых автомобилей и лиц, командированных вместе с ними) при отсутствии подтверждающих документов осуществляется в размере пяти процентов от предельной нормы возмещения расходов по найму жилого помещения. Кроме того, при командировании в указанные страны сверх установленных норм расходов по найму жилого помещения на основании подтверждающих документов производится возмещение расходов по бронированию мест в гостинице и оплате местных сборов на право проживания в отдельных городах.

Возмещение расходов по найму жилого помещения в случае проживания работника в нескольких гостиницах производится по командировке в целом в пределах установленных норм.

Командированному работнику возмещаются и иные расходы по командировке например, комиссионные по обмену в банке чека или одного вида иностранной валюты на другой, за совершение операций с использованием корпоративной пластиковой карточки, расходы по получению служебного заграничного паспорта, виз, медицинскому страхованию, по оплате обязательного сбора, взимаемого с граждан в аэропортах при обязательном представлении подтверждающих документов в оригинале (счета, квитанции и т.п.), за исключением расходов по получению служебного заграничного паспорта и виз.

В случае командирования работников на автотранспорте нанимателя возмещение суточных и расходов по найму жилого помещения производится в установленном порядке.

При командировании работников на автотранспорте нанимателя в Российскую Федерацию и другие страны СНГ, где при пересечении границы отметка в паспорте не делается, подтверждением для выплаты иностранной валюты являются путевой лист с отметками о выездах и заездах на предприятие, а также сопроводительные документы.

Кроме того, работникам, командированным на автотранспорте нанимателя, выдаются авансы в иностранной валюте на расходы по приобретению горюче-смазочных материалов, плате за стоянку, оплате дорожных, таможенных сборов за границей, по страхованию автотранспорта и гражданской ответственности перевозчика, вынужденному мелкому ремонту. В случае, если

расходы водителя, связанные с осуществлением перевозки, превысили сумму аванса, выданного ему в валюте, то возмещение произведенных расходов производится в той валюте, в которой выдан аванс. При отсутствии на предприятии данного вида валюты возмещение расходов может быть произведено по решению нанимателя как в иностранной валюте, так и в белорусских рублях по курсу Национального банка на дату авансового отчета.

Возмещение данных и иных расходов по: оплате разрешений на проезд по территории иностранных государств; ветеринарному и фитосанитарному контролю; мойке транспортных средств; услугам по приграничной обработке транспортных средств на объектах приграничного сервиса (терминал); конвоированию грузов, находящихся под таможенным надзором; экологическим налогам и сборам; факсимильной связи; эвакуации транспортных средств в случаях аварий и технических неисправностей и других расходов, связанных с выполнением международных автомобильных перевозок, производится по фактическим расходам на основе подтверждающих документов в оригинале. При этом такие расходы относятся на затраты по производству и реализации продукции (работ, услуг).

Работники, которые прибыли из служебной командировки, представляют письменный отчет об итогах командировки в двухнедельный срок со дня прибытия.

Работники, получившие наличную иностранную валюту под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней (при использовании корпоративной пластиковой карточки - не позднее 15 рабочих дней) по истечении срока, на который она выдана, или со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия, предъявить в бухгалтерию организации отчет об использованных суммах иностранной валюты и неиспользованную сумму валюты вернуть в кассу. Выдача наличной иностранной валюты под отчет производится при условии полного отчета по ранее выданным суммам.

За нарушение правил расчетов с подотчетными лицами рядом документов предусмотрены определенные меры ответственности. В соответствии с Инструкцией о мерах ответственности за нарушение правил ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в Республике Беларусь, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 27.06.2003 № 125 за несоблюдение срока возврата неиспользованных сумм, выданных под отчет на командировочные и другие предстоящие расходы, взыскивается штраф в размере 10% от суммы невозвращенного аванса.

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% от суммы вновь выданных под отчет наличных денежных средств. В таком же размере взыскивается штраф от суммы выданной под отчет наличной иностранной валюты без полного отчета по ранее выданным суммам, что определено Инструкцией о мерах

ответственности за нарушение правил ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте на территории Республики Беларусь, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь 27.06.2002 № 119.

Согласно Указа Президента Республики Беларусь от 04.01.2000 г. № 7 «О совершенствовании порядка проведения и контроля внешнеторговых операций» (с учетом изменений) к юридическим лицам применяются экономические санкции за нецелевое использование и (или) невозвращение в установленный срок средств в иностранной валюте, выданных под отчет, в том числе на оплату расходов по командировкам за пределы Республики Беларусь, - до 10-кратной суммы этих средств.

Начисление штрафных санкций отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Для отражения операций по расчетам с подотчетными лицами используется счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

На выданные в под отчет суммы счет 71 корреспондирует с кредитом следующих счетов:

Кредит счета 50 «Касса» - выданы под отчет денежных средств из кассы;

Кредит счета 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» - на сумму иностранной валюты, полученной в банке лицом, направляемым в командировку;

Кредит счета 55 «Специальные счета в банках» - списаны средства подотчетным лицом по корпоративной карте с карт-счета организации;

Кредит счета 90 «Реализация» - отражена задолженность подотчетных лиц на сумму выручки от реализации продукции на рынках, ярмарках и др.

По дебету счета 71 отражаются также суммы возмещения перерасхода по авансовым отчетам, возмещения расходов, осуществляемых за счет личных средств подотчетного лица.

При наличии задолженности (как дебиторской, так и кредиторской) в иностранной валюте по счету 71 при изменении Национальным банком курсов валют производится ее переоценка. Декретом Президента Республики Беларусь от 30.06.2000 № 15 «О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным банком курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц» определен порядок отнесения и списания возникающих курсовых разниц. Изменение кредиторской задолженности в соответствии с действующим законодательством отражается на счете 97 «Расходы будущих периодов», дебиторской задолженности – на счете 98 «Доходы будущих периодов».

Израсходованные подотчетные суммы согласно авансовым отчетам списываются со счета 71 в дебет счетов по учету затрат, материалов и денежных средств.

Согласно Инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, утвержденную постановлением МНС РБ от 31.01.2004 № 16 (пункт 31) суммы налога, уплаченные командированным работником плательщика за счет личных средств при приобретении объектов, подлежат вычету после получения объектов и погашения задолженности перед работником. Данным пунктом следует руководствоваться в том случае, когда при командировании работника аванс не выдавался и командировочные расходы работник возмещал за счет личных средств. Если командированному работнику выдавались под отчет наличные денежные средства для приобретения объектов (услуги по проезду, гостиниц и пр.), то вычет сумм налога на добавленную стоимость по этим объектам производится в общеустановленном порядке, т.е. после отражения в бухгалтерском учете объектов, полученных и оплаченных работником. В бухгалтерском учете при этом осуществляется следующая запись:

Дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»

Кредит счета 71 – на сумму уплаченного НДС по командировочным расходам.

В соответствии с Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденных Минэкономики 26.01.1998 № 19-12/397, Минфином 30.01.1998 № 3, Минстатом 30.01.1998 № 01-21/8 и Минтрудом РБ 30.01.1998 № 03-02-07/300 (с учетом изменений) затраты на командировки, связанные с производственной деятельностью, относятся к затратам, связанным с управлением производством. В себестоимость продукции (работ, услуг) командировочные расходы включаются в полном объеме, а для целей исчисления налогооблагаемой прибыли – в пределах установленных законодательством норм. Командировочные расходы сверх установленных норм учитываются при исчислении налога на прибыль, а значит, признаются объектом при исчислении налога на добавленную стоимость. Источником погашения исчисленной суммы налога на добавленную стоимость является источник, за счет которого относится объект, по которому исчислен налог. При этом в учете осуществляются записи:

Дебет счетов 26 «Общехозяйственные расходы» и др.

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» - начислен НДС от сумм командировочных расходов, являющихся объектом для исчисления НДС, сверх установленных норм;

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 68 – начислен налог на прибыль от сумм командировочных расходов сверх установленных норм.

Остаток неиспользованных сумм сдается подотчетным лицом в кассу по приходному кассовому ордеру. Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета по ранее выданным суммам.

Расходовать выданные под отчет суммы следует по назначению. Передача наличных денег, выданных под отчет одному лицу, другим лицам запрещается. У лиц, не предоставивших отчеты и оправдательные документы в расходовании подотчетных сумм в установленные сроки или не возвративших в кассу организации остатки не использованных сумм авансов, бухгалтерия может удержать из начисленной заработной платы данную задолженность согласно статьи 107 Трудового кодекса Республики Беларусь. Наниматель вправе сделать распоряжение об удержании не позднее одного месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения аванса.

Подотчетные суммы, невозвращенные работниками в установленные сроки отражаются по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счета 71. При удержании сумм из заработной платы (в случае если работник не оспаривает факт удержания) имеет место запись по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 94. В случае невозможности удержания сумм из заработной платы производится запись по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и кредиту счета 94.

При журнально-ордерной форме учета операции по движению подотчетных сумм и расчетов с подотчетными лицами отражаются в журнале-ордере № 7-АПК (табл.). Это комбинированный регистр, сочетающий аналитический и синтетический учет с линейной формой записи. Каждой выданной под отчет сумме отводится в журнале-ордере одна строка, и по мере представления авансового отчета, сдачи в кассу неиспользованных сумм или получения денег в погашение перерасхода записи сумм по этим операциям будут произведены по этой же строке.

Основанием для заполнения журнала-ордера № 7-АПК являются расходные кассовые ордера на суммы, выданные под отчет, авансовые отчеты - на израсходованные суммы; новые приходные или расходные кассовые ордера – на расхождения в суммах полученных и израсходованных. К учету принимаются авансовые отчеты, проверенные арифметически, по существу в отношении целесообразности и необходимости расходов, соответствия их назначению аванса и утвержденные руководителем организации. Бухгалтер обрабатывает авансовый отчет, проставляя на документах и на отчете корреспондирующие счета, отвечающие направлению расхода.

В конце месяца по каждому подотчетному лицу определяется сальдо на конец месяца. Затем подсчитываются итоги (обороты) по дебету и кредиту счета 71. Данные журнала-ордера № 7-АПК сверяются с показателями других регистров. Кредитовые обороты по счету 71 сверяют с дебетом счетов 07, 10 – с данными ведомостей № 46-АПК, счета 18 – с данными ведомости № _____, счетов 25 и 26 – с производственными отчетами № 18 Г, № 18 Ж, счета 50 – с данными раздела дебетовых оборотов журнала-ордера № 1-АПК, счета 70 – с данными ведомости № 59-АПК и т.д. Дебетовые обороты по счету 71 сверяют: с кредитом счета 50 – с данными журнала-ордера № 1-АПК, счета 51 –

журнала-ордера № 2-АПК, счета 90 – журнала-ордера № 11-АПК. После сверки данных кредитовый оборот в целом по счету 71 и по дебету корреспондирующих счетов переносится в Главную книгу.

4.8 Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

Для обобщения информации о всех видах расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами, применяется счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». В соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета к счету 73 могут быть открыты следующие субсчета:

73-1 «Расчеты по предоставленным займам»;

73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

При необходимости к нему может быть открыт и субсчет «Расчеты по прочим операциям». На данном субсчете найдут отражение расчеты за используемые в служебных целях транспортные средства работников организации, при выдаче средств индивидуальной защиты, при покупке и продаже индивидуальных жилых домов и др.

На субсчете 73-1 «Расчеты по предоставленным займам» отражаются расчеты с работниками организации по предоставленным им займам. Займы работникам могут выдаваться на индивидуальное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков, обзаведение домашним хозяйством.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 30.03.2000 г. № 428 утверждено Примерное положение о порядке и условиях предоставления организациями состоящим в штатах этих организаций работникам, нуждающимся в улучшении жилищных условий, займов на строительство (реконструкцию) или приобретение жилых помещений.

Заем выдается работнику организации в порядке очередности, определяемой исходя из времени принятия его на учет нуждающихся в улучшении жилищных условий в соответствии с нормами действующего законодательства, а также при условии вложения им собственных средств в строительство (реконструкцию) или приобретение жилого помещения. Размер займа, сроки пользования займом и его возврата, процентные ставки определяются индивидуально для каждого заемщика организацией, выдающей заем. Получатель займа представляет в учреждение открытого акционерного общества «Сбергательный банк «Беларусбанк» копию решения организации о выделении ему займа и договор на его получение. На имя получателя открывается текущий счет без права снятия наличных денег. На сумму предоставленного займа за счет собственных средств организации составляется запись по дебету счета 73 субсчет «Расчеты по предоставленным займам» и кредиту счета 51 «Расчетный счет». Использование полученных

сумм по займу производится только безналичным путем. Начисление процентов по предоставленному займу производится по дебету субсчета 73-1 и кредиту счета 91 «Операционные доходы и расходы».

Заем может быть предоставлен в товарном виде (строительные материалы, изделия и предметы домоустройства, услуги, осуществляемые предприятием-заимодавцем). Возврат займа и уплата процентов по нему производятся в сроки, установленные договором, за счет удержаний из заработной платы, других доходов заемщика, внесенных в кассу организации в виде наличных денег. В таком случае будет иметь место корреспонденция по дебету счетов 50 «Касса», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту субсчета 73-1.

Указом Президента Республики Беларусь от 02.09.1996 г. № 346 «О некоторых мерах по развитию жилищного строительства на селе» (с учетом изменений) предоставлено право получения льготных кредитов сельскохозяйственными организациями 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.

Приобретенные таким образом дома могут быть оприходованы по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». При передаче (реализации) таких домов работникам в учете могут иметь место записи:

а) при безвозмездной передаче

Дебет счета 92 «Внерезультативные доходы и расходы» - кредит счета 41 – на учетную стоимость объекта.

б) при реализации

Дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы» - кредит счета 41 – на учетную стоимость объекта

Дебет счета 73-3 - кредит счета 91 - на сумму задолженности работника за реализованный ему дом.

На субсчете 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» учитываются расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации в результате недостач и хищений денежных и товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба.

С виновных лиц взыскивается стоимость недостающих или похищенных товарно-материальных ценностей в размере, установленном законодательством. В таком случае следует обратить внимание на постановление Совета Министров Республики Беларусь от 13.01.2003 № 22 «О размере вреда, причиненного государственному имуществу» и Инструкцию 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, утвержденную постановлением Министерства финансов, Министерством экономики Республики Беларусь 24.03.2003 г. № 39/69.

Задолженность материально-ответственного лица отражается по дебету субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба». Она может складываться из следующих составных частей:

- учетной стоимости недостающих ценностей с учетом начисленного налога на добавленную стоимость. В учете будет иметь место запись:

Дебет счета 73-2 - кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

- разницы между взыскиваемой стоимостью недостающих ценностей без налога на добавленную стоимость и учетной стоимостью. Такая сумма подтверждается записью:

Дебет счета 73 -2 - кредит счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающих ценностей»;

- суммы начисленного налога на добавленную стоимость от разницы, учтенной на счете 98, так как вся сумма недостачи является объектом для исчисления налога на добавленную стоимость. На сумму начисленного налога на добавленную стоимость будет составлена корреспонденция по дебету счета 73-2 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Возмещение (удержание) недостачи, потери от порчи ценностей отражается по дебету счетов 50 «Касса», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 73-2. Одновременно производится запись по дебету счета 98-4 и кредиту счета 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» ведется в ведомости аналитического учета расчетов № 38-АПК в разрезе субсчетов по каждому работнику, где отражаются остатки задолженности на начало и конец месяца, записи по дебету и кредиту. Регистром синтетического учета по счету 73 является журнал-ордер № 9-АПК (табл ____), записи в который производятся из ведомости № 38-АПК.

4.9. Учет расчетов с учредителями.

В процессе создания и деятельности сельскохозяйственной организации между ее учредителями (физическими и юридическими лицами) возникают различные расчеты. Они могут быть связаны с вкладами в уставный фонд, по выплате доходов, связанные с другими операциями. Для обобщения информации о всех видах расчетов с учредителями (участниками) организации

(акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и т.п.) предназначен счет 75 «Расчеты с учредителями».

К счету 75 «Расчеты с учредителями» могут быть открыты следующие субсчета:

75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд»

75-2 «Расчеты по выплате доходов»

75-3 «Прочие расчеты с учредителями»

На первом субсчете отражаются расчеты с учредителями, участниками по вкладам в уставный фонд организации. Аналитический учет расчетов по вкладам с учредителями ведется отдельно по каждому участнику с отражением суммы задолженности по вкладам в уставный фонд, даты ее погашения, суммы внесенных активов в погашение задолженности.

Формирование уставного фонда может производиться за счет вкладов участников как в денежной форме, так и за счет неденежных вкладов.

Исходя из вышеизложенного основой для ведения аналитического учета вкладов в уставный фонд служат учредительные документы, акты приема-передачи основных средств, акты оценки вносимого имущества, платежные поручения, приходные кассовые ордера и др.

При создании организации, после его государственной регистрации задолженность учредителей по вкладам в уставный фонд предусмотренная учредительными документами отражается записью по дебету субсчета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд» и кредиту счета 80 «Уставный фонд».

Погашение задолженности по вкладам в уставный фонд организации отражается по кредиту субсчета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд» в корреспонденции с дебетом счетов:

51 «Расчетный счет» - при безналичном перечислении денежных средств на текущий (расчетный) счет организации;

50 «Касса» - при внесении наличных денежных средств в кассу организации;

08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и др. – при внесении неденежного вклада в уставный фонд в сумме экспертной оценки.

В качестве неденежного вклада могут быть внесены основные средства, финансовые вложения, объекты незавершенного строительства и т.д. При внесении неденежного вклада в уставный фонд производится экспертиза достоверности оценки имущества.

В акционерных обществах формирование уставного фонда происходит путем продажи акций. Задолженность по оплате акций акционеров при создании акционерного общества отражается по дебету субсчета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд» в корреспонденции со счетом 80 «Уставный фонд».

При продаже акций по цене, превышающей их номинальную стоимость, сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций,

вырученная в процессе формирования уставного фонда акционерного общества отражается по дебету субсчета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд» в корреспонденции со счетом 83 «Добавочный фонд».

Субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд» также используется для отражения расчетов унитарных предприятий с государственным органом, органом местного самоуправления по переданному на баланс на правах хозяйственного ведения или оперативного управления имуществу при создании данных организаций.

Исполнительные органы организации за каждый прошедший финансовый год представляют собственникам отчет о результатах работы организации. Финансовый отчет утверждается на годовых собраниях. Как правило, финансовый отчет включает в себя баланс, отчет о прибылях и убытках, другие формы отчетности, аудиторское заключение. Участники собрания принимают решение о распределении полученной прибыли организации, источники покрытия убытков (в случае их наличия), размер выплачиваемых дивидендов. Результаты собрания являются основанием для составления соответствующих записей в бухгалтерском учете организации.

Для отражения расчетов с учредителями по выплате доходов предназначен субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов».

Начисление доходов учредителям за счет прибыли отчетного года по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности (при выплате промежуточных доходов) отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту субсчета 75-2 «Расчеты по выплате доходов». При начислении доходов учредителем (участником), которые являются работниками организации, рекомендуется использовать счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». В этом случае, при начислении указанным работникам доходов составляется запись по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При выплате доходов учредителям могут быть составлены записи по дебету субсчета 75-2 «Расчеты по выплате доходов» в корреспонденции с кредитом счетов:

50 «Касса», 51 «Расчетный счет» – при выплате денежными средствами;

90 «Реализация» – при выплате дохода продукцией организации;

91 «Операционные доходы и расходы» – при выплате дохода путем передачи основных средств, других ценностей.

Начисление доходов учредителям (при отсутствии или недостаточности прибыли) может осуществляться за счет средств резервного фонда с отражением данной операции по дебету счета 82 «Резервный фонд» и кредиту субсчета 75-2 «Расчеты по выплате доходов».

Из сумм, причитающихся учредителям (участникам) доходов удерживается налог на доходы. При его начислении составляется запись по дебету субсчета 75-2 «Расчеты по выплате доходов» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На счете 75 «Расчеты с учредителями» могут отражаться и другие операции, связанные с расчетами с учредителями. Для этого рекомендуется использовать субсчет 75-3 «Прочие расчеты с учредителями».

Организации могут направлять средства добавочного фонда на увеличение уставного. В учете при этом составляется запись по дебету счета 83 «Добавочный фонд» и кредиту субсчета 75-3 «Прочие расчеты с учредителями».

При погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников составляется запись по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции с дебетом субсчета 75-3 «Прочие расчеты с учредителями».

Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведется в разрезе учредителей (участников). Для этого используется ведомость формы №38-АПК. Синтетический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведется в журнале ордере № 9-АПК, где открыт специальный раздел для данного счета. Записи в журнале-ордере производятся на основании итоговых данных ведомости № 38-АПК в разрезе открытых субсчетов (при необходимости аналитических счетов). По каждому субсчету приводится информация об остатке на начало месяца, расшифровывается кредитовый оборот за месяц, указывается сумма дебетового оборота и выводится остаток на конец месяца.

После взаимной сверки показателей, отраженных в других регистрах: журнал-ордер №1-АПК, №2-АПК, №13-АПК и др., кредитовые обороты по счету 75 «Расчеты с учредителями» переносятся в Главную книгу.

Извлечение из журнала-ордера № 9-АПК по счету 75 «Расчеты с учредителями»

№ записи	Субсчет, аналитический счет	Остаток на начало месяца		С кредита счета 75 в дебет счетов								Оборот по дебету счета 75	Остаток на конец месяца	
		дебет	кредит	07,08,10,11,15,16,20,41.50,51,52,58,80,82,83,84	51	83	итого по кредиту счета 75		дебет	кредит				
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Расчеты по вкладам в уставный фонд	1000000					140000				140000	100000	960000	
2	Расчеты по выплате доходов		250000									70000		180000
3	Прочие расчеты с учредителями	30000							20000		20000		10000	
	Итого	1030000	250000				140000		20000		160000	170000	970000	180000

4.10. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами.

Для обобщения информации о расчетах с разными дебиторами и кредиторами по операциям некоммерческого характера, по имущественному и личному страхованию, по претензиям, за товары, проданные в кредит, и другие предназначен счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». К данному счету могут быть открыты 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 дошкольных учреждениях»;

76-8 «Расчеты с гражданами за принятые у них продукцию, скот и птицу 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».

На субсчете 76-1 «Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам» учитываются расчеты по суммам, удержанным из заработной платы работников организации в пользу других организаций и лиц на основании исполнительных документов.

Исполнительными документами являются: исполнительные листы, выдаваемые на основании решений, приговоров, постановлений судов, исполнительные надписи нотариальных контор, постановления государственных органов и должностных лиц в части имущественных взысканий по делам об административных правонарушениях, другие документы.

Удержание из заработной платы работников сумм по исполнительным документам отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту субсчета 76-1 «Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам». Перечисление удержанных сумм лицам указанным в исполнительных документах находит отражение по дебету субсчета 76-1 «Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам» и кредиту счетов учета денежных средств.

Аналитический учет расчетов с организациями и лицами по исполнительным документам ведется в ведомости №39-АПК, которая ведется в течение года. В ведомости содержится справочная информация об ответчике (должнике), а также о получателе сумм.

Для ежемесячного отражения начисленных и перечисленных сумм в ведомости используются вкладные листы. Вкладные листы ведомости построены в форме оборотной ведомости, что позволяет по каждому должнику отражать остатки задолженности на начало месяца, начисленные и перечисленные суммы, определить остаток задолженности на конец месяца.

В конце месяца итоговая строка ведомости №39-АПК переносится в журнал-ордер №9-АПК в раздел, предназначенный для учета операций по счету 76 «расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

На субсчете 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» учитываются расчеты по страхованию имущества и персонала организации. Когда организация выступает страхователем (на данном субсчете не учитываются расчеты по социальному страхованию и обеспечению).

Страхование представляет собой отношение по защите имущественных интересов субъектов гражданского права при наступлении определенных событий (страховых случаев) за счет денежных фондов, формируемых страховщиками из уплачиваемых страховых взносов.

Страхование может осуществляться в формах обязательного и добровольного страхования. Страхование является обязательным, если это предусмотрено законодательством Республики Беларусь, в остальных случаях страхование является добровольным.

Объектами страхования могут признаваться имущество, жизнь, риск и другие объекты.

Для осуществления расчетов по страхованию между организацией и страховой организацией заключается договор страхования, в котором оговариваются условия страхования. При заключении договора страхования организация уплачивает страховщику плату за страхование – страховые взносы.

Размер страховых взносов по добровольным видам страхования определяется соглашением сторон, а по обязательным – законодательством.

Начисление сумм страховых взносов (платежей) отражается по дебету счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.), 92 «Внерезультационные доходы и расходы» и кредиту субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию». Перечисление страховых платежей находит отражение по дебету субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» с кредита счетов учета денежных средств.

При наступлении страховых случаев приведших к гибели урожая сельскохозяйственных культур, сельскохозяйственных животных, птицы, кроликов и т.п. организации получают страховое возмещение.

Начисление страхового возмещения показывается по дебету субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» и кредиту счетов 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств», 10 «Материалы»,

11 «Животные на выращивании и откорме», 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция» и др.

Получение сумм страхового возмещения отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию». Некомпенсируемые суммами страхового возмещения потери находят отражение по дебету счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» и кредиту субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

На субсчете 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» отражаются и расчеты по страхованию персонала организации. Так, в соответствии с действующим законодательством организация должна осуществлять страхование ветеринарных специалистов, кассиров и др. При начислении страховых платежей составляется запись по дебету счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 92 «Внереализационные доходы и расходы» и др. и кредиту субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию». Перечисление начисленных сумм показывается по дебету субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» и кредиту счетов учета денежных средств.

При наступлении страхового случая начисленное страховое возмещение отражается записью по дебету субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» и кредиту счета 73 «расчеты с персоналом по прочим операциям». Поступление сумм страхового возмещения отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию». Выплата сумм работнику организации отражается по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и кредиту счетов:

51 «Расчетный счет» - при перечислении сумм на счет работника в банке;

50 «Касса» - при выплате наличных денежных сумм из кассы организации.

С 1 января 2004 года в соответствии с Декретом Президента от 30.07.2003 года № 18 «Об обязательном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» в Республике Беларусь введено обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Начислять и уплачивать взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве должны все сельскохозяйственные организации. Начисленные суммы страховых взносов отражаются по дебету счетов учета затрат на производство и кредиту субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

При наступлении несчастного случая на производстве начисление пособия работнику будет отражено записью по дебету субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Для ведения аналитического учета по субсчету 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» предназначена ведомость аналитического учета № 39-АПК. Учет в ней организуется по страховщикам и отдельным договорам страхования. Ведомость № 38-АПК построена в виде оборотной ведомости, где указывается информация об остатках задолженности на начало и конец отчетного периода, дебетовых и кредитовых оборотах. В конце месяца после подведения итогов по субсчету 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» итоговая строка по данному субсчету переносится в журнал-ордер №9-АПК.

На субсчете 76-3 «Расчеты по претензиям» учитываются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, транспортным организациям, банкам и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням, неустойкам.

Выставленные претензии отражаются по дебет субсчета 76-3 «Расчеты по претензиям» в корреспонденции с кредитом счетов:

10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 41 «Товары» и др. – при предъявлении претензии к поставщикам, подрядчикам, транспортным организациям за завышение цен, тарифов, несоответствие качества стандартам, заказу; недостачи груза в пути сверх установленных величин и т.п. до принятия к учету поступивших ценностей;

20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и др. – при предъявлении претензии за брак и простой, возникшие по вине поставщиков и подрядчиков, в суммах признанных ими или присужденных судом;

счетов учета денежных средств (51,52,55) – при предъявлении претензии к банку за ошибочно списанные суммы со счетов организации;

92 «Внереализационные доходы и расходы» - при начислении штрафов, пени, неустоек с поставщиков, покупателей и т.п. за несоблюдение договорных обязательств в суммах признанных плательщиками или присужденных судом.

При поступлении денежных сумм в удовлетворение претензии составляется запись по дебету счетов учета денежных средств и кредиту субсчета 76-3 «Расчеты по претензиям». При удовлетворении претензии путем поставки материальных ценностей делается запись по дебету счетов соответствующих материальных ценностей и кредиту субсчета 76-3 «Расчеты по претензиям».

При отказе судом во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций сумма, ранее отнесенная в дебет субсчета 76-3 «Расчеты по претензиям» списывается в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Аналитический учет расчетов по данному субсчету ведется в ведомости аналитического учета №38-АПК в разрезе выставленных претензий. В ведомости по каждому дебитору собирается информация о суммах задолженности на начало и конец отчетного месяца, начисленных суммах и

взысканных. В конце месяца итоговая строчка по субсчету 76-3 «Расчеты по претензиям» из ведомости №38-АПК переносится в журнал-ордер № 9-АПК.

На субсчете 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» учитывается информация о суммах, причитающихся организации в виде дивидендов и других доходов.

При получении организацией уведомления о начислении данных выплат в учете делается запись по дебету субсчета 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» и кредиту счета 91 «Операционные доходы и расходы». Факт получения средств отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту субсчета 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».

Аналитический учет расчетов по данному субсчету ведется в ведомости № 38-АПК.

На субсчете 76-5 «Расчеты по депонированным суммам» обобщается информация о расчетах с работниками по депонированным суммам.

Начисленные, но не выплаченные работникам суммы заработной платы, стипендий, пособий и т.д. из-за неявки получателей депонируются организацией. На депонированные суммы в учете составляется запись по дебету счета 70 «расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту субсчета 76-5 «Расчеты по депонированным суммам». Депонированные суммы сдаются в банк, но по первому требованию получателя должны быть выплачены ему.

При выдаче депонированных сумм составляется запись по дебету субсчета 76-5 «Расчеты по депонированным суммам» и кредиту счетов учета денежных средств.

По истечении срока исковой давности не полученные суммы депонентской задолженности подлежат списанию, с отражением по дебету субсчета 76-5 «Расчеты по депонированным суммам» и кредиту счета 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Для аналитического учета расчетов с депонентами могут использоваться Реестр не выданной оплаты труда № 85-АПК или Ведомость учета депонированной оплаты труда № 53-АПК. В указанных регистрах учет ведется в разрезе депонентов. В документах указывают депонированные суммы в разрезе депонентов и выплаченные им суммы с указанием номера документа по которому осуществлена выплата. В конце месяца итоговые суммы переносятся в журнал-ордер №9-АПК.

На субсчете 76-6 «Расчеты с квартиросъемщиками» учитывают расчеты с квартиросъемщиками по квартирной плате, отоплению, водоснабжению, газоснабжению, другим коммунальным платежам.

Начисленная квартплата отражается по дебету субсчета 76-6 «Расчеты с квартиросъемщиками» и кредиту счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Квартплата может вноситься в кассу организации. По письменному заявлению квартиросъемщика или на основании исполнительных надписей нотариальных органов может быть удержана (взыскана) из заработной платы

квартиросъемщика. При удержании, внесении платы составляется запись по кредиту субсчета 76-6 «Расчеты с квартиросъемщиками» в корреспонденции с дебетом счетов: 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 59 «Касса», 51 «Расчетный счет».

На данном субсчете учитываются расчеты с жильцами общежитий. При начислении и внесении платы за общежитие составляются записи, приведенные выше.

Для аналитического учета расчетов с квартиросъемщиками используется ведомость аналитического учета № 40-АПК. В ведомости для расчетов с каждым квартиросъемщиком предусмотрена отдельная строка в которой отражают сумму причитающихся платежей, отмечают их оплату. Ежемесячно в ведомости подсчитывают итоги и переносят итоговую строку в журнал-ордер №9-АПК.

Субсчет 76-7 «Расчеты с родителями за содержание их детей в детских дошкольных учреждениях» используется для учета расчетов с родителями за содержание их детей в детских дошкольных учреждениях (детские сады, ясли), находящиеся на балансе организации.

При начислении платы родителей за содержание детей в детских дошкольных учреждениях делается запись по дебету субсчета 76-7 «Расчеты с родителями за содержание их детей в детских дошкольных учреждениях» и кредиту счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Оплаченные родителями суммы (удержанные) находят отражение по дебету счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 79 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту субсчета 76-7 «Расчеты с родителями за содержание их детей в детских дошкольных учреждениях».

Аналитический учет расчетов с родителями за содержание детей в детских дошкольных учреждениях ведется в ведомости аналитического учета №41-АПК. Каждому плательщику в ведомости отводится отдельная строка в которой отражают остаток задолженности на начало месяца, размер платы за месяц, уплаченные суммы, другая необходимая информация. По истечении месяца итоговые данные ведомости № 41-АПК переносятся в журнал-ордер №9-АПК.

На субсчете 76-8 «Расчеты с гражданами за принятые у них продукцию, скот и птицу для реализации» учитываются расчеты с гражданами за сельскохозяйственную продукцию, скот и птицу принятые у них для последующей реализации.

При приемке продукции, животных и птицы составляется запись по кредиту субсчета 76-8 «Расчеты с гражданами за принятые у них продукцию, скот и птицу для реализации» в корреспонденции с дебетом счетов 43 «Готовая продукция», 11 «Животные на выращивании и откорме». Запись составляется на договорную стоимость, но не ниже оценки по закупочным ценам.

При поступлении денежных средств за реализованную продукцию, принятую у граждан составляется запись по дебету счетов 51 «Расчетный счет»,

55 «Специальные счета в банках» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями заказчиками».

При оплате сдатчикам за принятую у них продукцию составляется запись по дебету счета 76-8 «Расчеты с гражданами за принятые у них продукцию, скот и птицу для реализации» и кредиту счетов учета денежных средств (50, 51, 55).

Аналитический учет расчетов со сдатчиками ведется в ведомости аналитического учета № 38-АПК, где на каждого сдатчика отводится отдельная строка. В ведомости отражается задолженность перед сдатчиками на начало и конец отчетного месяца, причитающиеся ему суммы за сданные продукцию, скот и птицу, выплаченные суммы в погашение задолженности. В конце месяца итоговая строка по данному субсчету переносится в журнал-ордер №9-АПК.

Субсчет 76-9 «Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам» предназначен для обобщения информации о начисленной и полученной (перечисленной) арендной плате и лизинговым платежам. Данный субсчет может открываться как у арендатора (лизингополучателя) так и у арендодателя (лизингодателя).

При начислении арендной платы (лизинговых платежей) в бухгалтерском учете арендатора (лизингополучателя) составляются записи по кредиту субсчета 76-9 «Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам» в корреспонденции с дебетом счетов:

учета затрат на производство (20,23,25 и др.) – при отражении начисленной арендной платы (лизинговых платежей);

18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» - при отражении налога на добавленную стоимость, выделенного арендодателем (лизингополучателем).

При отражении сумм начисленной арендной платы за предстоящие отчетные периоды в учете арендатора используется счет 97 «Расходы будущих периодов», по дебету которого отражаются указанные суммы. Расходы будущих периодов по предварительно оплаченным суммам арендной платы списываются ежемесячно на затраты производства в течение срока, к которому относятся данные расходы (или в суммах предусмотренных договором).

При перечислении арендной платы (лизинговых платежей) арендатором (лизингополучателем) составляется запись по дебету субсчета 76-9 «Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам» и кредиту счетов учета денежных средств.

В случае финансовой аренды арендатором может составляться запись на контрактную (договорную) стоимость объекта по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту субсчета 76-9 «Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам». На сумму выделенного арендодателем НДС составляется запись по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» в корреспонденции с кредитом субсчета 76-9 «Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам».

При использовании данного субсчета в учете арендодателя (лизингодателя) следует учесть является ли сдача в аренду объектов основным (уставным) видом деятельности. Начисление арендной платы (лизинговых платежей) отражается по дебету субсчета 76-9 «Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам» в корреспонденции с кредитом счетов 90 «Реализация» (если передача объектов в аренду является основным видом деятельности), 91 «Операционные доходы и расходы» (сдача объектов в аренду не является основным видом деятельности). При начислении арендной платы (лизинговых платежей), относящихся к будущим отчетным периодам в учете арендодателя (лизингодателя) используется счет 98 «Доходы будущих периодов». При наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся, осуществляется списание учтенных сумм по назначению. Получение арендной платы (лизинговых платежей) отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту субсчета 76-9 «Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам».

При финансовой аренде (лизинге) без права выкупа объекта арендодатель (лизингодатель) может отражать с использованием субсчета 76-9 «Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам» контрактную стоимость передаваемого объекта, что отражается по дебету субсчета 76-9 «Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам» и кредиту счета 91 «Операционные доходы и расходы».

Аналитический учет по данному субсчету ведется в ведомости № 39-АПК.

Субсчет 76-10 «Расчеты за товары, проданные в кредит» используется для отражения расчетов с работниками организации за товары, проданные им в кредит.

При приобретении товаров в кредит покупатель представляет торговой организации следующие документы:

- справку с места работы о полученных доходах и производимых удержаниях;
- гарантийное письмо организации;
- поручительство одного совершеннолетнего гражданина.

При покупке товаров в кредит покупателем оформляется два экземпляра поручения обязательства, один из которых организация пересылает организации, выдавшей справку гражданину для приобретения товаров в кредит, второй экземпляр остается у торговой организации.

Сельскохозяйственные организации на основании поручений-обязательств работников осуществляют удержание из зарплаты очередных платежей, что находит отражение по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту субсчета 76-10 «Расчеты за товары, проданные в кредит». При перечислении удержанных сумм торговой организации в учете делается запись по дебету субсчета 76-10 «Расчеты за товары, проданные в кредит» с кредита счетов учета денежных средств.

Аналитический учет по данному субсчету организуется в ведомости № 38-АПК.

Субсчет 76-11 «Расчеты по прочим операциям» предназначен для обобщения информации о расчетах с прочими дебиторами и кредиторами. На этом субсчете могут отражаться расчеты с разными организациями (учебными заведениями, профсоюзными организациями), расчеты с покупателями за реализованные им основные средства и другие операции.

Синтетический учет по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» ведется в журнале-ордере №9-АПК, где открыт специальный раздел для данного счета. Записи в журнале-ордере осуществляются на основании ведомостей аналитического учета: №38-АПК, №39-АПК, №40-АПК, №41-АПК, №53-АПК, реестра №85-АПК в разрезе открытых в организации субсчетов (при необходимости в разрезе открытых аналитических счетов). По каждому субсчету приводится информация об остатках на начало и конец месяца, расшифровывается кредитовый оборот, приводится общая сумма дебетового оборота по субсчету.

В конце месяца после подсчета итогов осуществляется сверка записей в журнале-ордере №9-АПК с другими учетными регистрами: журналами-ордерами №1-АПК, №2-АПК и др. После осуществления сверки записей кредитовые обороты по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» переносятся в Главную книгу.

Извлечение из журнала ордера №9-АПК.

№ записи	Субсчет, аналитический счет	Остаток на начало месяца		С кредита счета 76 в дебет счетов									Оборот по дебету счета 76	Остаток на конец месяца	
		дебет	кредит	01,20	03,50	04,07	08,10,11,18,20,23,25,26,41,43,50,51,52,70,91,92,94,97	70				итого по кредиту счета 76		дебет	кредит
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
1	Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам						58000				58000	58000			
2	Расчеты по имущественному и личному страхованию			120000							120000			120000	
3	Расчеты по претензиям	850000				600000					600000		250000		
4	Расчеты с квартиросъемщиками	1200000			700000	500000					1200000	1400000	1400000		
	Прочие дебиторы и кредиторы														
	Итого	2050000		120000	700000	1100000					1978000	1458000	1650000	120000	

4.11. Учет внутрихозяйственных расчетов.

Сельскохозяйственные организации могут иметь в своем составе различные подразделения: отделения, филиалы, другие обособленные подразделения. Как правило, данные подразделения находятся вне места нахождения сельскохозяйственной организации и имеют отдельные балансы. Обособленные подразделения сельскохозяйственных предприятий не являются юридическими лицами и действуют на основании утвержденных им положений. В процессе осуществления хозяйственной деятельности между организациями и указанными подразделениями возникают различные внутрихозяйственные расчеты, такие как: расчеты по передаче имущества и материальных ценностей, выплате заработной платы работникам подразделений, расчеты по закупаемым структурными подразделениями товарно-материальным ценностям и т.д.

Для обобщения информации о расчетах с отделениями, филиалами, другими обособленными подразделениями организации (объединения), выделенными на отдельные балансы, включаемые в общий баланс организации (объединения) предназначен счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

К данному счету могут открываться следующие субсчета:

79-1 «Расчеты по выделенному имуществу»

79-2 «Расчеты по текущим операциям»

79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

На первом субсчете отражается информация о расчетах сельскохозяйственной организации со своими структурными подразделениями по переданным им, или полученным от них внеоборотным и оборотным активам.

При передаче имущества и материальных ценностей в учете сельскохозяйственной организации составляются записи по дебету субсчета 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу» и кредиту счетов 01 «Основные средства», 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме» и др. – на стоимость переданных ценностей. При передаче амортизируемого имущества на сумму амортизации дебетуются счета 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредитуется счет 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу».

В структурном подразделении сельскохозяйственной организации составляются «обратные» записи. На сумму полученного имущества и материальных ценностей производятся записи по дебету счетов 01,07,10,11 и др. и кредиту счета 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу». На сумму поставленной на учет амортизации по амортизируемому имуществу дебетуется счет 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу» и кредитуется счета 02, 05.

На субсчете 79-2 «Расчеты по текущим операциям» отражается информация о состоянии всех прочих расчетов сельскохозяйственной организации с

отделениями, филиалами, другими обособленными подразделениями кроме расчетов, связанных с передачей (получением) внеоборотных и оборотных активов. На данном субсчете может отражаться информация о суммах налогов, уплаченных головной организацией за структурные подразделения, о суммах выплаченной заработной платы работникам структурных подразделений, о расчетах организации закупаемым структурными подразделениями товарно-материальные ценности. Так в случае выплаты заработной платы работникам структурных подразделений в учете головной организации делается запись по дебету счета 79-2 «Расчеты по текущим операциям» и кредиту счета 50 «Касса». В учете структурного подразделения сельскохозяйственной организации дебетуется счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с кредитом счета 79-2 «Расчеты по текущим операциям».

При приобретении товарно-материальных ценностей структурными подразделениями и их оплате головной организацией будут оформляться записи:

- в учете головной организации по дебету счета 79-2 «Расчеты по текущим операциям» и кредиту счета 60 «расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму причитающуюся поставщику;

- в учете структурного подразделения по дебету счетов 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме» и др. и кредиту счета 79-2 «Расчеты по текущим операциям» – на сумму полученных материальных ценностей без учета НДС; и дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счета 79-2 «Расчеты по текущим операциям».

Аналитический учет расчетов по субсчетам 1 и 2 ведется в разрезе отдельных структурных подразделений, филиалов.

Сельскохозяйственные организации, с целью получения определенного дохода, могут на определенный срок передавать свое имущество в доверительное управления. При этом данное имущество должно находиться в собственности сельскохозяйственной организации, поскольку передача в доверительное управление имущества, находящегося в хозяйственном ведении или оперативном управлении запрещается. Объектом доверительного управления могут быть отдельные объекты, относящиеся к недвижимому имуществу, ценные бумаги, права, удостоверенные бездокументарными ценными бумагами и другое имущество.

Доверительное управление имуществом осуществляется на основании договора, который должен быть заключен в письменной форме. Срок данного договора не должен превышать 5 лет.

Имущество, переданное в доверительное управление, обособляется от другого имущества учредителя управления, а также от имущества доверительного управляющего. Это имущество отражается у доверительного управляющего на отдельном балансе, и по нему ведется самостоятельный учет.

Расчеты по деятельности, связанной с доверительным управлением осуществляются с использованием отдельного банковского счета.

Для обобщения информации о состоянии расчетов, связанных с исполнением договоров доверительного управления имуществом предназначен субсчет 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом». Этот субсчет используется для учета расчетов учредителя управления (стороны передающей свое имущество в управление) и доверительного управляющего (стороны управляющей имуществом), связанных с передачей в доверительное управление имущества и его возвратом при прекращении договора доверительного управления имуществом, а также по доходам, полученным от передачи имущества в доверительное управление.

Передача имущества в доверительное управление не влечет перехода права собственности на него к доверительному управляющему. В то же время имущество, переданное в доверительное управление, должно быть обособлено от имущества учредителя управления и доверительного управляющего.

На сумму переданного имущества в доверительное управление в бухгалтерском учете учредителя управления оформляются записи по дебету счета 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» и кредиту счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения» и др. На сумму амортизации по имуществу переданному в доверительное в доверительное управление дебетуются счета 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» в корреспонденции с кредитом счета 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»

У доверительного управляющего делаются «обратные» записи, то есть на сумму имущества принятого в доверительное управление дебетуются счета 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения» и др. в корреспонденции с кредитом счета 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом». На сумму принятых амортизационных отчислений – дебет счета 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» и кредит счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов».

При осуществлении доверительным управляющим операций с имуществом, полученным в доверительное управление, данные операции не отражаются на счете 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

При прекращении договора доверительного управления и возврате имущества доверительный управляющий в бухгалтерском учете производит записи по дебету счета 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» и кредиту счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения» и др. – на стоимость возвращенного имущества. На сумму начисленной амортизации производится запись по дебету счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных

активов» и кредиту счета 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

У учредителя управления при возврате имущества из доверительного управления на его стоимость дебетуются счета 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения» и др. в корреспонденции с кредитом счета 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом». На сумму принятой амортизации делается проводка по дебету счета 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» и кредиту счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов».

По окончании договора доверительного управления имуществом, или с периодичностью установленной данным договором учредителя управления перечисляются денежные средства в сумме причитающегося дохода от передачи имущества в доверительное управление. При этом в учете доверительного управляющего производится запись по дебету счета 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» и кредиту счетов учета денежных средств, а в учете учредителя управления на эту же сумму дебетуются счета учета денежных средств в корреспонденции с кредитом счета 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

Аналитический учет расчетов по данному субсчету ведется в разрезе договоров доверительного управления имуществом.

Синтетический учет по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» ведется в журнале-ордере №9-АПК, где открыт специальный раздел для данного счета. Записи в журнале-ордере осуществляются на основании ведомости аналитического учета №38-АПК в разрезе открытых в организации субсчетов (при необходимости в разрезе открытых аналитических счетов). По каждому субсчету приводится информация об остатках на начало и конец месяца, расшифровывается кредитовый оборот, приводится общая сумма дебетового оборота по субсчету.

В конце месяца после подсчета итогов осуществляется сверка записей в журнале-ордере №9-АПК с другими учетными регистрами: журналами-ордерами №1-АПК, №2-АПК, №13-АПК и др. После осуществления сверки записей кредитовые обороты по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» переносятся в Главную книгу.

Извлечение из журнала-ордера № 9-АПК

№ записи	Субсчет, аналитический счет	Остаток на начало месяца		С кредита счета 79 в дебет счетов								Оборот по дебету счета 79	Остаток на конец месяца	
		дебет	кредит	07,08,10,11,15,16,20,41.50,51,52,58,80,82,83,84	02	10	51	58	итого по кредиту счета 79	дебет	кредит			
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
	Расчеты по выделенному имуществу													
1		800000		30000							30000	120000	890000	
	Расчеты по текущим операциям													
1		48000			15000						15000		33000	
	Расчеты по договору доверительного управления имуществом													
1		470000				20000					20000	140000	590000	
2		320000						150000			150000	35000	205000	
	Итого	1638000		30000	15000	20000		150000			215000	295000	1718000	
	Отметки													

Журнал-ордер закончен _____ 20__ г.

Данные листков-расшифровок и остатки сверены. В Главной книге суммы оборотов отражены.

«__» _____ 20__ г.

Исполнитель

Главный бухгалтер

Организация _____

ЖУРНАЛ-ОРДЕР № 9-АПК

по кредиту счетов 73 –Расчеты с персоналом по прочим операциям, 75 –Расчеты с учредителями,
76 – Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 – внутрихозяйственные расчеты
за январь 200_г.

№ записи	Субсчет, аналитический счет	Остаток на начало месяца		С кредита счета 73 в дебет счетов 20,23,25,26,50,51,70,76,92								Оборот по дебету счета 73	Остаток на конец месяца	
		дебет	кредит	50									итого по кредиту счета 73	дебет
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Расчеты по предоставленным займам													
2	Дайнеко П.В.	300000		30000							30000			
3	Шахов А.С.											2500000	2500000	
4														
5														
6														
7														
8	Расчеты по возмещению материального ущерба													
9	Прочие расчеты с персоналом													
10														
11														
12														
13														
14														
15	Итого	30000		30000							30000	2500000	2500000	

ТЕМА 5. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ И ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

5.1 Общие принципы учета материальных ценностей и готовой продукции, их классификация и оценка

В процессе производственно-хозяйственной деятельности наряду со средствами труда участвуют предметы труда, которые обслуживают один производственный цикл, и их стоимость полностью включается в себестоимость готовой продукции (работ, услуг). Данная особенность оказывает определяющее влияние на организацию учета предметов труда, называемых в практике материально-производственными запасами.

Перечень материально-производственных запасов весьма многообразен. Есть материальные запасы, которые способствуют более четкой постановке производственного процесса, но не входят в состав продукции, выполненных работ или оказанных услуг (инвентарь и хозяйственные принадлежности). Другие материальные ценности, напротив, непосредственно включаются в состав изделия, не подвергаясь никакой обработке (запасные части). Наконец, различают такие материальные ценности, которые используются для управленческих нужд организации (бумага, калькуляторы и другие устройства со сроком пользования до 12 месяцев после отчетной даты). В бухгалтерской отчетности в состав материально-производственных запасов подлежат также включению для целей бухгалтерского учета активы, предназначенные для продажи, включая готовую продукцию и товары.

Одним из основополагающих принципов организации учета предметов труда является их классификация (табл. 1).

Несмотря на некоторую условность экономической классификации материалов, она положена в основу организации синтетического учета. В развитие экономической классификации и тесной связи разрабатывается техническая классификация – систематизированный перечень потребляемых в производстве материальных ценностей с указанием наименования, сорта, марки и т.д.

Для осуществления производственной деятельности организация должна располагать необходимыми размерами производственных запасов. Результатом их использования в производственной деятельности является готовая продукция. Другими словами оборотные средства из вида производственных запасов переходят в вид готовой продукции, т.е. являются уже продуктами труда.

Большое значение в организации учета материалов и готовой продукции играет их оценка. С развитием рыночных отношений эта оценка усложняется, так как рыночные цены подвержены значительным колебаниям, что вызывает изменения в стоимости материалов. Изменение стоимости материалов оказывает существенное влияние на себестоимость

сельскохозяйственной продукции и, в конечном счете, на финансовый результат.



Рис. 1 Классификация материально-производственных запасов

Материалы и готовую продукцию, поступившую в течение года от собственного производства, оценивают по плановой себестоимости. В конце года, после составления отчетных калькуляций, плановую себестоимость доводят до уровня фактической. Продукция и материалы, по которой плановая себестоимость не исчисляется, оценивают по ценам возможной реализации.

Материальные ценности, производимые в прошлом году и перешедшие на следующий, учитывают по фактической себестоимости.

Все поступающие в организацию покупные материальные ресурсы должны учитываться по фактической себестоимости приобретения. Фактическая себестоимость приобретения (заготовления) материалов складывается из стоимости по ценам приобретения (заготовления) и расходов по заготовке и доставке этих ценностей в организацию. Состав расходов по заготовке и доставке материалов в организацию определен Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).

В стоимость материальных ценностей включаются также затраты организации на приобретение тары у поставщиков за вычетом стоимости этой тары по цене ее возможного использования в тех случаях, когда цены на нее

установлены особо - сверх цены материальных ценностей. Если стоимость тары, поступившей от поставщика вместе с материальными ценностями, включена в их цену, то из общей суммы затрат по их приобретению исключается стоимость тары по цене ее возможного использования или реализации (с учетом затрат на ее ремонт в части материалов).

В учетных регистрах организации способы оценки и отражения материальных ресурсов могут быть следующими:

- *по фактической себестоимости* – когда все расходы по приобретению учитывают непосредственно на счетах по учету материалов;
- *по учетной цене* – когда все расходы на заготовление и приобретение материалов учитывают на отдельном счете и отдельно отклонения фактической себестоимости приобретения от учетной цены;
- *по покупным ценам* – с оценкой прихода и остатка материалов по средневзвешенным ценам и отдельным учетом транспортно-заготовительных расходов.

При варианте учета материальных ресурсов по фактической себестоимости их расход и остаток исчисляются по средневзвешенным ценам, фактически сложившимся в соответствующем отчетном периоде в разрезе учетных групп материалов, включающим в себя стоимость приобретения и транспортно-заготовительные расходы. Это обусловлено тем, что транспортно-заготовительные расходы – величина непостоянная. Они могут меняться в зависимости от местонахождения поставщика, вида используемого транспорта, способа погрузки, разгрузки, торговых наценок и т.д. Отпускные цены на материальные ресурсы также постоянно меняются. Все это вызывает необходимость определения средневзвешенной цены.

Основанием для расчета средневзвешенной цены являются приходные документы. Она может определяться как в конце месяца, так и после каждого поступления.

Второй вариант учета материальных ресурсов – по учетным ценам. В качестве учетных цен могут быть:

- договорные цены с выделением отклонений от учетных цен;
- прогнозно-расчетные цены, рассчитанные как средняя величина фактической себестоимости заготавливаемых материалов за определенный период, либо как прогнозная заготовительная себестоимость, устанавливаемая на основе договорных цен с добавлением прогнозируемой величины транспортно-заготовительных расходов.

Отклонения фактической себестоимости от учетных цен в бухгалтерии предприятия учитывают на отдельном счете. По мере расхода материалов отклонение от учетных цен списывается пропорционально стоимости материалов по учетным ценам, израсходованным на производство, реализацию,

отпущенным на другие нужды, а также находящимся в остатке на конец отчетного периода.

В Основных положениях по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденных Министерством экономики Республики Беларусь, Министерством финансов, Министерством статистики и анализа и Министерством труда Республики Беларусь от 30.01.1998г. № 3 в пункте 2.6.12. отмечено, что включение в состав себестоимости материальных ресурсов может производиться по ценам последнего приобретения (ЛИФО).

Метод ЛИФО (метод оценки запасов по текущим ценам) заключается в следующем: если организация приобретала несколько партий материалов в условиях изменения цен, то для формирования цены на выпускаемую продукцию в ее себестоимость необходимо включать материалы по последней цене приобретения. Применение данного метода предпочтительнее в ситуации, когда цены к концу отчетного периода возрастают.

В учетной практике используется также метод оценки запасов по ценам первого приобретения (ФИФО).

Метод ФИФО заключается в следующем: если организация приобретала несколько партий материалов в условиях изменения цен, то для формирования цены на выпускаемую продукцию в ее себестоимость необходимо включать материалы по первой цене приобретения. Применение данного метода предпочтительнее в ситуации, когда цены к концу отчетного периода падают.

Порядок расчета цены можно рассмотреть на следующем примере.

Исходные данные

Содержание операции	Остаток на 01.10.200Xг.		Приход за месяц		Расход за месяц		Остаток на 01.11.200X г.	
	количество	цена, руб.	количество	цена, руб.	количество	цена, руб.	количество	цена, руб.
Остаток материалов	50	2500						
Поступило в течение месяца:								
05.10			150	2550				
15.10			200	2600				
Израсходовано за месяц					340	?		
Остаток материалов							60	?

Из приведенного примера (табл. 5.1) видим, что фактическая себестоимость на отчетную дату определяется по учетным ценам и корректируется на процент отклонения фактических затрат на их заготовление и приобретение от стоимости этих ценностей по учетным ценам.

Оценить израсходованные на производство материальные ресурсы по методу ЛИФО можно и расчетным путем, используя при этом формулу:

$$P = O_n + П - O_k$$

где P - стоимость израсходованных материалов;

O_n и O_k - стоимость начального и конечного остатков материалов;

П - стоимость поступивших материалов.

Таблица 5.1

Методы оценки производственных запасов

№ п/п	Показатели	Ед. изм	Оценка по твердым учетным ценам			Метод средневзвешенной себестоимости			Метод ФИФО			Метод ЛИФО		
			количество	цена, руб.	сумма, руб.	количество	цена, руб.	сумма, руб.	количество	цена, руб.	сумма, руб.	количество	цена, руб.	сумма, руб.
1	Учетная цена материалов	шт.		2480										
2.	Остаток материалов на начало месяца	шт.	50	2480	124000	50	2500	125000	50	2500	125000	50	2500	125000
	Отклонения от учетных цен		50	20	1000	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3.	Поступило материалов 05.10	шт.	150	2480	372000	150	2550	382500	150	2550	382500	150	2550	382500
	Отклонения от учетных цен		150	70	10500	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4.	Фактическая средневзвешенная себестоимость		-	-	-	(125000+382500):200= 2537,5			-	-	-	-	-	-
5.	Поступило материалов 15.10	шт.	200	2480	520000	200	2600	520000	200	2600	520000	200	2600	520000
	Отклонения от учетных цен		200	120	24000	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6.	Фактическая средневзвешенная себестоимость		-	-	-	(507500+520000):400= 2568,75			-	-	-	-	-	-
7.	Израсходовано материалов за месяц	шт.	340	2480	843200	340	2568,75	873375	340	х	871500	340	х	877000
	в том числе								50	2500	125000	200	2600	520000
									150	2550	382500	140	2550	357000
									140	2600	364000			
8.	Отклонения от учетных цен (35500:1016000*100 = 3,49%)		843200*3,49%		29428	-	-	-	-	-	-	-	-	-
9.	Расход материалов с учетом отклонений				872628			-			-			-
10	Остаток материалов на конец месяца	шт.	60	2480	148800	60	2568,75	154125	60	2600	156000	10	2550	25500
	Отклонения от учетных цен				6072			-			-			-
	Остаток материалов по фактической себестоимости				154872			154125			156000			150500

В странах с развитой рыночной экономикой наряду с перечисленными выше методами используется еще метод НИФО, согласно которому в себестоимость относится не стоимость последней покупки, а следующей за датой последнего приобретения. Другими словами рыночная стоимость материалов на дату отпуска их в производство.

В связи с инфляцией сельскохозяйственные организации могут переоценивать материальные ресурсы в порядке и случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь. При этом увеличение их стоимости в результате такой переоценки зачисляют на пополнение источников собственных средств организации. Если переоценка (доценка, уценка) проводится по инициативе самой организации, то ее результаты относятся на внереализационные доходы с соответствующим налогообложением.

Задачами учета материально-производственных запасов являются:

- своевременное и правильное документальное оформление поступления и расходования материальных ценностей;
- контроль за соблюдением договорных обязательств;
- полное и своевременное исчисление фактической себестоимости заготавливаемых материалов;
- обеспечение контроля за сохранностью материальных ценностей по местам хранения и материально ответственным лицам.

5.2 Документальное оформление поступления и расходования материально-производственных запасов

Одной из основных предпосылок сохранности материальных ценностей и одним из принципов рациональной организации их учета является своевременное и правильное оформление первичными документами хозяйственных операций по их движению.

В зависимости от источников поступления в учете отражаются следующие виды хозяйственных операций с материально-производственными запасами:

- ◆ поступление в счет вклада в уставный капитал;
- ◆ приобретение материальных ценностей у поставщиков;
- ◆ приобретение материальных ценностей подотчетными лицами в порядке закупки мелких партий за наличный расчет;
- ◆ оприходование материальных ценностей, изготовленных собственными производствами организации;
- ◆ оприходование безвозмездно поступивших материальных ценностей;

- ◆ оприходование материальных ценностей от ликвидации (выбытия) основных средств и прочего имущества;
- ◆ оприходование излишков, выявленных в результате инвентаризации;
- ◆ внутреннее перемещение (со склада на склад, из подразделения на склад) и др.

Для оформления операций по поступлению материальных ценностей на склады организации используют сопроводительные документы поставщиков и приходные документы самой организации.

Все покупные товарно-материальные ценности поступают от поставщиков в соответствии с договорами поставок, к которым в обязательном порядке прилагается спецификация и протокол согласования цены.

Организации материальные ценности от поставщиков получают по *доверенности* (ф. № М-2 и №М-2а). Доверенность – распорядительный документ, в котором содержится распоряжение исполнителю совершить хозяйственную операцию, связанную с получением товарно-материальных ценностей.

Доверенность по ф. №М-2 предполагает заполнение корешков доверенностей. Применение доверенности ф. №М-2 исключает необходимость ведения в организации журнала учета выданных доверенностей.

Доверенность формы М-2а используется организациями, как правило, в тех случаях, когда получение ценностей носит массовый характер. Выданные доверенности формы М-2а регистрируются бухгалтерией организации в журнале учета выданных доверенностей под расписку в их получении. Журнал должен быть пронумерован и прошнурован.

Доверенности подписываются руководителем и главным бухгалтером организации или лицами, на то уполномоченными, что оформляется приказом.

В книжке доверенностей, до начала выдачи из нее доверенностей, должны быть пронумерованы все листы. На последнем листе книжки за подписью главного бухгалтера делается надпись: «В настоящей книжке пронумеровано ... листов». При этом количество листов указывается прописью.

Выдача доверенностей, полностью или частично не заполненных, и доверенностей без образцов подписи лиц, на имя которых они выписаны, не допускается. Срок действия доверенности устанавливается в зависимости от возможности получения и вывоза соответствующих ценностей, но, как правило, не более чем на 15 дней. Доверенности на получение товарно-материальных ценностей, расчеты за которые производятся в порядке плановых платежей, допускается выдавать на весь календарный месяц.

Книжки доверенностей и журналы учета выданных доверенностей должны храниться у лица ответственного за регистрацию доверенностей. Лицо,

которому выдана доверенность, обязано не позднее следующего дня после получения ценностей, представить в бухгалтерию организации документы о получении ценностей и сдаче их на склад. Неиспользованные доверенности должны быть возвращены обратно организации на следующий день после истечения срока их действия, о чем делается отметка в корешке книжки доверенностей или журнале учета выданных доверенностей.

Основными первичными документами на оприходование материальных ресурсов, поступивших от поставщиков являются *товарно-транспортные накладные формы* ТТН-1, ТН-2, оформленные в соответствии с порядком, установленным постановлением Минфина РБ от 14.05.2001 № 53 «Об утверждении бланков товарно-транспортной накладной формы ТТН-1, товарной накладной на отпуск и оприходование товарно-материальных ценностей формы ТН-2 и инструкций по их заполнению» (с изменениями и дополнениями). В них указывают коды УНК и ОКПО поставщика и покупателя, их адреса, номера текущих счетов в банке, коды банков, а также наименование отпущенных ценностей, единицу их измерения, цену, стоимость, ставку НДС, стоимость с НДС и др.

Если отпуск товарно-материальных ценностей поставщик производит в порядке предварительной оплаты, то он выписывает *счет-фактуру*, которая и является основанием для оплаты. Предварительная оплата приобретаемых материальных ценностей у покупателя оформляется платежным поручением, в котором обязательно приводится ссылка на счет-фактуру, полученную от поставщика, а также указывается номер и дата протокола согласования цены, и другие необходимые реквизиты.

На стоимость оказанных услуг, или выполненных работ оформляется *счет-фактура по НДС* в соответствии с постановлением Минфина РБ от 05.06.2003 № 91 (с учетом изменений, внесенных постановлением Минфина РБ от 25.08.2003 № 120). Счет-фактура по НДС предъявляется продавцом (подрядчиком) работ (услуг) их покупателю (заказчику) наряду с другими документами, которыми оформляются выполненные работы или оказанные услуги. При реализации работ (услуг) продавец обязан выдать покупателю счет-фактуру по НДС не позднее 15 календарных дней, считая день выполнения работ (оказания услуг), если иное не установлено договором. Отсутствие счета-фактуры или наличие счета-фактуры, составленного с нарушениями установленных требований, не может являться основанием для принятия к вычету предъявленных продавцом покупателю сумм НДС при выполнении работ (оказании услуг) на территории Республики Беларусь.

Все грузы, поступившие на склад организации, должны быть тщательно проверены. Особенно тщательной проверке подвергаются ценности,

поступившие в адрес организации по железной дороге. При обнаружении каких-либо расхождений между количеством, указанным в сопроводительных документах и установленным при приемке, в присутствии представителя железной дороги составляется *коммерческий акт*.

Кладовщик организации при приемке ценностей от экспедитора в обязательном порядке их взвешивает, пересчитывает либо обмеряет, после этого расписывается в товарно-транспортной накладной или другом сопроводительном документе, подтверждая их приемку.

Материальные ценности, приобретенные за наличный расчет у торговой организации, приходят на основании *товарных чеков* и *чеков кассового аппарата*, подтверждающих оплату.

Если подотчетные лица приобретают материалы за наличный расчет у частных лиц, то их сдают на склад на основании *акта (справки)*, составленного при покупке материалов у частных лиц.

Инструменты, запасные части и другие ценности, изготовленные в ремонтной мастерской организации, принимают на учет на основании *требования-накладной* (ф. ПЗ-6).

Кроме покупных материальных ресурсов сельскохозяйственные организации в составе их учитывают и собственные. К ним относят такие, как корма и семена.

Оприходование заготовленных грубых кормов (сена, соломы и др.) производится не позднее трех дней после закладки их на хранение, а силоса - через 20 дней.

Для приемки грубых и сочных кормов руководителем организации назначается комиссия. Она осматривает заложенные на хранение корма, производит их обмер, определяет качество и объем заготовленного корма и составляет в двух экземплярах *акт приема-передачи грубых и сочных кормов* (ф. ПЗ-7). Один экземпляр акта передается в бухгалтерию, а второй - вместе со схемой расположения стогов, скирд, буртов, траншей остается у фуражира.

На сельскохозяйственных организациях значительная часть кормов скармливается скоту без предварительной уборки, т.е. на корню (путем выпаса). Их количество определяется главным зоотехником и главным агрономом расчетным путем (зоотехнический или укосный метод) и на основании этого списывается на издержки производства.

При зоотехническом методе количество зеленой массы определяется исходя из полученной продукции животноводства и норм расхода кормов. Примерные нормы расхода кормовых единиц на производство единицы животноводческой продукции в пастбищный период следующие: при среднесуточном надое до 10 кг молока - 1 кормовая единица на 1 кг молока;

до 12 кг - 0,9; свыше 12 кг - 0,8 кормовой единицы; на 1 кг привеса КРС - 8-8,5 кормовой единицы. В 1 кг зеленого корма содержится в среднем 0,18 кормовой единицы.

Пример. В июле для выпаса 500 коров использовались многолетние травы на площади 60 га. За это время надоено 1940 ц молока. Норма расхода кормов на 1 ц молока - 0,8 ц кормовой единицы (среднесуточный надой молока свыше 12 кг). На получение указанного молока требуется 1552 ц кормовых единиц ($0,8 \cdot 1940$). В качестве подкормки данного стада израсходовано 150 ц комбикорма, или 150 ц кормовых единиц.

Таким образом, на пастбище использовано 1402 кормовые единицы ($1552 - 150$), что в переводе составляет 7789 ц зеленой массы ($1402 : 0,18$), которая подлежит оприходованию. Если на площади выпаса производилось подкашивание трав, то полученный корм приходится дополнительно.

Для оприходования пастбищных кормов зоотехническая служба должна вести пастбищный дневник, где указывается 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 чего перед скармливанием 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 оформления этой хозяйственной операции применяют такой документ, как *акт на оприходование пастбищных кормов, учтенных зоотехническим методом* (ф. ПЗ-8). Вес скормленной массы устанавливается в соответствии с указаниями по ее определению, исходя из полученной продукции животноводства и норм расхода кормов. Данные о зеленой массе, скормленной скоту путем выпаса, заносят в *накопительную ведомость расхода кормов* (ф. ПЗ-17).

В зависимости от направления расхода материально-производственных запасов в учете отражаются следующие виды хозяйственных операций:

- ◆ отпуск материальных ценностей в подразделения основного и вспомогательных производств на изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг;

- ◆ отпуск материальных ценностей на сторону или в переработку;

- ◆ внутренне перемещение материальных ценностей и др.

Основными документами на выдачу со склада материальных ценностей являются *требование-накладная* и *ведомость на получение горючего, смазочных материалов и продуктов со склада* (ф. ПЗ-3). Накладную выписывают при разовом отпуске ценностей, ведомость - при систематическом отпуске в течение определенного срока. В них указывают наименование ценностей, кому отпущены, цель отпуска, вид ценностей, норма отпуска, количество отпущенных ценностей за каждый день и другие данные.

Для отпуска запасных частей применяется *ведомость на получение запасных частей и ремонтных материалов* (ф. ПЗ-4). В ней указывают наименование запасных частей, количество, цену и сумму затребованных и фактически отпущенных частей и материалов.

Ведомости на получение запасных частей и материалов выписывают в бухгалтерии организации в двух экземплярах. Один экземпляр передается кладовщику для отпуска ценностей, а другой - получателю. При отпуске запасных частей кладовщик записывает в обоих экземплярах дату и количество отпущенных ценностей. При этом в ведомости кладовщика расписывается получатель, а в ведомости, находящегося у покупателя - кладовщик.

По истечении срока действия ведомости на отпуск запасных частей и ремонтных материалов кладовщик подсчитывает общее количество отпущенных ценностей и записывает их в книгу или карточку складского учета.

Отпуск со склада в производственные подразделения удобрений, ядохимикатов производят либо на основании требования-накладной, либо ведомости на получение горючего, смазочных материалов и продуктов со склада. Списание в издержки производства этих ценностей оформляют таким документом, как *акт об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений, ядохимикатов и гербицидов* (ф. ПЗ-10). Акт составляется в одном экземпляре руководителем производственного подразделения организации с участием главного агронома после окончания внесения в почву органических и минеральных удобрений или завершения обработки посевов ядохимикатами. Акт подписывается главным агрономом и руководителем того производственного подразделения, где применялись списываемые ценности, и утверждается руководителем организации. Бухгалтер, ведущий учет материальных ресурсов, своей подписью подтверждает правильность оценки списанных ценностей.

Списание медикаментов, химикатов и биопрепаратов производят по *актам произвольной формы*, составляемым на основании записей в амбулаторном журнале, подписанным главным ветврачом и утвержденным руководителем организации. Особо дефицитные лекарства (спирт-ректификат, опий, морфий и др.), а также лекарства, содержащие ядовитые и сильнодействующие вещества, списывают по актам с приложением рецептов, по которым они отпускались.

Списание строительных материалов, израсходованных на капитальное строительство, производят на основании отчета *о расходе основных материалов в строительстве* в сопоставлении с расходом их по нормам.

Отпуск кормов со склада и других мест хранения производят по *ведомости расхода кормов* (ф. ПЗ-9). Она выписывается в двух экземплярах: один экземпляр передают лицу, отпускающему корма, второй - получателю. Лимит отпуска кормов в ведомости устанавливают на основании рационов кормления животных, которые должны быть составлены зоотехником и утверждены руководителем организации. Корма выписывают на каждый вид и учетную группу животных. В конце месяца в ведомости по каждому наименованию подсчитывают общий итог израсходованных кормов в натуре и в кормовых единицах, а также проставляется количество кормо-дней и среднее поголовье животных. Ведомость расхода кормов фуражир или заведующий складом вместе с отчетом движения продуктов и материалов сдает в бухгалтерию организации.

Для учета израсходованных кормов по видам и группам животных нарастающим итогом с начала года применяют *накопительную ведомость учета расхода кормов* (ф. ПЗ-17). Записи в нее производят на основании ведомости расхода кормов по их видам в натуре, в пересчете на кормовые единицы и стоимости.

Ведомость ведут в бухгалтерии организации. Открывают ее на каждую ферму. Итоговые данные накопительной ведомости учета расхода кормов заносят в производственный отчет по животноводству.

Зерно, собранное с семенных участков, следует хранить и учитывать обособленно от зерна, собранного с остальных посевных площадей. Поступление семенного зерна от урожая оформляют аналогично продукции растениеводства. При засыпке готовой продукции растениеводства, полученной от урожая на семена, составляется акт на засыпку семян произвольной формы.

Отпуск сортовых семян в реализацию, товаро-обменные операции должны оформляться помимо товарно-транспортных накладных *свидетельствами на семена* (ф. №215). Свидетельства выписывают на сортовые семена и семена гибридных популяций первой и последующих репродукций, если они отвечают требованиям посевного стандарта и *сортовым удостоверениям* (ф. №213),

если они не отвечают требованиям посевого стандарта по чистоте и влажности. Для сортовых семян картофеля используется *свидетельство на сортовой картофель* (ф. №217).

Во всех сортовых документах сортовые качества показываются на основании актов апробации посевов. Сортовые документы составляются в двух экземплярах. Их подписывают руководитель предприятия, агроном, кладовщик. На сортовых документах должна быть печать организации.

Расход семян и посадочного материала на посев и посадку соответствующих культур оформляют *актом списания семян и посадочного материала* (ф. ПЗ-11). Его составляет агроном при участии бригадира по каждой культуре после окончания сева в одном экземпляре. Акт утверждает руководитель организации и он является основанием для списания семян и посадочного материала на издержки производства.

Реализация излишних материальных ресурсов на сторону оформляется товарно-транспортными накладными (ф. ТТН-1, ТН-2).

5.3 Документальное оформление поступления и расходования готовой продукции

Готовая продукция - это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые на склад или заказчиком и снабженные сертификатом или другим документом, удостоверяющим их качество.

В сельскохозяйственных организациях к готовой продукции относят полученные от собственного производства зерно, картофель, овощи, фрукты, молоко, яйцо, мед, шерсть и др. Такое разнообразие видов продукции в сельском хозяйстве приводит к необходимости использования многочисленных форм первичных документов.

Характерной особенностью сельскохозяйственного производства является то, что готовая продукция поступает в течение года неравномерно, в сжатые сроки, зачастую при неблагоприятных погодных условиях. Это требует от работников сельскохозяйственного производства организовать уборку и учет поступления готовой продукции таким образом, чтобы максимально полно оприходовать полученный урожай, не допустить его потерь, хищений и т.п.

Согласно Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учёте и отчётности» факт совершения хозяйственной операции подтверждается первичным учётным документом, имеющим юридическую силу, который

составляется ответственным исполнителем совместно с другими участниками операции. Следовательно, любая операция по учёту готовой продукции должна быть оформлена соответствующим первичным документом.

Оприходование от урожая готовой продукции растениеводства оформляют *реестром отправки сельскохозяйственной продукции с поля* (ф. №ГП-1).

Организация		Подразделение	РЕЕСТР № ОТПРАВКИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ С ПОЛЯ	Наименование продукции	
наименование	код				
<i>СХПК «Траецкий»</i>		бр.1		<i>озимая рожь</i>	

« 25 » августа 2004г.

Фамилия, имя, отчество получателя реестра Суханов Иван Иванович - комбайнер

Марка и номер уборочных и транспортных средств	Фамилия, имя, отчество комбайнера, возчика	Вес при отправке продукции с поля	Роспись в сдаче (приемке) продукции с поля	Вес при приеме (сдаче) на складе, току	Роспись в приеме (сдаче) продукции на склад
БЖ 18-24	Суханов И.И.	3000	<i>Суханов</i>	3100	
ГАЗ-53	Суханов И.И.	3000	<i>Суханов</i>	3150	
<i>и т.д. в течение дня</i>					
Итого		15000			

Убрано 8 га

Качество уборки *хорошее*

Перед началом уборки бланки реестров должны быть пронумерованы и зарегистрированы в специальном журнале. Выдачу пронумерованных и зарегистрированных реестров отправки сельскохозяйственной продукции с поля комбайнерам и водителям, участвующим в уборке, производят под расписку с указанием, с какого и по какой номер получил каждый из них.

Водитель, загрузив транспортное средство продукцией растениеводства, в своем экземпляре заполняет следующие реквизиты: дату составления реестра, вид продукции, номер производственного подразделения, где производится уборка урожая, марку и номер комбайна, фамилию, имя, отчество комбайнера, примерную масса продукции. Комбайнер также заполняет свой экземпляр реестра отправки сельскохозяйственной продукции с поля, где указывает дату его составления, вид продукции, номер подразделения, где производится уборка урожая, номер и марку автомобиля, отвозившего готовую продукцию и ее примерную массу. После этого комбайнер ставит свою подпись в экземпляре реестра водителя, а водитель в экземпляре комбайнера.

Водитель, оставив у себя свой экземпляр реестра, везет готовую продукцию растениеводства на склад. Кладовщик взвешивает доставленную водителем продукцию и в его экземпляре реестра проставляет фактическую массу. Эту массу кладовщик либо другое материально-ответственное лицо, принявшее продукцию на хранение, записывает в *накопительную ведомость поступления от урожая сельскохозяйственной продукции* (ф. №ГП-2).

За фактически доставленную массу в реестре водителя расписывается кладовщик, а в накопительной ведомости водитель.

Записи в реестрах производятся в течение того дня, которым он выписан. В конце каждого дня подсчитываются итоги. Экземпляр реестра комбайнера передается в бухгалтерию организации, а экземпляр водителя прикладывается к путевому листу и сдается диспетчеру или заведующему гаражом и является основанием для начисления оплаты труда.

Неиспользованные комбайнерами и водителями бланки реестров в обязательном порядке должны быть сданы в бухгалтерию организации, указав в журнале номера неиспользованных бланков.

Кладовщик (заведующий током) ведет учет поступившей сельскохозяйственной продукции в накопительной ведомости поступления от урожая сельскохозяйственной продукции. Основанием для ее составления являются поступившие на склад за день реестры отправки сельскохозяйственной продукции с поля. В накопительной ведомости записывают вид и сорт продукции, фамилию, имя, отчество комбайнера и водителя, отвозившего продукцию, а также ее массу.

В накопительной ведомости поступления от урожая сельскохозяйственной продукции ведут так же учет поступающих от урожая овощей закрытого грунта, без использования реестров ф. №ГП-1. В данном случае в первой графе ведомости записывают фамилию, имя, отчество сборщиков, а в других свободных графах – отвесы сдаваемой продукции. В конце дня по каждому сборщику подсчитывают массу сданной продукции за день, что последний подтверждает своей росписью.

Накопительная ведомость поступления от урожая сельскохозяйственной продукции составляется в двух экземплярах. Первый на следующий день передается в бухгалтерию организации, а второй остается у кладовщика. На основании его он производит записи в книгу складского учета. В конце месяца вместе с отчетом движения продуктов и материалов и всеми приходно-расходными документами накопительные ведомости сдаются в бухгалтерию организации. Отчет является основанием для оприходования и списания в расход готовой продукции растениеводства.

Убранное с полей зерно требует доведения своих качественных характеристик до базисных кондиций. Поэтому зерно, поступившее от урожая, подвергается сушке, сортировке и другой доработке. Каждую партию продукции, отпущенную для сушки и сортировки взвешивают. После окончания сортировки и сушки определяют количество полноценной сельскохозяйственной продукции, а также размер усушки, используемых и неиспользуемых отходов.

Качество продукции, полученной после сортировки и сушки, определяют с помощью лабораторного анализа, где определяют натуру и влажность зерна до и после подработки, а также процент содержания полноценного зерна и зерновых отходах.

Результаты процесса доработки и сортировки фиксируют в *акте, на сортировку и сушку продукции растениеводства* (ф. №ГП-3). Акт составляется в одном экземпляре на каждую партию отсортированной продукции и не позже следующего дня передается в бухгалтерию организации. Акт подписывает кладовщик (заведующий током), главный агроном организации, а также лица, принимающие участие в сортировке и сушке готовой продукции.

На сельскохозяйственных организациях часть готовой продукции может закладываться на хранение в буртах (картофель, свекла, капуста и другие виды). Оприходование такой продукции производится путем замера буртов. В учете отражают валовой сбор продукции за вычетом сортовых примесей, земли, ботвы и других отходов, процент которых определяется путем выборочного взвешивания нескольких партий продукции до очистки и после. Эта хозяйственная операция оформляется специальным актом, составляемым комиссией.

Оприходование молока оформляют *карточкой учета надоя молока* (ф. №ГП-4). Открывает карточку заведующий фермой или другое лицо, но это уполномоченное на каждую доярку на месяц. Ежедневно после каждой дойки в карточку записывают данные о количестве надоенного молока, а также проставляют процент жира, содержащегося в молоке. В конце рабочего дня доярка своей подписью подтверждает количество надоенного молока.

В конце месяца в сроки, установленные графиком документооборота, карточка учета надоя молока вместе с другими документами сдается в бухгалтерию организации.

Для ежедневного учета поступления и расходования молока используется *ведомость движения молока* (ф. №ГП-5). Этот документ составляется в одном экземпляре, где, указывают ежедневный расход молока по различным направлениям: на выпойку молодняка животных, общественное питание,

заготовительным организациям и т.д. В ведомости также указывает остаток молока на конец дня и процент жира. В конце месяца, в сроки установленные графиком документооборота, ведомость движения молока вместе с карточками учета надоя молока и другими первичными документами по расходу сдаются в бухгалтерию организации.

Оприходование шерсти, полученной во время стрижки овец, производят на основании *акта настрига и приема шерсти* (ф. №ГП-6). Акт составляется заведующим фермой с участием чабана и руководителя пункта стрижки овец. Акт составляется в двух экземплярах. В нем указывают количество и качество полученной шерсти, настриг шерсти с 1 головы, возрастная группа и порода овец. Записи в акте производят ежедневно после окончания стрижки.

Один экземпляр акта служит основанием для оприходования шерсти на складе, второй - служит основанием для начисления заработной платы работникам, производившим стрижку овец. В установленные сроки кладовщик сдает акт вместе с другими приходно-расходными документами в бухгалтерию организации.

Оприходование яиц, полученных от поголовья, находящегося на дорастивании, откорме и ожидании убоя, производят на основании *карточки учета движения поголовья птицы* (ф. №МЖ-12). В ней на каждого рабочего в цехе выращивания открывается отдельная карточка учета движения поголовья птицы, где ежедневно отражают ее приход и расход, количество полученных яиц. В конце месяца в карточке подсчитываются итоги, а также указывается яйценоскость одной несушки и другие показатели.

Для обобщения данных о переработке птицы и выходе продукции, пригодной для употребления и отходов производства применяют *отчет о переработке птицы и выходе продукции* (ф. №МЖ-11). Составляется он в одном экземпляре начальником цеха переработки птицы. К отчету прилагаются первичные документы, на основании которых производилось оприходование поступившей на убой птицы и продуктов, полученных в результате убоя (мясо, перо, пух, головки и ножки, технические отходы). Кроме того, в отчете отражают ветеринарный брак, естественную убыль при термической обработке и др. Отчет о переработке птицы и выходе продукции подписывают начальник цеха, ветеринарный врач и бухгалтер, принимающий отчет. Он служит основанием для оприходования продуктов, полученных в результате убоя птицы.

Для учёта молока, закупаемого у населения, рекомендовано применять такие документы, как *книжку учёта закупки молока у граждан* (ф. № РП-2) и *журнал учёта приёмки молока от граждан* (ф. № РП-3).

Книжка учёта закупки молока у граждан предназначена для отражения проданного за каждый день населением молока. Запись в ней ведёт приёмщик (сельскохозяйственная организация) при ежедневной сдаче молока. В книжку он записывает фактическую массу принятого молока, процент содержания жира, а также фактическую массу, пересчитанную на базисную жирность. В конце месяца приёмщик указывает общее количество молока, принятое за отчётный период.

Журнал учёта приёмки молока от граждан применяют для ежедневного учёта поступления молока от сдачиков и его продажи заготовительным организациям. Так как от населения молоко, как правило, поступает в литрах, то оно должно быть пересчитано в килограммы. Исходя из этого, определяется и зачётная масса молока, принимаемая для расчётов с населением.

Расход готовой продукции оформляется различными первичными документами в зависимости от направления ее использования.

Специализированные товарно-транспортные накладные ТТН-1 (растениеводство), ТТН-1 (молоко), ТТН-1 (скот) выписываются при отправке из хозяйства продукции заготовительным или перерабатывающим организациям и состоят из трех разделов:

заголовочной части, включающей справочные данные о грузоотправителе и грузополучателе (коды УНН, ОКПО, лицензии, адрес, расчетный счет, наименование банка), автотранспортные реквизиты, пункты погрузки и разгрузки, ставку НДС;

товарного, содержащего сведения о грузе и служащего для списания товарно-материальных ценностей у грузоотправителя и оприходования их у грузополучателя;

транспортного, содержащего данные для учета автотранспортных, погрузо-разгрузочных работ и определяющего взаимоотношения грузоотправителя (заказчика автотранспорта) с автотранспортным предприятием, выполняющим перевозку груза.

При реализации сельхозпредприятиями продукции растениеводства и животноводства прочим покупателям по договорным ценам выписываются типовые товарно-транспортные накладные с заполнением всех необходимых реквизитов.

Накладные выписываются в бухгалтерии сельскохозяйственной организации. Если доставка готовой продукции покупателю производится наемным транспортом, то товарно-транспортные накладные выписывают в пяти экземплярах. Первый экземпляр с отметками о приемке покупателями продукции остается у грузоотправителя, т.е. у сельхозпредприятия второй экземпляр передают грузополучателю, третий и четвертый перевозчику, а

пятый - служит основанием на пропуск транспортного средства на территорию покупателя.

Если доставка готовой продукции осуществляется собственным транспортом грузополучателя, то товарно-транспортные накладные могут быть заполнены в четырех экземплярах.

Перерабатывающие и заготовительные предприятия на закупленную у сельскохозяйственных предприятий продукцию на основании товарно-транспортных накладных выписывают *приемные квитанции* формы ПК-1 (скот), ПК-3 (молоко), ПК-5 (картофель), ПК-6 (овощи), ПК-8 (свекла), ПК-9 (зерно), ПК-10 (зерно), ПК-11 (плоды и ягоды), ПК-16 (лен), ПК-19 (семена овощей), в которых указываются цена за единицу продукции, сумма с учетом качественных показателей (надбавки, доплаты за качество, скидки), ставка НДС в процентах, сумма НДС и всего сумма с учетом НДС. Данные по НДС в приемных квитанциях являются основанием для отражения в учете плательщиков сумм налога на добавленную стоимость, причитающегося к уплате перерабатывающими и заготовительными предприятиями по приобретенному сырью.

Если хозяйство перешло на уплату единого налога, то при отправке продукции заготовительным или перерабатывающим предприятиям в товарно-транспортных накладных делается отметка "без НДС". В свою очередь, перерабатывающие и заготовительные организации в выписываемых приемных квитанциях делают такую же отметку.

Отпуск готовой продукции на внутривозвратные нужды оформляют *требованием-накладной*, либо *ведомостью на получение горючего, смазочных материалов и продуктов со склада*.

Требование-накладную выписывают при разовом отпуске продукции в двух экземплярах. Один экземпляр ее передают в бухгалтерию, который служит основанием для отражения перемещения сельскохозяйственной продукции из одного места хранения в другое.

При систематическом отпуске продукции со склада применяют ведомость на получение горючего, смазочных материалов и продуктов со склада. Ее выписывают на месяц в двух экземплярах. Один экземпляр находится у кладовщика, второй - у лица, получающего ценности. Записи в ведомость производят при каждом отпуске продукции. В экземпляре кладовщика расписывается лицо, получившее ценности, а в экземпляре получателя - кладовщик, т.е. лицо отпустившее их.

Отпуск продукции со складов за наличный расчет работникам организации и другим лицам оформляется *требованием-накладной*, *приходным кассовым ордером* (ф. №КО-1) или *накладной-приходным ордером* (ф. №РП-4).

Выписывают накладную-приходный ордер 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 является бланком строгой отчетности.

Отпуск готовой продукции на общественное питание в столовые, детские дошкольные учреждения, буфеты, принадлежащие хозяйству, оформляют требованием-накладной или ведомостью на получение горючего, смазочных материалов и продуктов со склада.

Отпуск продукции работникам своей организации в счет оплаты труда производится на основании платежных ведомостей, подписанных руководителем организации и главным бухгалтером. В ведомостях работники, получающие натуральную оплату, расписываются в ее получении.

Сельскохозяйственные организации, осуществляющие реализацию своей продукции на колхозных рынках и через фирменные магазины, её отпуск оформляют товарно-транспортными накладными формы ТТН-1 либо ТН-2, или специализированными формами товарно-транспортных накладных.

В конце месяца материально-ответственное лицо (заведующий магазином) составляет отчет о продаже сельскохозяйственной продукции (ф. № 125) в двух экземплярах. В нём указывается движение продукции за отчетный период по количеству и стоимости. После реализации продукции выручка сдаётся в кассу хозяйства и выписывается приходный кассовый ордер. Если выручка сдаётся в отделение банка, то выписывается объявление на взнос наличными.

5.4 Организация учета материально-производственных запасов на складах

Для хранения готовой продукции и материалов сельскохозяйственные организации имеют специализированные склады, навесы, приспособленные здания и другие помещения. Каждая организация имеет центральный склад, а также кладовые в бригадах, на фермах и других производственных подразделениях.

В кладовых в бригадах и на фермах хранят небольшое количество товарно-материальных ценностей, необходимых им в пределах текущей потребности.

Склады и складские помещения должны быть оборудованы соответствующими механизмами: транспортерами, погрузчиками и другими машинами. Кроме того, на складах необходимо иметь достаточное количество исправных измерительных и весоизмерительных приборов. Все складские помещения должны быть оснащены инвентарем и оборудованием в соответствии с Правилами пожарного надзора и техники безопасности.

Совокупность складских помещений, а также оборудования для хранения производственных запасов и готовой продукции и измерительных приборов, средств внутренней транспортировки составляет складское хозяйство.

Для ведения складского хозяйства приказом (распоряжением) руководителя организации назначается заведующий складом или кладовщик, который является материально-ответственным лицом.

В целях обеспечения сохранности товарно-материальных ценностей с материально ответственными лицами заключаются договора о полной материальной ответственности за сохранность переданных им ценностей. Если продукция и тара находятся на ответственности одного и того же лица, то в договоре о материальной ответственности должна быть обусловлена ответственность и за тару.

Кроме обеспечения сохранности товарно-материальных ценностей, заведующий складом (кладовщик) должен вести их учет и в сроки, установленные графиком документооборота, сдавать в бухгалтерию хозяйства *отчет движения продуктов и материалов* (ф. №ПЗ-15).

Для ведения складского учета сельскохозяйственные организации применяют книгу складского учета или карточки складского учета материалов.

Книга складского учета

Наименование материала комбикорм

Единица измерения кг Цена

Дата	Документ		От кого поступило или кому выдано	Количество или вес		
	название	№		приход	расход	остаток
01.10. 2004г						7400
6.10	ТТН	0099520	от Мелькомбината на ферму №1 на ферму №2 Сидорову П.И.	4200	-	11600
7.10	Треб.-накл.	56		-	2000	9600
8.10	Треб.-накл.	42		-	2800	6800
10.10	Треб.-накл.	60				500

Книга складского учета открывается в начале года. Все страницы книги должны быть пронумерованы. На последней странице делают запись следующего содержания: «В книге пронумеровано... страниц». Ставится подпись бухгалтера и печать организации.

Для каждого вида продукции или материалов открываются отдельные аналитические счета. Последовательность открытия счетов такая же, как и в ведомостях остатков в бухгалтерии организации. Для каждого наименования отводится определенное количество страниц. Учет ведут только в натуральных

измерителях. Остаток товарно-материальных ценностей на 1 января записывают на основании данных книги складского учета прошлого года, подтвержденных инвентаризацией.

Записи в книгу складского учета производят ежедневно строго по каждому документу на поступление и отпуск товарно-материальных ценностей. Количество поступивших ценностей отражают в графе «Приход», выданных со склада – «Расход». После каждой записи о поступлении или расходовании материалов в книге выводят остаток.

Его рассчитывают путем прибавления к остатку на начало операции соответствующего количества поступивших и вычитания выбывших материальных ценностей.

Заведующий складом (кладовщик) должен иметь у себя образцы подписей лиц, распоряжающихся отпуском материальных ценностей.

Бухгалтер, ведущий учет материальных ценностей, должен периодически посещать склады. В присутствии кладовщика он должен проверять правильность записей, сделанных в книге складского учета, а также правильность выведенных остатков подтверждать это своей подписью и указывать дату проверки.

Кроме книги складского учета, для учета материальных ценностей на складах могут применяться *карточки складского учета*. Они выдаются кладовщику под расписку. Карточки хранятся в специальных картотеках по учетным группам, а внутри групп – по подгруппам.

На каждый вид материальных ценностей, хранящихся на складе, прикрепляют материальный ярлык, в котором указывают наименование ценностей, их номенклатурный номер, единицу измерения, цену и другие данные.

В конце месяца все материально ответственные лица составляют отчет движения продуктов и материалов.

В отчете записывают наименование только тех материальных ценностей, по которым в течение месяца было движение. Все показатели отчета кладовщик заполняет только в натуральных измерителях. К отчету прилагаются оправдательные документы на поступление и расходование материальных ценностей.

В сроке отчета «Остаток на начало месяца» показывают остаток товарно-материальных ценностей, отраженный в аналогичном отчете за прошлый месяц по графе «Остаток на конец месяца».

В разделе «Приход» указывают продукты и материалы, поступившие за месяц, при этом, записи производятся по каждому каналу на их поступление.

В разделе «Расход» записывают расход материальных ценностей. Как и в разделе «Приход», записи производят по каналам использования материалов.

Например, отпущено в реализацию, на корм скоту, на посев, внутреннее перемещение, на размол, выдано в счет оплаты труда и др.

После того, как в приходной части отчета отражено все движение ценностей, выводят остаток на конец месяца.

В сроки, установленные графиком документооборота, отчеты движения продуктов и материалов со всеми первичными документами сдаются в бухгалтерию организации.

В бухгалтерии проверяют правильность переноса остатка на начало месяца, обоснованность каждой записи и ее соответствие данным первичных документов. После этого производится таксировка отчета и проверяется правильность выведения остатков на конец месяца.

В связи с большим количеством наименований запасных частей и ремонтных материалов к тракторам, автомобилям, комбайнам и сельскохозяйственным машинам допускается в отчете движения продуктов и материалов их отражать только в стоимостном измерении, т.е. без перечисления всех наименований запасных частей и ремонтных материалов.

После проверки отчета его данные переносятся в регистры аналитического и синтетического учета.

Отчет движения продуктов и материалов за август месяц 200Хг.

Наименование ценностей минеральные удобрения, кг

Откуда поступило или куда выбыло	Наименование продуктов и материалов						Всего	Отметки	
			аммиачная селитра		калийная соль				и т.д.
			количество	сумма	количество	сумма			
Учетная цена единицы				548		570			
Остаток на начало месяца			110	60280	2100	1197000		1257280	
Шифр синтетического и аналитического учета	дебет	кредит							
Поступило (от кого) от поставщиков	60	10	3000	1644000	-	-		1644000	
Итого			3000	1644000	-	-		1644000	
Шифр синтетического и аналитического счета	дебет	кредит							
Выбыло (кому)									
в бригаду №2	10	10	550	301400				301400	
на подкормку озимых	20-1	10	1100	602800	970	552900		1155700	
Итого			1650	904200	970	552900		1457100	
Остаток на конец месяца			1460	800080	1130	644100		1444180	

Подпись материально-ответственного лица Отчет с приложением приходных
 расходных документов принял бухгалтер

5.5 Синтетический и аналитический учет материалов и готовой продукции

Для учета наличия и движения материалов и готовой продукции в плане счетов бухгалтерского учета предусмотрены следующие синтетические счета 10 «Материалы» и 40 «Готовая продукция». Все счета - основные, инвентарные, активные. По дебету их отражают наличие и поступление материальных ценностей, по кредиту - их расходование.

Отражение операций по приобретению материалов в бухгалтерском учете может осуществляться по-разному. В зависимости от учетной политики предприятия поступление материалов можно отражать с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» или без использования их.

В первом случае при поступлении материалов в организацию дебетуют счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и кредитуют счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» либо другие счета в зависимости от направлений поступления этих ценностей в организацию.

Фактически поступившие в организацию материалы отражают по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» по учетным ценам. Разницу между стоимостью материалов, поступивших по учетным ценам и фактической себестоимостью их заготовления, относят в дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Поступили материальные ценности от поставщика, всего			218 300
в том числе без НДС	15	60, 76	185 000
на сумму НДС	18-3	60, 76	33 300
2. Получены расчетные документы транспортной организации за доставку материальных ценностей			49 560
в том числе без НДС	15	60, 76	42 000
на сумму НДС	18-3	60, 76	7 560
3. Оприходованы материальные ценности по учетным ценам	10	15	227 000
4. Отражается разница между фактической стоимостью заготовления и стоимостью по учетным ценам материальных ценностей	16	15	40 860

Во втором случае оприходование материалов отражают записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», либо кредиту других счетов в зависимости от направления поступления и характера расходов по заготовке и доставке материалов.

При применении любого из указанных вариантов учета сумма налога на добавленную стоимость, указанная в первичных учетных документах поставщика, в стоимость материалов не включается, а учитывается на счете 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». К счету 18 могут быть открыты следующие 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 субсчете 18-1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам» учитывают суммы налога на добавленную стоимость, относящиеся к строительству и приобретению объектов основных средств, которые причитаются к уплате и оплаченные организацией поставщикам или в бюджет, в том числе при ввозе основных средств на таможенную территорию Республики Беларусь.

На субсчете 18-2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам» отражают суммы налога на добавленную стоимость, относящиеся к приобретению либо созданию нематериальных активов, причитающиеся к уплате и оплаченные организацией поставщикам или в бюджет, в том числе при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь.

На субсчете 18-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам» учитывают уплаченные (причитающиеся к уплате) организацией суммы налога на добавленную стоимость, относящиеся к приобретению сырья, материалов, удобрений, медикаментов, кормов, семян и других производственных запасов, принятых работ, услуг. На этом субсчете также отражают суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в бюджет при ввозе материальных ценностей на таможенную территорию Республики Беларусь.

На субсчете 18-4 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам» учитывают суммы налога на добавленную стоимость, относящиеся к приобретению товаров, причитающиеся к оплате и оплаченные организацией

поставщикам или в бюджет при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь.

По дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» учитывают уплаченные (причитающиеся к уплате) организацией суммы налога по приобретенным материально-производственным запасам, нематериальным активам и основным средствам в корреспонденции со счетами учета расчетов и со счетами учета денежных средств - по суммам налога на добавленную стоимость, уплаченным при ввозе имущества на таможенную территорию Республики Беларусь.

На суммы оплаченного налога на добавленную стоимость, принимаемые к вычету, производят записи с кредита счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Не подлежащие вычетам суммы налога на добавленную стоимость списываются с кредита счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» в порядке, установленном законодательством.

На счете 10 «Материалы» сельскохозяйственные организации учитывают наличие и движение принадлежащих организации сырья, материалов, запасных частей, инвентаря, спецодежды, семян, кормов и других ценностей, в том числе находящихся в переработке. Счет «Материалы» - сложный, к нему могут быть открыты следующие субсчета:

- 10-1 «Сырье и материалы»
- 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»
- 10-3 «Топливо»
- 10-4 «Тара и тарные материалы»
- 10-5 «Запасные части»
- 10-6 «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 в эксплуатации»
- 10-12 «Специальная одежда на складе»
- 10-13 «Удобрения»
- 10-14 «Средства защиты растений, животных и медикаменты»
- 10-15 «Прочие материалы».

На субсчете 10-1 «Сырье и материалы» учитывают наличие и движение сырья и основных материалов, входящих в состав вырабатываемой продукции

и образующих ее основу, или являющихся необходимыми компонентами при ее изготовлении, а также используемых при выполнении работ, оказании услуг. Здесь учитывают и вспомогательные материалы, участвующие в производстве продукции или потребляемые для хозяйственных нужд и других целей, содействующих производственному процессу.

Сельскохозяйственные организации на данном субсчете отражают также покупное сырье, предназначенное для промышленной переработки в своем хозяйстве.

На субсчете 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия» учитывают наличие и движение покупных полуфабрикатов, готовых комплектующих изделий, приобретаемых для комплектования выпускаемой продукции, которые требуют затрат по их сортировке или сборке. Изделия, приобретенные для комплектации, стоимость которых не включается в себестоимость продукции, учитывают на счете 41 «Товары».

На субсчете 10-3 «Топливо» учитывают наличие и движение всех видов топлива и смазочных материалов, приобретенных для технологических нужд, эксплуатации транспортных средств и сельскохозяйственной техники, а также для выработки энергии, либо для отопления зданий (дизельное топливо, мазут, газ, уголь дрова, торф). Используемые как топливо отходы, полученные в процессе производства, также отражают на данном субсчете.

Нефтепродукты в местах хранения учитывают 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 учитывают также на этом субсчете. Организация заключает договор с АЗС и производит предварительную оплату. После этого автозаправочные организации производят отпуск топлива в счет ранее перечисленного аванса. По окончании месяца автозаправочная организация представляет своему покупателю компьютерную распечатку, в которой указывается количество и стоимость отпущенной в течение месяца нефтепродуктов, а также остаток денежных средств. В этом случае оприходование топлива и смазочных материалов, а также расчеты с автозаправочным предприятием на счетах бухгалтерского учета отражаются следующим образом:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Перечислен аванс АЗС	60	51	200 000
Получено топливо, всего			194 700
в том числе без НДС	10	60	165 000
на сумму НДС	18-3	60	29700
Списание израсходованного топлива по нормам	20,23-2,25,26	10	156 000
Списание перерасхода топлива	94	10	9 000

В дальнейшем списание перерасхода топлива производится либо за счет водителя, либо на внереализационные расходы организации.

Водители также могут приобретать топливо на АЗС за наличный расчет. Для этих целей им в подотчет выдаются денежные средства. За израсходованные денежные средства на приобретение топлива подотчетное лицо составляет авансовый отчет, к которому прилагает оправдательные документы автозаправочной станции. В учете эти хозяйственные операции отражают следующим образом:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Выдача водителям денежных средств в подотчет	71	50	35 000
Оприходование топлива	10	71	35 000
Списание стоимости израсходованного топлива (по норме)	23-2	10	35 000

Аналитический учет топлива ведут, как правило, по каждому получателю. Стоимость топлива, использованного на производственные нужды, отопление и выработку энергии, относят в дебет счетов учета производственных затрат (20, 23 и другие).

На этом субсчете учитывают и отработанные масла, а также другие нефтепродукты, слитые с двигателей автомобилей, тракторов и других машин. Принятые на нефтесклад отработанные нефтепродукты отражают в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных затрат по ценам возможного использования. По этим же ценам отражают и расход отработанных продуктов на внутрихозяйственные нужды.

Учет нефтепродуктов ведут по их видам, маркам и местам хранения. Поэтому к субсчету 10-3 «Топливо» необходимо открывать следующие аналитические счета: «Топливо на складах», «Топливо в банках транспортных средств», «Топливо по кредитным картам».

На субсчете 10-4 «Тара и тарные материалы» учитывают наличие и движение всех видов тары (картонная, деревянная, тканевая и другая), кроме тары используемой как хозяйственный инвентарь. Здесь же учитывают материалы и детали, предназначенные для ремонта и изготовления тары.

Организации, осуществляющие торговую деятельность, учитывают тару под товарами и порожнюю тару на счете 41 «Товары».

На субсчете 10-5 «Запасные части» учитывают наличие и движение приобретенных или изготовленных для нужд основной деятельности запасных частей, деталей, узлов, агрегатов, аккумуляторов, предназначенных для

ремонта, замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и др.

Автомобильные, тракторные шины (покрышка, камера и ободная лента), находящиеся на колесах и в запасе при транспортном средстве, на данном субсчете не учитывают, так как они включены в первоначальную стоимость основных средств.

Запасные части учитывают в денежном выражении по группам и маркам машин. Отдельные виды запасных частей можно учитывать по наименованиям с указанием их количества и стоимости.

В местах хранения запасных частей ведут их количественный учет по наименованиям и номенклатурным номерам (с указанием цены приобретения).

Наличие и движение аккумуляторов учитывают 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, учитывают отдельно по группам и маркам машин и транспортных средств.

Наличие и движение шин в запасе на складах, автомобилях технической помощи, предназначенных для замены на транспортных средствах, учитывают также отдельно.

Шины, снятые со списываемых транспортных средств и прицепов, годные к эксплуатации, приходят по стоимости, соответствующей их остаточному пробегу. Шины, снятые с технических средств и непригодные для их дальнейшей эксплуатации, принимают на учет с кредита счетов по учету затрат на производство, и затем сдают в переработку на регенерат или организациям по переработке вторсырья.

На отдельных аналитических счетах субсчета 10-5 «Запасные части» учитывают 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» учитывают наличие и движение кормов как собственного производства, так и покупных.

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 яровых и озимых культур на общем счете «Солома».

Корма животного происхождения приходят с кредита субсчета 20-2 «Животноводство», а отходы столовых, буфетов – с кредита счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Фуражное зерно, переданное на давальческих условиях другим организациям для переработки на комбикорм, учитывают отдельно. При этом кроме стоимости зерна отражают также расходы по его доставке и стоимость кормовых добавок, использованных при производстве комбикорма, а также затраты по переработке зерна на комбикорм. Полученный комбикорм приходит с кредита счета отдельных аналитических счетов субсчета 10-6 по дебету аналитических счетов учета комбикорма по фактически сложившейся себестоимости.

Организации АПК, производящие комбикорма учитывают давальческое зерно на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Зерно, сданное сельскохозяйственными организациями хлебоприемным комбинатом в обмен на комбикорм, списывают в дебет счета 90 «Реализация» с отнесением и расходов по оплате труда работников, занятых на затаривании и погрузке, 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, приходят с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», включая расходы по погрузке и доставке комбикорма на предприятие.

На субсчете 10-7 «Семена и посадочный материал» учитывают семена и посадочный материал урожая как прошлого, так и текущего года, а также покупные.

При проведении очистки, сушки и сортировки семян и посадочного материала производства прошлого года отходы, вызванные доработкой, отражают методом «красное сторно». Затраты по очистке, сушке и сортировке относят непосредственно на увеличение стоимости семян. Расходы, связанные с подработкой семян и посадочного материала урожая текущего года, относят на затраты производства.

На отдельных аналитических счетах субсчета 10-7 учитывают натуральные займы семян. Их погашение производят по фактической себестоимости семян того года, в котором производится возврат с отражением по дебету счета 90 «Реализация». На данном субсчете также учитывают саженцы многолетних насаждений, приобретенные в питомниках в качестве посадочного материала.

Потери, порчи и недостачи семян и посадочного материала, выявленные при их инвентаризации, списывают на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с дальнейшим отнесением на соответствующие счета.

На субсчете 10-8 «Строительные материалы» отражают наличие и движение всех видов строительных материалов, используемых непосредственно в процессе строительных, монтажных и ремонтных работ.

Учет взрывчатых веществ ведут с соблюдением особых правил.

Аналитический учет по субсчету 10-8 ведут по местам хранения, наименованиям, количеству и стоимости.

На счете 10-9 «Сырье, продукция и материалы, переданные в переработку на сторону» учитывают движение сырья, материалов, переданных в переработку на сторону, стоимость которых в последующем включается в затраты на производство полученных из них изделий. Затраты, связанные с переработкой и оплаченные сторонним организациям, относят в дебет тех счетов, на которых учитывают продукцию, полученную от переработки.

Аналитический учет сырья и материалов, переданных в переработку, ведут по перерабатывающим организациям.

На субсчете 10-10 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» учитывают наличие и движение инструментов, инвентаря и хозяйственных принадлежностей со сроком полезного использования до 12 месяцев и в пределах стоимости, установленной нормативными положениями.

Информацию о наличии и движении предметов со сроком использования более 12 месяцев и стоимостью свыше установленного лимита отражают на счете 01 «Основные средства».

Учетной политикой организации определяется порядок погашения стоимости соответствующих предметов.

После передачи инвентаря и хозяйственных принадлежностей со склада в эксплуатацию контроль за их наличием и движением рекомендуется осуществлять в оперативном порядке.

На субсчете 10-11 «Специальная одежда на складе» учитывают наличие, поступление и выбытие специальной одежды, находящейся на складах организации и в других местах хранения.

На субсчете 10-12 «Специальная одежда в эксплуатации» учитывают наличие и движение специальной одежды, используемой при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг и других целей. По кредиту данного субсчета отражают списание стоимости спецодежды в соответствии со сроками ее носки на себестоимость продукции, выполненных работ, оказанных услуг в корреспонденции с дебетом счетов по учету затрат на производство. При досрочном выбытии специальной одежды дебетуют счет 91

«Операционные доходы и расходы» и кредитуют субсчет 10-12 «Специальная одежда в эксплуатации» – на остаточную стоимость.

На субсчете 10-13 учитывают все виды минеральных удобрений в физической массе с указанием содержания действующего вещества.

Аналитический учет ведут по местам хранения и видам удобрений.

На субсчете 10-14 «Средства защиты растений, животных и медикаменты» сельскохозяйственные организации учитывают ядохимикаты, биопрепараты и другие химикаты, используемые для борьбы с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур, животных, проведения опытов с растениями, животными и других целей.

Поименованные ценности на складах, ветлечебницах, ветаптеках и ветеринарных участках учитывают по каждому наименованию в количественном выражении. В бухгалтерии организации учет ведут в денежном выражении по каждому их виду.

Списание использованных медикаментов, химикатов и биопрепаратов производят по актам, составленным на основании записей в амбулаторном журнале. Акт подписывает ветеринарный врач и утверждает руководитель организации.

Особо дефицитные лекарственные средства, как спирт, морфий и другие, а также лекарства, содержащие ядовитые и сильнодействующие средства, списывают по актам с приложением рецептов ветеринарного врача.

Научно-исследовательские организации на данном субсчете учитывают различные материалы для научных и других целей (химикаты, реактивы, химпосуда и другое), используемые как однократно или длительное время.

На субсчете 10-15 «Прочие материалы» учитывают наличие и движение отходов производства (стружка, обрезка и т.п.); неисправимого брака; материальных ценностей, полученных от выбытия основных средств, которые могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части в данной организации; изношенных шин, утильной резины и прочие отходы производства и вторичные материальные ценности.

Фактический расход материалов на производство или для других целей отражают по кредиту счета 10 «Материалы» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство, расходов на реализацию и др.

Продажу материалов на сторону отражают по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы», а безвозмездную передачу – по дебету счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» и кредиту счета 10 «Материалы». Причитающиеся доходы от реализации материалов отражают по кредиту счета 91 и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На счете 43 «Готовая продукция» учитывают все виды сельскохозяйственной продукции, включая принятую от населения для реализации и закупленную у граждан по договорам.

По дебету счета 43 отражается поступление продукции по каналам приобретения (из производства, излишки, выявленные при инвентаризации, безвозмездно полученная и т.д.). По кредиту счета 43 отражается стоимость списанной продукции по каналам выбытия (реализована на сторону, отпущена в переработку, на капитальный ремонт, выдача в счет натуральной оплаты труда работников и т.д.).

Готовые изделия, приобретенные для комплектации (стоимость которых не включается в себестоимость выпускаемой продукции организации) или в качестве товаров для продажи, учитываются на счете 41 «Товары».

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 «Готовая продукция» не отражается, а фактические затраты по ним по мере реализации списываются с кредита счетов учета затрат на производство в дебет счета 90 «Реализация».

Поступление готовой продукции, изготовленной для продажи, в том числе и продукции, частично предназначенной для собственных нужд организации, отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг». Если готовая продукция полностью направляется для использования в самой организации, то она может не приходиться на счет 43 «Готовая продукция», а учитываться на счете 10 «Материалы» и других аналогичных счетах в зависимости от назначения этой продукции (например, фуражное зерно, семена, посадочный материал, отдельные виды побочной продукции растениеводства и животноводства).

К счету 43 «Готовая продукция» сельскохозяйственные и другие организации АПК могут открывать субсчета:

43-1 «Продукция растениеводства»

43-2 «Продукция животноводства»

43-3 «Продукция промышленных и подсобных промышленных производств»

43-4 «Продукция вспомогательных, обслуживающих и других производств»

43-5 «Продукция, принятая у населения для реализации» и др.

На субсчете 43-1 сельскохозяйственные организации учитывают продукцию растениеводства (кроме семян и посадочного материала, кормов). Учет ведется по видам продукции, сортам, качеству и другим показателям.

Полученную от урожая продукцию, не имеющую целевого назначения, предварительно принимают к учету по дебету субсчета 43-1 и кредиту счета 20 «Основное производство», субсчет «Растениеводство» в первоначальной массе.

В дальнейшем полученная продукция дорабатывается. Затраты по доработке (очистка, сушка, сортировка) продукции растениеводства урожая прошлого года относятся непосредственно на увеличение ее стоимости. Стоимость неиспользуемых отходов (неиспользуемые отходы, усушка и т.д.) списывается с субсчета 43-1 в корреспонденции с кредитом счета 20 методом «красное сторно». При этом используемые отходы необходимо оприходовать исходя из процента содержания в них полноценного зерна.

Пример. В бригаде получено от урожая 2200 ц зерна озимой ржи. Зерно отсортировано, в результате чего получено 50 ц зерноотходов (с содержанием полноценного зерна 40%), усушка и неиспользуемые отходы составили 70ц. Прогнозная себестоимость 1 ц зерна – 80,0 тыс.руб. Эти хозяйственные операции оформляют следующими бухгалтерскими записями:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс.руб.
Оприходовано зерно в бункерной массе - 2200ц	40-1	20-1	176 000
Сторнируются зерноотходы, усушка и неиспользуемые отходы - 120ц	40-1	20-1	9 600
Оприходованы используемые зерноотходы - 50 ц	10-6	20-1	1 600

Результаты сортировки и сушки зерна на счетах бухгалтерского учета могут быть отражены и таким способом:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс.руб.
Оприходовано зерно в бункерной массе - 2200 ц	40-1	20-1	176 000
Сторнируется оприходованное от урожая зерно - 2200ц	40-1	20-1	176 000
Оприходовано зерно в массе после доработки и сушки - 2080 ц	40-1	20-1	166 400
Оприходованы используемые отходы - 500 ц	10-6	20-1	1 600

После определения и передачи готовой продукции (или ее части) по целевому назначению ее списывают в дебет субсчетов: 10-6 «Корма»; 10-7 «Семена и посадочный материал»; 10-9 «Материалы, переданные в переработку на сторону»; 20-2 «Животноводство».

На субсчете 43-2 сельскохозяйственные организации и подсобные сельские хозяйства учитывают произведенную продукцию животноводства (молоко, яйца, шерсть, шкурки зверей, мед, воск и др.). Учет ведется по видам и сортам продукции. По дебету этого субсчета отражают поступление продукции животноводства из производства в корреспонденции со счетом 20, по кредиту -

использование продукции по различным каналам (реализация, использование на собственное производство и т.д.).

На субсчете 40-3 ведется учет готовой продукции, полученной на сельскохозяйственных организациях от промышленной переработки сырья. Учет ведется по видам продукции, сортам, кондициям и другим качественным показателям. Принятие к учету продукции отражается по дебету субсчета 43-3 и кредиту субсчета 20-3 «Промышленное производство», 20-4 «Прочие производства и виды деятельности».

На субсчете 43-4 ведется учет готовой продукции вспомогательных и обслуживающих производств. Учет ведется по видам продукции, сортам, кондициям и другим качественным показателям, по местам хранения в сумме фактических затрат на ее производство.

На субсчете 43-5 сельскохозяйственные и другие организации учитывают принятую от населения продукцию для реализации заготовительным организациям. Закупленную продукцию учитывают отдельно от продукции собственного производства. При принятии на учет такой продукции дебет субсчета 40-5 корреспондирует с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Отпуск этой продукции в реализацию отражают по дебету счета 90 «Реализация».

Аналитический учет по счету 43 "Готовая продукция" ведется по местам хранения и отдельным видам готовой продукции.

В бухгалтерии организации учет наличия и движения материалов и сельскохозяйственной продукции ведут в ведомости остатков семян, кормов и других продуктов (ф.№ПЗ-1) и ведомости остатков сырья, материалов, топлива, запасных частей и прочих материальных ценностей (ф.№ПЗ-2). Учет ведут по счетам бухгалтерского учета. В ведомостях отражаются остатки производственных запасов и готовой продукции на первое число каждого месяца, что позволяет обеспечить информацией учетно-экономическую и другие службы организации, а также осуществлять контроль за состоянием складского учета.

Кроме ведомостей остатков, в бухгалтерии организации составляют ведомость учета материальных ценностей, товаров и тары (ф.№46-АПК) (табл. 2). Ее открывают на месяц в разрезе синтетических счетов. Записи производят на основании отчетов о движении продуктов и материалов.

Таблица 5.2

ВЕДОМОСТЬ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ, ТОВАРОВ И ТАРЫ

Сводные данные по приходу материальных ценностей и расчет отклонений, руб.

Показатели	По фактической себестоимости	По планово-учетным ценам	Показатели	Отклонение
А. Сводные данные себестоимости поступивших материальных ценностей			Отклонение фактической себестоимости от стоимости по планово-учетным ценам	912 500
1. Из журнала-ордера №6-АПК	3 972 500	3 500 000	Процент отклонений	13,036
2. Из журнала-ордера №7-АПК	1 710 000	1 500 000		
Итого:	5 682 500	5 000 000	Сумма отклонений на остаток материальных ценностей на конец месяца	355 032
Б. Расчет отклонений				
Остаток материальных ценностей на начало месяца	2 230 000	2 000 000	Отклонения, подлежащие списанию	557 468
Итого с остатком	7 912 500	7 000 000		

Окончание табл.5.2

Движение по счету «МАТЕРИАЛЫ», субсчет «Удобрения»

Учетные группы, материально ответственные лица, номер склада	Остаток на начало месяца	Поступило, р.					Отнесено в дебет счетов					Остаток на конец месяца
		от поставщик ов	за наличный расчет	ИТОГО	всего с остатком	20	46	84	итого по кредиту	
Склад №2	980 000		1 500 000		1 500 000	2 480 000	1 115 600		913 000		2 028 600	451 400
Центральный склад	1 020 000	3 500 000			3 500 000	4 520 000	2 013 600	510 700			2 524 000	1 995 700
Итого по плано- учетным ценам	2 000 000	3 500 000	1 500 000		5 000 000	7 000 000	3 129 200	510 700	913 000		4 552 900	2 447 100
Отклонение от плано- учетных цен	230 000	472 500	210 000		682 500	912 500	383 140	62 530	111 798		557 468	355 032
Всего по фактической себестоимости	2 230 000	3 972 500	1 710 000		5 682 500	7 912 500	3 512 340	573 230	1 024 798		5 110 368	2 802 132

На основании ведомости ф.№46-АПК производят списание израсходованных материальных ценностей.

Ведомость ф.№46-АПК состоит из двух разделов. В первом разделе отражают сводные данные по приходу материальных ценностей в оценке по фактической себестоимости и планово-учетным ценам. Здесь же приводится расчет отклонений фактической себестоимости от стоимости по планово-учетным ценам.

Во втором разделе ведомости №46-АПК в графе Б записывают номер склада (материально ответственного лица) или учетные группы материальных ценностей.

В графе 1 отражают остатки материальных ценностей на начало месяца. В графах 2-5 записывают данные по приходу материалов и готовой продукции по учетным ценам. Общий итог поступивших материальных ценностей по учетным ценам отражают по строке 18, а по строке 20 - их фактическую себестоимость в разрезе корреспондирующих счетов. Эти данные должны соответствовать первому разделу ведомости.

В графах 7 и 19 показывают внутрихозяйственное перемещение материалов и готовой продукции. По каждому синтетическому счету итоги этих граф должны быть равны между собой.

По графам ведомости 9-17 записывают данные о расходе материальных ценностей, которые берут из отчетов движения продуктов и материалов.

По строке 19 граф 9-17 отражают суммы отклонений в стоимости материальных ценностей.

Остатки товарно-материальных ценностей, выведенные на конец месяца по данной ведомости, должны соответствовать их остаткам, указанным в ведомости остатков семян, кормов и других продуктов и ведомости остатков сырья, материалов, топлива, запасных частей и прочих материальных ценностей. Синтетический учет товарно-материальных ценностей ведется в журнале-ордере №10-АПК. Записи в нем производят на основании ведомости ф.№46-АПК.

Организации, применяющие для учета операций по приобретению материальных ценностей счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» составляют Ведомость аналитического учета заготовления и приобретения материалов и учета отклонений в стоимости материалов по форме № 31-АПК.

В ведомости № 31-АПК осуществляется аналитический учет по дебету счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов». Общая сумма затрат, отражаемая в разделе «Аналитические данные к счету 15», обуславливает фактическую себестоимость приобретенных материальных ценностей.

Стоимость приобретенных материальных ценностей по учетным ценам отражают по кредиту счета 15 на лицевой стороне журнала-ордера № 6-АПК.

Аналитический учет по счету 16 ведут по группам материальных ценностей. Записи по кредиту счета 16 производятся в журнале-ордере № 10-АПК.

5.6 Контроль за сохранностью материальных ценностей

Сохранность и правильное оформление операций по движению материально-производственных запасов подтверждается результатами периодически проводимой инвентаризации. Основная ее задача состоит в том, чтобы обеспечить соответствие данных бухгалтерского учета фактическому наличию материальных ценностей.

В соответствии со ст. 10 «Закона о бухгалтерском учете и отчетности» проведение инвентаризации обязательно:

- при изменении собственника имущества или реорганизации субъекта бухгалтерского учета;
- при ликвидации субъекта бухгалтерского учета;
- при смене руководителя субъекта бухгалтерского учета и материально ответственных лиц;
- по требованию следственных и контролирующих органов;
- при установлении фактов недостачи, краж, ограблений, хищений, злоупотреблений и порчи ценностей;
- в случае пожара или других стихийных бедствий ;
- при переоценке ценностей;
- перед составлением годовой отчетности;
- в других случаях, установленных законодательством Республики Беларусь.

Инвентаризация, документальное оформление снятия остатков фактического наличия, сличение их с данными бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Министерством финансов Республики Беларусь 05.12.95г. № 54.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем субъекта бухгалтерского учета. Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации создаются рабочие инвентаризационные комиссии. При малом

объеме работ и наличии на предприятии ревизионной комиссии проведение инвентаризации допускается возлагать на нее.

Персональный состав постоянно действующей и рабочей инвентаризационных комиссий имеет право формировать и представлять руководителю организации для утверждения главный бухгалтер.

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (экономисты, инженеры, техники и др.). В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита организации или независимых аудиторских фирм.

Отсутствие хотя бы одного из членов комиссии в период проведения инвентаризации дает основание считать ее результаты недействительными.

Инвентаризация проводится по местам хранения запасов и материально-ответственным лицам. В процессе ее проведения изучается и анализируется состояние складского и весоизмерительного хозяйства, постановка складского учета, выявление фактического наличия запасов и сопоставление его с данными бухгалтерского учета и др.

До начала проведения инвентаризации материально-ответственное лицо обязано предоставить членам инвентаризационной комиссии последние на момент проведения инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты движения материальных ценностей. Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к отчетам, с указанием «до инвентаризации на ... (дата)», что служит бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Материально ответственные лица дают расписку о том, что к началу инвентаризации приходные и расходные документы сданы в бухгалтерию и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие - списаны в расход. Такая расписка дается в самой инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей (ф. № ИНВ-3). Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Сведения о фактическом наличии товарно-материальных ценностей записывают в инвентаризационные описи или акты инвентаризации. Фактическое наличие материальных ресурсов и готовой продукции при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, обмера, взвешивания.

По материалам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей.

Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально-ответственного лица. Соблюдение данного условия позволяет в последующем исключить возможные спорные вопросы между членами комиссии и материально-ответственными лицами.

Инвентаризационные описи заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок или подчисток. На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны. Это позволяет в дальнейшем исключить возможность со стороны материально-ответственного лица каким-либо образом внести дополнительную информацию, искажающую результаты проверки.

В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются. Исправление ошибок, допущенных в инвентаризационных описях, производится во всех экземплярах путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутым правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально-ответственными лицами.

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

Описи подписываются всеми членами инвентаризационной комиссии и материально-ответственными лицами. В конце описи материально-ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией товарно-материальных ценностей в их присутствии и об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятие перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

Если инвентаризация товарно-материальных ценностей проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должно быть опечатано. Во время перерывов в работе инвентаризационной комиссии (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в сейфе либо шкафу в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

Инвентаризационная опись составляется в двух экземплярах, один из которых передается в бухгалтерию для составления сличительной ведомости, а другой остается у материально-ответственного лица.

Сличительная ведомость составляется для определения результатов инвентаризации. В ней отражают только те ценности, по которым установлены расхождения. Сличительные ведомости могут быть составлены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и вручную.

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

- стоимость выявленных при инвентаризации излишков материальных ценностей подлежит оприходованию и зачислению на увеличение прибыли отчетного года с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц. При этом дебетуют счета 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» и другие и кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы»;
- недостачи, хищения, порча или умышленное уничтожение материальных ценностей относят в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредит счетов 10, 40 и другие. Недостающую сельскохозяйственную продукцию урожая текущего года списывают по прогнозной стоимости, урожая прошлого года и покупные материальные ценности - по фактической себестоимости.

После принятия решения о списании недостач и потерь, их списывают с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в следующем порядке:

- хищения, недостача денежных средств – исходя из недостающей (похищенной) суммы, с уплатой процентов на сумму этих средств, размер которых определяется учетной ставкой Национального банка Республики Беларусь на день внесения решения о взыскании;

- хищения, недостача иностранной валюты, фондовых ценностей в иностранной валюте – в порядке, установленном действующим законодательством;

- хищения, недостача, порча или умышленное уничтожение товарно-материальных ценностей и другого имущества – исходя из цен, сложившихся на день вынесения решения о взыскании, а при отсутствии таких цен – исходя из цен на аналогичные товарно-материальные ценности;

- при хищении, недостаче, умышленном уничтожении или порче товарно-материальных ценностей, на которые в государственной торговле устанавливаются регулируемые цены, – исходя из цен, сложившихся на день

вынесения решения о взыскании, но не ниже цен, по которым недостающее имущество числится по счету;

- при хищении или недостатке всех видов билетов, талонов, абонементных и других знаков, предназначенных для расчетов за услуги, – исходя из их номинальной стоимости на день вынесения решения о взыскании.

- в случае незаконных или излишних денежных выплат – исходя из излишне или незаконно выплаченной суммы, с уплатой процентов на сумму этих средств, размер которых определяют учетной системой ставки Национального банка Республики Беларусь на день вынесения решения о взыскании ущерба.

Если виновное лицо не установлено или суд отказал во взыскании с него, убытки от недостач или порчи списываются на внереализационные расходы организации. В этом случае должны быть приложены решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, либо заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.).

Если недостача либо порча материальных ценностей произошла по вине организации (бесхозяйственности, запущенности в учете и др.), то она списывается на внереализационные расходы организации.

В процессе анализа данных сличительной ведомости по материально-производственным запасам выявляется пересортица по отдельным их наименованиям.

Пересортица является результатом того, что одни и те же наименования материалов могут иметь разные цены. Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах. При этом о допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии.

Если при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, то эта разница в стоимости относится на виновных лиц. Если конкретные виновники недостачи не установлены, то суммовые разницы рассматриваются как недостачи сверх норм убыли и списываются на внереализационные расходы организации. На разницу в стоимости от пересортицы в сторону недостачи, образовавшейся не по вине материально ответственных лиц, в протоколах инвентаризационной комиссии должны быть даны исчерпывающие

объяснения о причинах, по которым такая разница не отнесена на виновных лиц.

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

Если на отдельные наименования материалов в силу их физико-химических свойств установлены нормы естественной убыли (усушки, утруски, улетучивания, боя), то они применяются только в случае выявления фактической недостачи по таким ценностям. Указанные нормы применяются после зачета суммы выявленной недостачи по одним материалам за счет сумм выявленных излишков других материалов одного и того же наименования или имеющих одно производственное значение. Если по результатам зачета сумма недостачи не перекрывается, то ее уменьшают на сумму потерь в пределах действующих норм естественной убыли при условии, что они установлены на эти наименования. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

Стоимость недостач, порчи или иной утраты материальных ценностей в пределах норм естественной убыли по распоряжению руководителя организации списывается на издержки производства или по направлениям их использования, включая и остаток продукции на складах. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

Размер потерь в пределах действующих норм естественной убыли за определенный период хранения материалов определяется по формуле:

$$\Pi = \frac{(P + O) * B * E}{C * 100}$$

где Π – потери при хранении;

P – расход материально-производственных запасов за определенный период времени;

O – остаток запасов на дату начала инвентаризации;

B – время хранения материалов на складе;

E – установленная норма естественной убыли на материалы;

C – срок хранения, на который установлена норма естественной убыли для конкретного наименования материально-производственных запасов.

В свою очередь, время хранения материально-производственных запасов на складе определяется как отношение произведения количества месяцев, включенных в период, подлежащий учету и среднего остатка конкретного

наименования материалов на складе на расход этих материалов за определенный период времени.

Естественная убыль зерна и семян масличных культур (У) рассчитывается по следующей формуле:

$$y = \frac{0,5O_n + O_{п} + 0,5O_k}{K_c * 100} * (H_{кc} - H_{нс})$$

где O_n – остаток на начало срока хранения;

O_k – остаток на конец срока хранения;

$O_{п}$ – сумма промежуточных остатков по месяцам;

K_c – фактический календарный срок хранения;

$H_{нс}$, $H_{кc}$ – нормы естественной убыли, соответствующие начальному и конечному сроку хранения.

При хранении зерновой продукции и семян масличных культур до трех месяцев норма естественной убыли применяется из расчета фактических дней хранения, до одного года – фактических месяцев хранения. Если продукция хранится более одного года, то за каждый последующий год хранения норма естественной убыли пересчитывается исходя из фактического числа месяцев хранения.

При проведении инвентаризации усушка зерна, хранящегося на складе ($У_c$), рассчитывается по следующей формуле:

$$y_c = \frac{M * (B_1 - B_2)}{100 - B_2}$$

где M – масса зерновой продукции по приходу;

B_1 – влажность поступившего зерна, % ;

B_2 – влажность зерна при инвентаризации, %.

Естественную убыль по картофелю, овощам и плодам (У) при хранении исчисляют по среднему остатку их за каждый месяц хранения. Определение среднего остатка производят по данным на 1, 11, 21 и 1-е число следующего месяца исходя из расчета:

$$\left(\frac{1}{2} \text{ остатка на 1-е число} + \text{остаток на 11-е число} + \text{остаток на 21-е число} + \frac{1}{2} \text{ остатка на 1-е число} \right) : 3$$

Если в ходе ревизии в текущем году выявлены недостачи, но они относятся к прошлым периодам, их отражают по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».

Результаты инвентаризации должны получить отражение в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации - в годовой бухгалтерской отчетности.

Порядок отражения результатов инвентаризации на счетах бухгалтерского учета следующий :

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс.руб.
Выявлена недостача материальных ресурсов, готовой продукции (по учетным ценам)	94	10, 40	945 680
Списана недостача в пределах норм естественной убыли	20, 26 и др.	94	45 000
Начисление к уплате сумм НДС по выявленным недостачам сверх норм естественной убыли	94	68	162 120
Отнесение недостачи на виновное лицо (по учетным ценам)	73	94	1 062 800
Разница между взыскиваемой и учетной стоимостью, относимая на виновное лицо	73	98	110 000
Начисление НДС на сумму разницы между взыскиваемой и учетной стоимостью недостающих ценностей	73	68	19 800
Погашение недостачи виновными лицами	50,51,70	73	1 192 600
Списание разности между взыскиваемой и учетной стоимостью недостающих материальных ресурсов, готовой продукции	98	92	110 000
Списание недостачи сверх норм убыли, когда отказано судом вследствие необоснованности исков, при отсутствии конкретных виновников	92	94	1062 800

По недостачам и потерям, явившимся следствием злоупотреблений, главный бухгалтер и руководитель предприятия должны направить материалы в следственные органы, с целью установления виновных лиц и взыскания причиненного ущерба.

Обороты по корреспондирующим счетам

С кредита счетов		02	05	10			16	20				
В дебет счетов		Амортиза	Амортиза	Материа			Отклонения в	Основное				
№	наименование	ция	ция	лы			стоимости	производс				
счета	(основание записи)	основных	нематери				материальных	тво				
счетов	(основание записи)	средств	альных				ценностей					
счетов	(основание записи)	средств	активов				ценностей					
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

28 Брак в производс тве	29 Обслуживающ ие производства	97 Расходы будущих периодов		43 Готовая продукция	23 Вспомогательн ые производства		24 Расходы по содержанию, эксплуатации машин и оборудования	25 Общепро изводстве нные расходы	26 Общехозяйс твенные расходы
17	18	19	20	21	12	13	14	15	16

Аналитические данные к счету 96 «Резервы предстоящих расходов»

Наименование счетов (субсчетов)	За месяц		С начала года		Наименование счетов (субсчетов)	За месяц		С начала года		Наименование счетов (субсчетов)	За месяц		С начала года	
	дебет	кредит	дебет	кредит		дебет	кредит	дебет	кредит		дебет	кредит	дебет	кредит
А	1	2	3	4	А	1	2	3	4	А	1	2	3	4
Остаток на начало					Остаток на начало					Остаток на начало				
Отчисления в резерв					Отчисления в резерв					Отчисления в резерв				
Итого:					Итого:					Итого:				
Израсходовано					Израсходовано					Израсходовано				
Итого:					Итого:					Итого:				
Остаток на конец					Остаток на конец					Остаток на конец				

ГЛАВА 6. УЧЕТ ЖИВОТНЫХ НА ВЫРАЩИВАНИИ И ОТКОРМЕ

6.1. Задачи учета и оценка животных на выращивании и откорме

Оборотные средства – это вложения финансовых ресурсов в объекты, использование которых осуществляется в рамках одного воспроизводственного цикла либо в течение относительно короткого календарного периода времени (как правило не более одного года). Особую группу оборотных средств представляют животные на выращивании и откорме. Во-первых, животных на выращивании и откорме можно рассматривать как незавершенное производство отрасли животноводства. Во-вторых, их можно отнести к материальным оборотным активам – молодняк животных может быть переведен в основное стадо, реализован, забит и т.д. такими свойствами не обладает ни один вид производственных запасов. В связи с этим учет животных на выращивании и откорме ведут обособленно от производственных запасов.

Увеличение производства продукции животноводства, снижение себестоимости и повышение рентабельности ее производства непосредственно связано с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением породного и возрастного состава стада, сохранением поголовья и эффективным использованием всех средств. Поэтому особое внимание уделяется бухгалтерскому учету, перед которым стоят следующие задачи:

- своевременное и правильное оформление документами поступления и выбытия животных на выращивании и откорме;
- обеспечение постоянного контроля за сохранностью скота;
- своевременное отражение всех изменений происходящих в составе стада;
- правильное отражение записей в регистрах бухгалтерского учета;
- обеспечение контроля за сохранностью полученной продукции животноводства.

Для обобщения данных о наличии и движении животных на выращивании и откорме бухгалтерский учет должен обеспечить их правильную оценку. От правильности и объективности оценки зависит достоверность и качество бухгалтерского баланса, данных его активов и пассивов.

Приплод, полученный в организации оценивается следующим образом:

телята в молочном скотоводстве – по плановой себестоимости головы приплода, которая определяется исходя из 10% затрат на содержание скота основного стада;

телята в мясном скотоводстве - с учетом живой массы теленка при рождении и фактической себестоимости 1 ц живой массы телят-отъемышей (в восьмимесячном возрасте) прошлого года;

поросята – исходя из живой массы при рождении и плановой себестоимости 1 кг живой массы поросят-отъемышей;

пушные звери при рождении – в условной оценке, равной 50% плановой оценки одной головы на день отбивки и отсадки молодняка от маток;

ягнята на момент рождения – в течение года по плановой себестоимости 1 головы приплода. Себестоимость определяют в шерстно-мясном и мясо-шерстном овцеводстве в размере 10%, романовском – 12%, каракульском – 15% общей суммы затрат на содержание овец основного стада;

оленьята – по плановой себестоимости 1 головы;

цыплята, утята, гусята, индюшата (суточные птенцы) – по плановой себестоимости 1 головы;

жеребята (приплод при рождении) – по плановой себестоимости 60 кормо-дней содержания взрослых лошадей.

Стоимость молодняка скота, по которому себестоимость живой массы не определяется (молодняк лошадей), оценивается исходя из фактической стоимости 1 головы на начало года и затрат на выращивание в текущем году, исчисленных умножением плановой себестоимости одного кормо-дня на количество дней выращивания молодняка до его перевода в основное стадо.

Новые пчелосемьи приходят по стоимости, предусмотренной в бизнес-плане организации (на отчетный год).

Оприходование молодняка и птицы, *поступивших со стороны*, производится по фактической стоимости приобретения, которая складывается из стоимости по ценам приобретения и расходов по заготовке и доставке животных в хозяйство. Состав расходов по заготовке и доставке материалов в хозяйство определен Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).

Молодняк животных, *переведенный* на протяжении года *из одной возрастной группы в другую* или в основное стадо, оценивают по плановой стоимости 1 ц живой массы.

Продуктивный скот, *выбракованный из основного стада и поставленный на откорм*, оценивают по первоначальной стоимости, рабочий скот – в размере фактически полученных сумм от реализации и выбраковки.

Прирост живой массы молодняка животных крупного рогатого скота, свиней и животных на откорме оценивают по плановой себестоимости 1 ц прироста живой массы.

В конце года, после составления расчета фактической себестоимости, плановую себестоимость доводят до фактической. После определения калькуляционной разницы ее списывают применяя один из двух методов списания калькуляционных разниц: “красное сторно” или дополнительная запись.

6.2. Первичный учет поступления и выбытия животных на выращивании и откорме

На животноводческих фермах учитывают наличие и движение животных и птицы, выход продукции, расход кормов и затраты труда. Получение приплода животных, увеличение прироста живой массы, оформляют специальными документами. Документация зависит от вида животных, от направлений поступления и выбытия.

Получение приплода оформляют актом на оприходования приплода животных (ф. № МЖ-4). Составляет его в день получения приплода заведующий фермой, с участием зоотехника и ветеринарного врача в двух экземплярах. В акте указывают фамилию лица за которым было закреплено расплодившееся животное, номер матки, количество и массу родившихся животных, их отличительные признаки. Акт составляют отдельно на телят, поросят, ягнят, жеребят и другие виды животных, полученных на одной ферме в течение дня. В акте указываются также животные, родившиеся мертвыми. В конце дня первый экземпляр акта представляется в бухгалтерию организации, второй остается на ферме и служит основанием для дальнейших записей в книге учета движения скота и птицы на ферме, а также для составления отчета о движении скота и птицы.

Оприходование выведенных птенцов цыплят, индюшат оформляют актом на вывод и сортировку суточного молодняка (ф. № МЖ-9). Акт составляется в одном экземпляре в день вывода птенцов начальником цеха инкубации, и подписывается зоотехником, ветеринарным работником, а также сортировщиком или оператором, который принимает молодняк птицы на обслуживание. Акт утверждается руководителем организации и в сроки установленные графиком документооборота передается в бухгалтерию.

Полученный суточный молодняк передается по фактическому количеству и весу из цеха инкубации в цех выращивания. Для ежедневного учета движения молодняка и взрослой птицы в цехе выращивания используют карточку учета движения поголовья птицы (ф. №МЖ-12), которая открывается на каждое рабочее место. В карточке ежедневно указываются приход и расход птицы, отражается количество яиц, полученных от поголовья, находящегося на

доращивании и откорме. В конце месяца в карточке подсчитываются итоги, указывают количество поголовья и живую массу на начало и конец месяца, яйценоскость одной несушки, а также валовой и среднесуточный прирост живой массы.

Одним из направлений движения животных является перевод их из одной возрастной группы в другую. Перевод производится в определенные сроки:

- бычков старше года, выращиваемых на племя, переводят в основное стадо в 18-месячном возрасте;
- нетелей переводят в группу коров по истечении трех месяцев после отела;
- ягнят рождения прошлого года и ярок переводят в основное стадо в возрасте 18-20 месяцев после проведения случки и формирования их в маточные отары;
- проверяемых свиноматок переводят в группу основных свиноматок после отъема поросят первого опороса;
- проверяемых хряков переводят в основное стадо в возрасте 18-22 месяцев после оценки продуктивности покрываемых ими маток;
- молодняк птицы переводят в основное стадо в возрасте: 150 дней – кур яйценосных пород, 180 дней – кур мясных и мясо-яичных пород, 180 дней – уток, 240 дней – гусей и индеек;
- молодняк зверей всех видов переводят в основное стадо до 31 декабря текущего года;
- переходящий молодняк зверей всех видов переводят в основное стадо не позднее последнего дня февраля месяца;
- молодняк кроликов переводят в основное стадо в возрасте не менее пяти месяцев на последнее число месяца;
- отбивку ягнят рождения текущего года от маток производят в четырех-пятимесячном возрасте;
- отъем поросят рождения текущего года от маток производят в двухмесячном возрасте;
- ремонтные свинки переводятся в группу проверяемых свиноматок в возрасте 9-10 месяцев, живой массой не менее 100 кг, через месяц после первой плодотворной случки;
- хряков ремонтных переводят в группу проверяемых хряков в возрасте 12-14 месяцев живой массой не менее 160 кг.

Все случаи перевода животных и птицы из одной учетной группы в другую, в основное стадо, с одной фермы на другую оформляют актом на перевод животных (ф. № МЖ-3). Он составляется заведующей фермой совместно с зоотехником в день перевода в одном экземпляре. В акте

указывают такие данные, как количество голов, масса животных, возраст, оценка, а также фамилии животноводов, за которыми были закреплены животные, и тех, под ответственность которых они передаются.

Выбраковка животных из основного стада с постановкой их на откорм (перевод в состав оборотных средств) оформляется актом на выбраковку продуктивных животных из основного стада (ф. № ОС-2к) и актом на выбраковку рабочих лошадей из основного стада (ф. № ОС-3к).

В случаях, когда организация производит закупку молодняка животных и птицы у племязаводов и других организаций, то необходимо наличие таких документов:

- счета-фактуры – основание для предварительной оплаты;
- товарно-транспортной накладной (ф. № ТТн-1) – основание для оприходования животных;
- племенного свидетельства – к приобретаемому племенному скоту.

Кроме того, животные поступают в организации по договорам на выращивание от населения и для последующей реализации.

Закупка молодняка животных у населения для доращивания и откорма оформляется актом на передачу (продажу) и закупку скота и птицы по договорам с гражданами (ф. № РП-1). Акт составляется в двух экземплярах, в нем указывается вид животного, порода, живая масса, возраст и другие данные, характеризующие принимаемых животных.

Приобретение молодняка у граждан для дальнейшей реализации заготовительным организациям оформляется актом на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам с гражданами (ф. № РП-1).

Основным видом животноводческой продукции, получаемой в процессе выращивания молодняка и откорма скота, является прирост живой массы, кроме того, рассчитывают продукцию выращивания скота. По показателю продукции выращивания скота определяют эффективность работы отрасли и оплачивается труд работников животноводства.

Скот, находясь на выращивании и откорме, постоянно увеличивает свою массу. Для определения прироста и продукции выращивания животных, необходимо производить их систематическое взвешивание.

Взвешивание животных производят в следующих случаях: при рождении, при переводе в следующую возрастную группу и в основное стадо, при забое, при постановке выбракованных животных основного стада на откорм, при снятии с откорма. Ежемесячно производится взвешивание молодняка крупного рогатого скота, свиней и взрослого поголовья этих видов животных, находящихся на откорме.

Молодняк рабочего скота взвешиванию не подлежит, поэтому прирост молодняка может быть исчислен исходя из количества кормо-дней его содержания.

По овцам, козам и некоторым другим видам мелких животных живую массу всего поголовья на конец отчетного периода определяют, умножив среднюю массу одной головы на общее количество голов, числящихся в данной возрастной группе. Для определения средней массы одной взвешенной головы по каждой возрастной группе выборочно отбирают и взвешивают не менее 5 % животных по каждой возрастной группе и полученный вес делят на количество взвешенного скота.

Результаты взвешивания заносятся во время проведения взвешивания в ведомость взвешивания животных (ф. № МЖ-5). В ней указывают вид взвешиваемых животных, их инвентарные номера, количество голов, массу животных на дату взвешивания, массу предыдущего взвешивания и прирост живой массы. Таким образом, в ведомости исчисляется прирост живой массы только тех животных, которые находились в группе на день взвешивания. Определение прироста живой массы скота производится по фермам и группам в центнерах или килограммах.

Для определения прироста за отчетный месяц по группе, с учетом поступивших и выбывших животных составляется расчет привеса животных (ф. № МЖ-6). В нем валовой прирост определяется с помощью следующего расчета:

$$\text{ВП} = \text{МК} + \text{МВ} - \text{МН} - \text{МП},$$

где ВП - прирост живой массы скота за отчетный период;

МК - масса скота на конец отчетного периода;

МВ - масса выбывших животных за отчетный период;

МН - масса скота на начало отчетного периода;

МП - масса скота, поступившего за отчетный период.

В живую массу выбывших животных включают и массу павших животных.

Чтобы определить продукцию выращивания скота, необходимо из полученного прироста живой массы скота за отчетный период вычесть вес павших животных.

Пример. Масса животных на выращивании и откорме на начало месяца составила 1500 ц, за месяц переведены животные из других групп на выращивание и откорм живой массой 580 ц, реализованы – 770 ц, пало

животных с массой по последнему взвешиванию 35 ц. Живая масса животных на конец месяца и по ведомости взвешивания составила 1850 ц.

В данном примере прирост живой массы составляет:

$$1850 + 770 + 35 - 580 - 1500 = 575 \text{ ц}$$

Продукция выращивания скота:

$$575 - 35 = 540 \text{ ц}$$

В конце месяца расчеты и ведомости передаются в бухгалтерию организации, где после проверки и таксировки используются для оприходования продукции выращивания скота и для начисления оплаты труда работникам фермы.

Реализация молодняка и животных на откорме заготовительным организациям оформляется товарно-транспортной накладной (ф. № ТТН-1), к которой прилагается ветеринарное свидетельство. Продажа племенного скота другим организациям оформляется счёт-фактурой, товарно-транспортной накладной и приложенным к ним племенным свидетельством.

Выбытия скота из организации, в результате передачи его в промышленную переработку, падежа животных по вине хозяйства, падежа или недостачи по вине материально-ответственного лица, забоя или вынужденной прирезки оформляется актом на выбытие животных и птицы (ф. № МЖ-2). Акт составляется в одном экземпляре в день совершения операции заведующим фермой, и подписывается также ветеринарным врачом, зоотехником и лицом, за которым было закреплено выбывшее животное. В актах указывают характеристику выбывшего животного и причины выбытия, способ ликвидации (прирезка, уничтожение и т.д.), годность для использования полученных продуктов.

Продукты, полученные от забоя, прирезки или падежа животных приходят на склад по требованию-накладной которую вместе с распиской кладовщика, принявшего продукты прилагают к акту на выбытие животных и птицы. Акт утверждается руководителем организации.

Бухгалтерия организации осуществляет контроль за полнотой оприходования мяса и других продуктов забоя скота. Фактический выход мяса, а также субпродуктов сопоставляют с утвержденными коэффициентами выхода продукции с учетом категории упитанности.

6.3. Учет животных на ферме

Для учета наличия и движения поголовья на животноводческих и птицеводческих фермах используют книгу учета движения животных и птицы (ф. № МЖ-1), которую заведующий фермой или бригадир.

Книгу учета движения животных и птицы ведут по половозрастным группам скота. Наличие и движение скота и птицы на фермах отражают в ней только в количественном выражении с указанием массы живого скота. Записи производят ежедневно на основании первичных документов по учету движения скота и птицы. На каждую группу отводится несколько страниц.

Книга учета движения животных и птицы состоит из двух частей: приходной и расходной. В приходной части книги отражают полученный приплод, перевод из других групп, покупку скота со стороны, безвозмездные поступления, а также полученный прирост живой массы скота. В расходной части книги отражают перевод животных на другие фермы, в другие группы, реализацию, падеж, прирезка, передача в промышленную переработку и т. д.

В конце месяца в книге учета движения животных и птицы подводят итоги, по каждой группе животных подсчитывают количество кормо-дней и на основании их определяют среднесуточный прирост живой массы скота и среднегодовое поголовье.

Пример. По состоянию на 1 апреля в группе насчитывалось 250 голов бычков живой массой 400 ц, 6 апреля в данную группу были переведены еще 5 голов живой массой 10 ц, а 11 апреля 1 бычок живой массой 1,75 ц пал. 22 апреля реализовано мясокомбинату 40 голов живой массой 104 ц. Численность скота на конец месяца в группе составила 214 голов живой массой 355 ц.

В данном примере количество кормо-дней за месяц по ферме составило:

$$(5*250) + (5*255) + (11*254) + (9*214) = 7245$$

Валовой прирост живой массы за данный период составил 40,75 ц (355 + 104 + 1,75 - 10 - 400), а среднесуточный прирост – 563 г (40,75 : 72456 * 1000).

В конце месяца на основании данных первичных документов и книги учета движения животных и птицы заведующий фермой составляет отчет о движении скота и птицы на ферме (ф. № МЖ-7). В отчете указывают по каждой учетной группе наличие скота и его массу на начало месяца, движение за месяц и остаток на конец месяца. Из ведомостей расхода кормов в отчет записывают количество кормо-дней по каждой группе поголовья.

Отчет о движении скота и птицы на ферме составляет заведующий фермой (бригадир) или зоотехник в двух экземплярах. Один экземпляр остается на

ферме, а второй вместе с приложенными первичными документами передается в бухгалтерию организации.

В бухгалтерии проверяется достоверность приложенных первичных документов и записей в отчетах. Отчеты таксируются. Представленную в них информацию используют для учета поголовья скота и птицы в регистрах бухгалтерского учета и для составления статистической отчетности.

Если в организации имеется несколько производственных подразделений, где занимаются выращиванием и откормом одного и того же вида скота, то в бухгалтерии составляется сводный отчет о движении скота и птицы на ферме. На основании его производятся все дальнейшие записи по счетам синтетического и аналитического учета.

Если в организации производят забой и переработку птицы, то используют такой документ, как отчет о переработке птицы и выходе продукции (ф. № МЖ-11). В нем обобщаются данные за месяц о переработке птицы и выходе продукции. Отчет составляется в одном экземпляре начальником цеха переработки птицы, а также подписывается ветврачом и бухгалтером.

На специализированных птицеводческих организациях в цехе инкубации для оформления результатов сортировки яиц используется акт сортировки яиц (ф. № МЖ-8). Акт составляется начальником цеха инкубации в одном экземпляре. Его подписывают начальник цеха инкубации, главный зоотехник, старший оператор и утверждается акт руководителем организации.

Пригодные для инкубации яйца должны соответствовать нормативным требованиям по ряду показателей – весу, толщине скорлупы и т. д. Поэтому направленные на инкубацию яйца подлежат сортировке с целью выявления яиц, имеющих дефекты. Яйца, имеющие ряд дефектов сдаются на склад по требованию-накладной или по ведомости на получение горючего, смазочных материалов и продуктов со склада.

Для оприходования цыплят (утят, индюшат), выведенных при инкубации в организации, составляют отчет о процессах инкубации (ф. № МЖ-10). Отчетом оформляют также закладку и использование яиц в процессе инкубации. В нем указывают количество заложенных яиц. При этом каждой партии яиц, заложенной в инкубатор, присваивается порядковый номер.

Отчет о процессах инкубации составляется начальником цеха инкубации в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в цехе, а второй, вместе с приложенными оправдательными документами, представляется в бухгалтерию организации. На основании его производится списание яиц, заложенных в инкубатор, оприходование молодняка птицы и продукции, полученной от инкубации в соответствии с установленными расценками.

6.4. Синтетический и аналитический учет животных на выращивании и откорме

Синтетический учет животных на выращивании и откорме ведут на счете 11 «Животные на выращивании и откорме». Счет предназначен для отражения наличия и движения молодняка животных, взрослого скота, находящегося на откорме, птицы, зверей, кроликов, семей пчел, животных переданных гражданам на выращивание и принятых от населения для реализации.

Счет 11 «Животные на выращивании и откорме» основной, активный сложный. Имеет десять субсчетов.

На субсчете 11-1 «Молодняк животных» учитывают молодняк крупного рогатого скота, свиней, овец, коз, оленей, а также молодняк лошадей и других видов рабочего скота. Аналитические счета открывают по видам скота и половозрастным группам:

- крупный рогатый скот: телки старше 2-х лет, телки до 2-х лет по годам рождения; бычки по годам рождения;
- свиньи: свиноматки проверяемые, поросята до 2-х месяцев, поросята от 2-х до 4-х месяцев, ремонтный молодняк, молодняк на выращивании и откорме;
- овцы и козы: молодняк рождения прошлого года и ярки (до перевода в основное стадо), ягнята или козлята) рождения отчетного года;
- молодняк лошадей: (по годам рождения и полу);
- олени: молодняк по годам рождения и полу.

Молодняк племенных животных учитывают кроме того и по породам.

На субсчете 11-2 «Животные на откорме» учитывают взрослый продуктивный и рабочий скот, переведенный на откорм из основного стада. Аналитические счета открывают по видам скота.

На субсчете 11-3 «Птица» ведут учет всей птицы (как молодняка, так и взрослой). Аналитические счета открывают по следующим учетным группам:

- куры яичного направления: молодняк, маточное стадо несушек, промышленное стадо несушек, ремонтный молодняк;
- куры мясного направления: молодняк, цыплята-бройлеры, маточное стадо;
- утки: молодняк, взрослое стадо;
- гуси: молодняк, взрослое стадо;
- индейки: молодняк, взрослое стадо;
- цесарки: молодняк, взрослое стадо;
- перепелки: молодняк, взрослое стадо.

На специализированных племенных предприятиях, птицефабриках, комплексах по производству продукции животноводства, мясокомбината учет скота и птицы ведут в разрезе возрастных (технологических) групп.

На субсчете 11-4 «Звери» учитывают пушных зверей по каждому их виду и годам рождения, а кроликов - на субсчете 11-5 «Кролики» – по породам.

На субсчете 11-6 «Семьи пчел» учитывают пчелиные семьи, определяемые по данным проверки пасеки. Аналитический учет ведут в целом по пасеке. На этом субсчете учитывают также соторамки, находящиеся в ульях и запасе.

Скот, принятый от населения для реализации, учитывают на субсчете 11-7 «Животные, принятые от населения для реализации» по его видам с указанием количества голов, живой массы и стоимости.

Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам, учитывают на субсчете 11-8 «Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам». Учет ведут по каждому лицу, принявшему животных, а также по видам и группам скота и птицы.

На субсчете 11-9 «Животные, переданные в переработку на сторону» учитывают животных, переданных в переработку на сторону. Учет ведут по видам скота и перерабатывающим предприятиям.

При журнально-ордерной форме регистром бухгалтерского учета является журнал-ордер № 14-АПК. На лицевой стороне журнала-ордера приводят сводные обороты за отчетный месяц и с начала года по кредиту счета 11. Заполняют этот раздел журнала-ордера на основании разворотов журнала-ордера.

В журнале-ордере формы № 14-АПК учет ведут по видам и половозрастным группам животных (аналитическим счетам). Он составляется на основании данных отчетов о движении скота и птицы на ферме.

Внутренние развороты журнала-ордера состоят из двух частей: приходной (дебет счета) и расходной (кредит счета). В приходной части отражают наличие животных на начало месяца по количеству голов, живой массе и их стоимости, а также поступление животных за отчетный период в разрезе кредитуемых корреспондирующих счетов 20 (субсчет 2 «Животноводство») – на стоимость полученного приплода продуктивного скота; 23 субсчет – на стоимость полученного приплода – рабочего скота; 20 (субсчет «Животноводство») – на стоимость полученного прироста живой массы; 60 – на стоимость приобретенного скота у поставщиков; 76 – на стоимость купленного скота у населения; 01 – на стоимость скота основного стада поставленного на откорм; 11 – на стоимость животных, переведенных из других учетных групп. Во

втором разделе (расходная часть) отражают кредитовые обороты и выводят остатки на конец месяца. Здесь отражают выбытие животных по направлениям с указанием дебетуемых корреспондирующих счетов: 90-в части реализованного скота, 08- при переводе молодняка в основное стадо, 11 – перевод в старшие возрастные группы, 20-3 – в части забитого в организации скота на мясо, 94 – списание павших и вынужденно забитых животных (кроме павших в связи с эпизоотией и стихийными бедствиями) и др.

Все дебетовые и кредитовые обороты показывают за отчетный месяц и нарастающим итогом с начала года.

После записи данных по всем учетным группам животных в журнале-ордере выводят общий оборот в стоимостном выражении в разрезе корреспондирующих счетов за месяц и нарастающим итогом с начала года. Сумма оборотов по строкам «Приплод» и «Прирост» должна быть равна соответствующему оборота в журнале-ордере формы № 10-АПК по кредиту счета 20 (субсчет 2 «Животноводство») и дебету счета 11. Оборот по графе «Приплод рабочего скота» контролируется также данными журнала-ордера формы № 10-АПК по кредиту счета 23 и дебету счета 11. Сумма по строке «Переведено из других групп» должна соответствовать данным по строке «Переведено в другие группы» журнала-ордера № 14-АПК. Сумма оборота по строке «Переведено (выбраковано) из основного стада» в журнале-ордере № 14-АПК должна соответствовать показателям в журнале-ордере № 13-АПК (дебет счета 11 и кредит счета 01). Оборот за месяц по каналам покупки сверяют с данными журналов-ордеров № 6-АПК – в части приобретения скота у других организаций и № 9-АПК – в части покупки молодняка у населения и выращивании по договорам.

Расходную часть журнала-ордера № 14-АПК сверяют с соответствующими реестрами и ведомостями к журналу-ордеру № 11-АПК: при реализации молодняка животных и продуктивных животных, выбракованных из основного стада, выдаче скота и птицы своим работникам в порядке натуральной оплаты труда, при поставке другим предприятиям в собственность или во временное пользование в виде финансовых вложений, при списании молодняка животных и птицы, выданных бесплатно молодым семьям для обзаведения личным подсобным хозяйствам и т.п. Показатели строки «Переведено в основное стадо» сопоставляют с показателями соответствующих субсчетов по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы», отраженными в сводной таблице аналитических данных на последней странице журнала-ордера № 14-АПК.

На последней странице журнала-ордера № 14-АПК отражают данные по субсчетам учета формирования основного стада счета 08. Эти данные затем используют для записей в журнале-ордере № 16-АПК.

После проверки записей в журнале-ордере № 14-АПК итоговые суммы по кредиту счета 11 «Животные на выращивании и откорме» в разрезе корреспондирующих дебетуемых счетов переносят на лицевую часть журнала-ордера. Затем кредитовый оборот из лицевой части переносят в Главную книгу.

Операции по поступлению молодняка животных, птицы, зверей, пчел и животных на выращивании и откорме отражают по дебету счета 11 «Животные на выращивании и откорме» и кредиту следующих счетов:

20 «Основное производство» субсчет «Животноводство» - на стоимость оприходованного приплода продуктивного скота, прироста живой массы; отражение в конце года калькуляционных разниц;

23 «Вспомогательные производства» субсчет «Гужевой транспорт» - на стоимость оприходованного приплода молодняка рабочего скота, прироста молодняка; отражение в конце года калькуляционных разниц; на стоимость услуг оказанных собственным автотранспортом по транспортировке купленных животных, отражение калькуляционных разниц по услугам вспомогательных производств;

01 «Основные средства» - на стоимость выбракованных из основного стада животных и поставленных на откорм;

11 «Животные на выращивании и откорме» - при переводе молодняка животных из одной возрастной группы в другую, внутривладельческое перемещение скота, передача молодняка гражданам на выращивание по договорам;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - на стоимость приобретенного на стороне молодняка животных;

66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» - на стоимость поступившего молодняка животных в виде займов;

66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» - на сумму начисленных процентов по краткосрочным кредитам и займам на приобретение животных (до принятия животных к бухгалтерскому учету);

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 68 «Расчеты по налогам и сборам» - начисление оплаты труда работникам, занятым доставкой в организацию купленного молодняка животных и взрослого скота на откорме (и начисления на оплату труда);

71 «Расчеты с подотчетными лицами» - на стоимость поступившего молодняка животных, приобретенного подотчетными лицами;

75 «Расчеты с учредителями» - на стоимость молодняка животных, поступившего от учредителей (участников) в качестве вклада в уставный фонд организации;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - на стоимость молодняка животных, принятого от населения;

86 «Целевое финансирование» - на стоимость поступившего в качестве целевого финансирования молодняка животных;

92 «Внереализационные доходы и расходы» - на стоимость выявленных при инвентаризации излишков скота и птицы; дооценка животных до рыночной стоимости;

98 «Доходы будущих периодов» - на стоимость полученного безвозмездно молодняка животных.

Выбытие молодняка скота, птицы и животных на выращивании и откорме отражают по кредиту счета 11 «Животные на выращивании и откорме» в корреспонденции с дебетом следующих счетов:

08 «Вложения во внеоборотные активы» - при переводе молодняка животных в основное стадо (в течение года по плановой себестоимости выращивания. В конце года производится списание калькуляционной разницы между фактической и плановой себестоимостью выращивания переведенного молодняка);

11 «Животные на выращивании и откорме» - при переводе молодняка животных из одной возрастной группы в другую, внутривладельческое перемещение скота, передача молодняка гражданам на выращивание по договорам;

58 «Финансовые вложения» - при передаче молодняка животных в счет вклада в уставный фонд другой организации; предоставление займов посредством передачи молодняка животных;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - на сумму выставленной претензии на стоимость недопоставленного поставщиками (другими организациями) оплаченного и оприходованного молодняка животных;

90 «Реализация» - на стоимость реализованного молодняка животных и взрослого скота на откорме; выдача молодняка скота и птицы своим работникам в порядке натуральной оплаты;

92 «Внереализационные доходы и расходы» - на стоимость безвозмездно переданного молодняка животных и взрослого скота на откорме; списание павших и вынужденно забитых животных в связи с эпизоотией и стихийными бедствиями, а также постановочной массы погибшего в результате

стихийных бедствий скота, находившегося на выращивании у граждан по договорам;

94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - на стоимость павших и вынужденно забитых животных (за исключением экстремальных ситуаций); выявленных в результате инвентаризации недостач животных.

ГЛАВА 7. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, ДОХОДНЫХ ВЛОЖЕНИЙ В МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЦЕННОСТИ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

7.1. Экономическое содержание основных средств, их классификация и задачи учета

Современные условия хозяйствования предъявляют высокие требования к конкурентоспособности продукции, что предполагает техническое перевооружение организаций, обновление и реконструкцию основных средств, улучшение использования действующих мощностей, ускорение замены устаревшей техники, повышения производительности машин и оборудования. Это предъявляет новые требования к качеству учетной информации о формировании, движении, использовании основных средств.

Общегосударственным классификатором «Основные средства и нематериальные активы» (ОКРБ 020-2002), утвержденным постановлением Госстандарта Республики Беларусь от 27 сентября 2002 г. № 48 определено: основные средства представляют собой совокупность приобретенных и/или созданных материально-вещественных ценностей, сохраняющих неизменную натуральную форму в течение длительного (более одного года) периода времени и используемых для производства товаров, оказания рыночных и нерыночных услуг.

Общегосударственный классификатор «Основные средства и нематериальные активы» (ОКРБ 020-2002) введен в действие с 1 января 2003 г. Классификатор предназначен для учета и анализа состояния основных средств и нематериальных активов в организациях всех форм собственности, а также осуществления международных сопоставлений. При его разработке была сохранена преемственность по отношению к предыдущей версии классификатора, соблюдался принцип гармонизации с классификаторами Российской Федерации (Общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ), введенный с 1 января 1996 г.) и стран Евросоюза.

К основным средствам относятся: здания, сооружения, включая ведомственные дороги; 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; многолетние насаждения; буферный газ; объекты жилищного фонда, внешнего благоустройства и другие в соответствии с Временным республиканским классификатором основных средств и нормативных сроков их службы, утвержденным постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 21 ноября 2001 г. N 186 (далее - Временный классификатор). При определении состава и группировки основных средств необходимо руководствоваться Временным классификатором.

Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. № 118 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 26 декабря 2003 г. № 183) определено, что для целей бухгалтерского учета к основным средствам относятся активы организации:

имеющие материально-вещественную форму;
используемые в течение срока службы продолжительностью свыше двенадцати месяцев;

стоимость единицы 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).

При определении стоимостного критерия отнесения имущества к основным средствам или к предметам необходимо руководствоваться постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 23 марта 2004 г. № 41 «Об установлении лимита отнесения имущества к отдельным предметам в составе оборотных средств», которым закреплено, что лимит отнесения активов к предметам установлен в пределах 30 базовых величин (кроме ковров и ковровых изделий, лимит по которым установлен в пределах 10 базовых величин).

Организация имеет право понижения указанной величины, определенной Министерством финансов Республики Беларусь, что должно быть закреплено в учетной политике. Для определения, к какому виду относится имущество, необходимо сопоставлять с установленным лимитом стоимость имущества без учета налога на добавленную стоимость.

Таким образом, основные средства – часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего двенадцать месяцев, способная приносить организации экономические выгоды (доход) или служить для выполнения целей ее деятельности, при этом организацией не предполагается последующая перепродажа данных объектов.

С определением понятия основных средств тесно связан вопрос определения нормативных сроков службы и /или сроков полезного использования.

При вводе основных средств в эксплуатацию необходимо по каждому объекту установить нормативный срок службы и/или сроки полезного использования.

Нормативный срок службы - установленный нормативными правовыми актами и / или комиссией организации по проведению амортизационной политики период амортизации отдельных объектов основных средств и / или выделенных групп (позиций) амортизируемого имущества.

Состав комиссии по проведению амортизационной политики, ее функции и регламент работы утверждаются руководителем или собственником организации из числа имеющихся в штате специалистов технических, производственно-технологических, информационно-технологических, финансово-экономических, юридических и бухгалтерских служб организации (далее - комиссия).

Нормативный срок службы амортизируемого имущества, не используемого в предпринимательской деятельности, - установленный нормативными правовыми актами периода, в течение которого потеря стоимости данного имущества, призванного служить для целей организации, отражается путем ее списания за счет соответствующих источников.

Срок полезного использования амортизируемого имущества - выбранный организацией в соответствии с определенными Положением о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденным постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 23 ноября 2001 № 187/110/96/18 (в редакции постановления указанных органов от 24 января 2003 г. № 33/10/15/1), правилами или принятый равным нормативному срок службы ожидаемый или расчетный период эксплуатации основных средств в процессе предпринимательской деятельности.

При выборе срока полезного использования основных средств величина нормативного срока службы соответствующих объектов указывается обязательно.

Нормативный срок службы объектов основных средств, как используемых, так и не используемых в предпринимательской деятельности, устанавливается применительно к каждой позиции основных средств, включенной в действующую классификацию амортизируемых основных средств (в том числе по основным средствам, потеря стоимости которых отражается справочно за балансом один раз в год).

Нормативный срок службы по объектам основных средств, не включенным в действующую классификацию, устанавливается решением комиссии на основании технической документации организаций-изготовителей, а в ее отсутствие - комиссией путем оценки технического состояния объекта в соответствии с законодательством.

При расхождении значений нормативных сроков службы, установленных применительно к позициям действующей классификации, и значений сроков эксплуатации отдельных объектов основных средств, устанавливаемых организациями-изготовителями в технической документации на продукцию на срок, равный году или более чем на 1 год, комиссия организации вправе использовать для целей Положения значения нормативных сроков службы этих объектов, исходя из сроков эксплуатации, подтверждаемых технической документацией организаций-изготовителей. Организации должны обеспечить

сохранность документов по учету основных средств и указанной технической документации на протяжении всего срока службы объекта.

Нормативный срок службы объектов основных средств, не используемых в предпринимательской деятельности, в том числе ранее находившихся в эксплуатации, определяется при приобретении каждым балансодержателем или собственником с даты принятия их на учет при вводе в эксплуатацию. По объектам, ранее находившимся в эксплуатации, комиссия вправе понижать нормативные сроки службы вдвое, но не ниже чем до двух лет.

Срок полезного использования объекта основных средств, используемого в предпринимательской деятельности, определяется при его приобретении каждым балансодержателем или собственником.

При его установлении учитываются:

ожидаемый физический износ, зависящий от условий производства: режима эксплуатации (количества смен), естественных условий, влияния агрессивной среды, системы проведения ремонтов;

моральный износ в результате удешевления стоимости или повышения производительности вновь вводимых аналогичных объектов основных средств;

нормативно-правовые и другие ограничения в использовании объекта (например, срок лизинга, иного возмездного и безвозмездного пользования).

Решение принимается комиссией исходя из указанных условий, потребностей воспроизводства (утвержденных бизнес-планов или планов технологического обновления и реструктуризации действующего производства), сложившейся ценовой конкурентоспособности и условий реализации продукции (работ, услуг).

При выборе сроков полезного использования объектов основных средств комиссия вправе принимать их равными нормативным срокам службы соответствующих объектов, установленным иными нормативными правовыми актами.

При вводе в эксплуатацию отдельных объектов основных средств, амортизация по которым начисляется производительным способом, по решению комиссии исходя из технических характеристик устанавливается ресурс каждого объекта - количество продукции (работ, услуг) в натуральных показателях, которое в соответствии с технической документацией может быть выпущено (выполнено) на протяжении всего срока эксплуатации объекта. Период, в течение которого будет выпущено (выполнено) указанное количество продукции (работ, услуг) в натуральных показателях, определяется как срок полезного использования данного объекта.

Комиссия вправе производить пересмотр нормативных сроков службы и / или сроков полезного использования основных средств с обязательным отражением в учетной политике возможности пересмотра и / или его результатов в случаях: модернизации оборудования; технического перевооружения; дооборудования; капитального ремонта объектов; реконструкции; достройки; восстановления и / или изменения срока службы по

результатам проведенного технического диагностирования, соответствующего освидетельствования организациями, имеющими специальную лицензию.

Срок полезного использования основных средств комиссия вправе пересматривать при моральном устаревании объекта, при изменении условий функционирования, а также в других случаях в соответствии с действующим законодательством.

При обнаружении ошибки в определении нормативного срока службы или срока полезного использования основных средств исправление ошибки производится в месяце ее обнаружения путем пересчета сумм ранее начисленной амортизации с отражением в бухгалтерском учете в установленном порядке.

Установленный период начисления амортизации - нормативный срок службы или срок полезного использования основных средств прерывается на период, в течение которого амортизация по данным объектам не начислялась.

Срок нахождения основных средств на балансе организации продлевается на период, в течение которого амортизация по данным объектам не начислялась.

Срок полезного использования основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, устанавливается в рамках диапазонов сроков полезного использования (промежутки между наименьшими и наибольшими значениями сроков полезного использования), которые установлены по группам амортизируемых объектов основных средств (приложение 2 к Положению).

К основным средствам не относятся:

- быстроизнашивающиеся предметы, служащие менее одного года, независимо от их стоимости;

- малоценные предметы - предметы труда, инструменты и приспособления, производственный и хозяйственный инвентарь, средства защиты работающих от вредных воздействий производственной среды, многократно используемые в хозяйственной деятельности организации, сохраняющие свою натурально-вещественную форму, стоимость единицы которых на момент приобретения не превышает величины, определяемой Министерством финансов в установленном порядке.

Малоценные предметы не относятся к основным средствам независимо от срока их службы, за исключением сельскохозяйственных машин и орудий, строительного механизированного инструмента, а также рабочего скота, которые считаются основными средствами независимо от их стоимости;

- отдельные предметы, независимо от их стоимости и срока службы:

- орудия лова (тралы, неводы, сети, мережи, иные орудия);

- специальная одежда и специальная обувь;

- форменная одежда и обувь, предназначенная для выдачи работникам в организациях здравоохранения, просвещения, социального обеспечения и других организациях;

- временные (нетитульные) сооружения, выставочные стенды, приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся к затратам на осуществление строительно-монтажных работ в составе накладных расходов;

- специальные инструменты, специальные приспособления (инструменты и приспособления целевого назначения, предназначенные для серийного и массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуального заказа) и сменное оборудование (многократно используемые в производстве приспособления к основным средствам и другие, обусловленные специфическими условиями изготовления продукции устройства), не включенные в действующую классификацию;

- технологическая тара - тара, многократно используемая непосредственно в технологическом процессе (контейнеры для транспортировки отдельных деталей, поддоны и т.п.);

- бензопилы, кусторезы, сплавной трос, сезонные дороги, усы и временные ветки лесовозных дорог, временные здания в лесу со сроком эксплуатации до двух лет (передвижные обогревательные домики, котлопункты, пилоточные мастерские, бензозаправки) и иные подобные объекты, не включенные в действующую классификацию;

- сырье, материалы и другие товары, стоимость которых единовременно переносится на стоимость продукции (работ, услуг), вырабатываемую с их использованием, а также незавершенное производство, готовая продукция и товары для перепродажи, денежные средства, ценные бумаги и другие финансовые вложения;

- животные на выращивании и 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 и / или не достигшие эксплуатационного возраста;

- отдельные строительные конструкции и детали, части и агрегаты машин, оборудования и подвижного состава, предназначенные для строительства, ремонтных целей и комплектации, числящиеся в составе материальных запасов (в оборотных активах);

- машины и оборудование, числящиеся как готовые изделия (товар) на складах организаций;

- машины и оборудование, требующие монтажа, а также законченные монтажом, но не введенные в эксплуатацию;

- не оконченные строительством или не оформленные актами ввода в эксплуатацию объекты капитального строительства.

Данный перечень закреплен Положением о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденным постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа, Министерства архитектуры и

строительства Республики Беларусь от 23 ноября 2001 № 187/110/96/18. Общегосударственным классификатором «Основные средства и нематериальные активы» (ОКРБ 020-2002) установлено, что земля и отдельные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) к основным средствам не относятся. Земля не имеет денежной оценки, если только она не является объектом купли-продажи. В условиях рыночной экономики главное основное средство производства в сельском хозяйстве – земля должна быть принята на учет в качестве основных средств, а соответственно иметь денежную оценку.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект основных средств, то есть объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, или отдельный конструктивно обособленный предмет, а также обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, и предназначенный 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.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный нормативный срок службы и / или срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект. Это определение инвентарного объекта основных средств закреплено пунктом 4 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств.

Общегосударственным классификатором «Основные средства и нематериальные активы» (ОКРБ 020-2002) дано следующее определение инвентарному объекту: инвентарный объект – законченное устройство со всеми приспособлениями к нему и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и совместно выполняющих определенную работу. Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие обслуживающие их приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированных на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

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. Присвоенный инвентарному объекту номер должен быть на нем обозначен путем прикрепления металлического жетона, нанесения краски или иным способом. 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. Арендуемые основные средства, полученные в аренду, у арендатора могут числиться под инвентарными номерами, присвоенными им арендодателем.

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.

Общегосударственным классификатором «Основные средства и нематериальные активы» (ОКРБ 020-2002) выделяются следующие группы основных средств:

- Здания нежилые;
- Здания жилые;
- Сооружения;
- Машины и оборудование;
- Транспортные средства;
- Инвентарь производственный и хозяйственный;
- Культивируемые активы;
- Прочие основные средства.

К группе «Здания нежилые» относятся архитектурно-строительные объекты, назначением которых является создание условий (защита от атмосферных воздействий и других условий) для труда, социально-культурного обслуживания населения и хранения материальных ценностей. Здания имеют в качестве основных конструктивных частей стены и крышу.

Передвижные домики производственного назначения (мастерские, котельные, кухни, АТС и другие) и непромышленного назначения (бытовые, административные и другие) относятся к нежилым зданиям; установленное в них оборудование относится соответственно к машинам и оборудованию или другим группам основных средств.

К группе «Здания жилые» относятся здания, предназначенные для не временного проживания. Группа включает в себя также передвижные щитовые домики, плавучие дома, прочие здания (помещения), используемые для жилья, а также исторические памятники, идентифицированные в основном как жилые дома.

Объектом классификации двух первых групп является каждое отдельно стоящее здание. Если здания примыкают друг к другу и имеют общую стену, но каждое представляет собой самостоятельное конструктивное целое, их считают отдельными объектами.

Наружные пристройки к зданию, имеющие самостоятельное хозяйственное значение, отдельно стоящие здания котельных, а также надворные постройки (склады, гаражи, ограждения, сараи, заборы, колодцы и другие объекты) являются самостоятельными объектами.

Здания, состоящие из помещений различного назначения, относятся к соответствующим подгруппам, классам, видам зданий по их назначению в целом в зависимости от преимущественного назначения, определяемого по площади.

Помещения, встроенные в здания и предназначенные для магазинов, столовых, парикмахерских, ателье, пунктов проката предметов культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода, детских садов, яслей, отделений связи, банков и других организаций, назначение которых иное, чем основное назначение здания, входят в состав основного здания.

В состав зданий входят коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации, такие как система отопления внутри здания, включая котельную установку для отопления (если последняя находится в самом здании); внутренняя сеть водопровода, газопровода и канализации со всеми устройствами; внутренняя сеть силовой и осветительной электропроводки со всей осветительной арматурой; внутренние телефонные и сигнализационные сети; вентиляционные устройства общесанитарного назначения, подъемники и лифты.

Встроенные котельные установки (бойлерные, тепловые пункты), включая их оборудование, также относятся к зданиям. Основные средства отдельно стоящих котельных относят к соответствующим группам: «Здания нежилые», «Машины и оборудование» и другие.

Водо-, газо- и теплопроводные устройства, а также устройства канализации включаются в состав зданий, начиная от вводного вентиля или тройника у зданий или от ближайшего смотрового колодца, в зависимости от места присоединения подводящего трубопровода.

Проводка электрического освещения и внутренние телефонные и сигнализационные сети включаются в состав зданий, начиная от вводного ящика или кабельных концевых муфт (включая ящик и муфты), или проходных втулок (включая сами втулки).

Фундаменты под объектами, не являющимися строениями, - котлами, генераторами, станками, машинами, аппаратами и другими объектами, расположенными внутри зданий, не входят в состав здания, кроме фундаментов крупногабаритного оборудования. Фундаменты этих объектов входят в состав тех объектов, в которых они используются; фундаменты крупногабаритного оборудования, сооруженные одновременно со строительством здания, входят в

состав здания. Они, как и ряд других специализированных инженерно-строительных сооружений, являются неотъемлемыми составными частями самих зданий. В основу классификации зданий положен принцип функционального назначения зданий.

К группе «*Сооружения*» относятся инженерно-строительные объекты, назначением которых является создание условий, необходимых для осуществления процесса производства путем выполнения тех или иных технических функций, не связанных с изменением предмета труда, или для осуществления различных непроектных функций.

Объектом, выступающим как сооружение, является каждое отдельное сооружение со всеми устройствами, составляющими с ним единое целое. Например:

- нефтяная скважина включает в себя вышку и обсадные трубы;
- плотина включает в себя тело плотины, фильтры и дренажи, шпунты и цементационные завесы, водоспуски и водосливы с металлическими конструкциями, крепления откосов, автодороги по телу плотины, мостики, площадки, ограждения и другие;
- эстакада включает в себя фундамент, опоры, пролетные строения, настил, пути по эстакаде, ограждения;
- мост включает в себя пролетное строение, опоры, мостовое полотно (мостовые охранные брусья, контрольный и мостовой настил);
- автомобильная дорога в установленных границах включает в себя земляное полотно с укреплениями, дорожное покрытие и элементы обустройства дороги (дорожные знаки), другие относящиеся к дороге сооружения – ограждения, сходы, водосливы, кюветы, мосты длиной не более 10 метров, рвы;
- отдельные элементы главного железнодорожного пути каждого направления в границах дистанции пути включают в себя земляное полотно, дренажные, водоотводные и укрепительные сооружения земляного полотна, верхнее строение пути (рельсы, глухие пересечения, стрелочные переводы и другие), переезды через главные пути, которые в свою очередь включают в себя ручные шлагбаумы, постоянные снеговые заборы.

В состав железнодорожных путей станций, разъездов и обгонных пунктов входят все перечисленные выше элементы железнодорожного пути станционных и специальных путей каждой станции, разъезда или обгонного пункта.

В состав автомобильных дорог общего пользования включают отрезок дороги, находящийся в ведении (числящийся на балансе) одной дорожной организации, независимо от административной принадлежности территории, по которой она пролегает.

К сооружениям также относятся: законченные функциональные устройства для передачи энергии и информации, такие как линии электропередачи, теплоцентрали, трубопроводы различного назначения,

радиорелейные линии, кабельные линии связи, специализированные сооружения систем связи, а также ряд аналогичных объектов со всеми сопутствующими комплексами инженерных сооружений.

К группе «*Машины и оборудование*» относятся устройства, преобразующие энергию, материалы и информацию. В зависимости от основного (преобладающего) назначения машины и оборудование делятся на энергетические (силовые), рабочие и информационные.

К энергетическому оборудованию (силовым машинам и оборудованию) относятся машины-генераторы, производящие тепловую и электрическую энергию, и машины-двигатели, превращающие энергию любого вида (энергию воды, ветра, тепловую, электрическую) в механическую.

Объектом классификации энергетического оборудования является каждая отдельная машина (если она не является частью другого объекта), включая входящие в ее состав приспособления, принадлежности, приборы, индивидуальное ограждение, фундамент. Например, паровой котел включает в себя топку, обвязочный каркас и обмуровку, фундамент, лестницу и площадку, garnитуру и арматуру, экономайзер (если он обслуживает только данный котел), паропровод до вентиля на магистрали, стационарные контрольно-измерительные приборы.

К рабочим машинам и оборудованию относятся: машины, инструменты, аппараты и прочие виды оборудования, предназначенные для механического, термического и химического воздействия на предмет труда (обрабатываемый предмет), который может находиться в твердом, жидком или газообразном состоянии, с целью изменения его формы, свойств, состояния или положения. Таким образом, к рабочим машинам и оборудованию относятся все виды технологического оборудования, включая автоматические машины и оборудование, для производства промышленной продукции, оборудование сельскохозяйственное, строительное, торговое, складское, водоснабжения и канализации, санитарно-гигиеническое и другие виды машин и оборудования, кроме энергетического и информационного.

Объектом классификации рабочих машин и оборудования является каждая отдельная машина, аппарат, агрегат, установка, включая входящие в ее состав принадлежности, приборы, инструменты, электрооборудование, индивидуальное ограждение, фундамент. Например:

- мостовой электрокран включает в себя механизмы передвижения, подъема, тележки, электрооборудование;
- лесопильная рама включает в себя пилы и подвески, тележки, электромоторы, специальные ключи;
- наборная строкоотливная машина (типографская) включает в себя электродвигатель, терморегулятор, металлоподаватель;
- зерноуборочный самоходный комбайн включает в себя двигатель, воздухоотборник к двигателю, цельношнековую жатку, мотовило,

пальцевый отборный битер со съемной решеткой, навесной механизированный копнитель;

- землесос включает в себя главный и вспомогательные двигатели, рефулерные насосы, плавучий грунтопровод.

Информационное оборудование предназначено для преобразования и хранения информации, К информационному оборудованию отнесено оборудование систем связи, средства измерения и управления, средства вычислительной техники и оргтехники, средства визуального и акустического отображения информации, театральное-сценическое и кинопроекторное оборудование.

К оборудованию систем связи относятся: оконечные аппараты (передающие и приемные), устройства коммутационных систем – станции, узлы, используемые для передачи информации любого вида (речевой, буквенно-цифровой, зрительной) сигналами, распространяемыми по проводам, оптическим волокнам, или радиосигналами, т.е. оборудование телефонной, телеграфной, факсимильной, телекодовой связи, кабельного радио- и телевидения.

К средствам измерения и управления относятся: измерительные приборы для анализа, обработки и представления информации (приборы и устройства для измерения толщины, диаметра, площади, массы, интервалов времени, давления, скорости, числа оборотов, мощности, напряжения, силы тока и других величин), устройства для регулирования производственных и непромышленных процессов (регулирующие устройства электрические, пневматические и гидравлические), аппаратура блокировки, линейные устройства диспетчерского контроля, оборудование и устройства сигнализации, центральные и трансляционные пункты диспетчерского контроля, наземные и радионавигационные средства вождения самолетов: радиомаяки, локационные установки, светотехническое оборудование взлетно-посадочных полос.

К вычислительной технике относятся аналоговые и аналого-цифровые машины для автоматической обработки данных, вычислительные электронные, электромеханические и механические комплексы и машины, устройства, предназначенные для автоматизации процессов хранения, поиска и обработки данных, связанных с решением разнообразных задач.

К оргтехнике относятся множительно-копировальная техника, офисные АТС, пишущие машины, калькуляторы и другая техника. Объектом классификации вычислительной техники и оргтехники считается каждая машина, укомплектованная всеми приспособлениями и принадлежностями, необходимыми для выполнения возложенных на нее функций, и не являющаяся составной частью какой-либо другой машины.

К группе *«Транспортные средства»* относятся: средства передвижения, предназначенные для перемещения людей и грузов, - железнодорожный подвижной состав (локомотивы, вагоны и другие виды); подвижной состав водного транспорта (суда транспортные всех типов, суда служебно-

вспомогательные, спасательные, ледоколы, буксиры, суда лоцманские и другие виды); подвижной состав автомобильного транспорта (грузовые, легковые автомобили, автобусы, троллейбусы, прицепы и полуприцепы); подвижной состав воздушного транспорта (самолеты, вертолеты, космические летательные аппараты); подвижной состав городского транспорта (вагоны метрополитена, трамваи); средства напольного производственного транспорта, а также транспортные средства других видов. К последним могут быть отнесены транспортные средства со специализированными кузовами, назначением которых является транспортировка грузов и людей (например, автоцистерны, молоко-, цемента- и муковозы и другие средства).

Автомобили и автомобильные и тракторные прицепы, железнодорожные специализированные и переоборудованные вагоны, основным назначением которых является выполнение производственных или хозяйственно-бытовых функций, а не перевозка грузов и людей (передвижные электростанции, передвижные трансформаторные установки, передвижные мастерские, вагоны-лаборатории, передвижные диагностические установки, вагоны-дома, передвижные кухни, столовые, магазины, душевые, клубы, конторы), считают передвижными организациями соответствующего назначения, а не транспортными средствами, и учитывают как здания (по аналогии с соответствующими стационарными организациями), так и оборудование.

В составе подраздела «*Транспортные средства*» объектом классификации является каждый отдельный объект со всеми приспособлениями и принадлежностями к нему. Например, локомотивы включают в себя экипажную часть, двигатели, генератор, электрооборудование, тормозное оборудование; вагон включает систему отопления, проводку и арматуру освещения; теплоход включает двигатели, электростанцию, радиостанцию, спасательные средства, погрузочно-разгрузочные механизмы, навигационные и измерительные приборы; автомобиль включает в себя запасное колесо (с камерой и крышкой) и комплект инструментов; трамвайный вагон (моторный) включает в себя кузов, мотор, тормоза, измерительные приборы и набор инструментов.

К группе «*Инвентарь производственный и хозяйственный*» относятся:

- производственный инвентарь, т.е. предметы технического назначения, которые участвуют в производственном процессе, но не могут быть отнесены ни к оборудованию, ни к сооружениям. Это емкости для хранения жидкостей (чаны, бочки, баки), устройства и тара для сыпучих и тарно-штучных материалов, не относящиеся к сооружениям, устройства и мебель, служащие для облегчения производственных операций (рабочие столы, прилавки, кроме прилавок-холодильников и тепловых прилавок, торговые шкафы, стеллажи);

- хозяйственный инвентарь, т.е. предметы конторского и хозяйственного обзаведения, непосредственно не используемые в производственном процессе: часы, предметы противопожарного назначения (кроме насосов и механических

пожарных лестниц, относящихся к группе «Машины и оборудование»), спортивный инвентарь и другие предметы.

Объектами классификации в группе «Инвентарь производственный и хозяйственный» могут быть только предметы, имеющие самостоятельное назначение и не являющиеся частью какого-либо другого объекта.

К группе «*Культивируемые активы*» относится домашний скот и многолетние насаждения, многократно или непрерывно используемые в производстве товаров или услуг на протяжении более одного года. Это рабочий, продуктивный и племенной скот: лошади и прочие рабочие животные; коровы, овцы, а также другие животные, которые неоднократно или постоянно используются для получения продуктов, таких как молоко, шерсть и другие; жеребцы-производители и племенные кобылы (нерабочие), быки-производители, коровы, хряки-производители и прочий племенной скот. Животные, предназначенные для убоя, не относятся к основным средствам. Объектом классификации данной подгруппы является каждое взрослое животное, кроме скота для убоя.

К группе «*Насаждения многолетние*» относятся все виды искусственных многолетних насаждений независимо от их возраста, включая:

- плодово-ягодные насаждения всех видов;
- озеленительные и декоративные насаждения на улицах, площадях, в парках, садах, скверах, на территории организации, во дворах жилых домов;
- живые изгороди, снего- и полезащитные полосы, насаждения, предназначенные для укрепления песков и берегов рек, овражно-балочные насаждения;
- искусственные насаждения ботанических садов, других научно-исследовательских учреждений и учебных заведений для научно-исследовательских целей.

Деревья, выращиваемые для получения древесины, т.е. используемые для получения готовой продукции только один раз при их рубке, к основным средствам не относятся. Объектами классификации данной подгруппы являются зеленые насаждения парков, садов, скверов, улиц, бульваров, дворов, территорий организаций в целом, независимо от количества, возраста и породы насаждений (площадь, занятая под ними); зеленые насаждения вдоль улицы, дороги (в границах закрепленного участка), включая индивидуальные ограждения каждого участка (района) полезащитных полос.

К группе «*Прочие основные средства*» относятся:

- библиотечные фонды (независимо от стоимости отдельных экземпляров книг);
- музейные ценности (независимо от их стоимости);
- экспонаты животного мира в зоопарках и других учреждениях;
- капитальные вложения на улучшение земель (затраты на мелиоративные, ирригационные и другие работы), не связанные с созданием сооружений;

- капитальные вложения в арендованные основные средства.

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17 февраля 2002 г. № 16 «О бухгалтерской отчетности организаций» предусмотрена следующая группировка всех основных средств организации:

Здания и сооружения;

Передаточные устройства, измерительные приборы и регулирующие устройства;

Объекты природопользования и землепользования;

Многолетние насаждения;

Рабочий скот;

Машины и оборудование;

Транспортные средства;

Вычислительная техника и оргтехника;

Другие виды основных средств.

К числу показателей, характеризующих использование объектов основных средств и позволяющих классифицировать по различным признакам, относятся: данные о наличии основных средств с подразделением их на собственные или арендованные; установленные и не установленные; действующие и неиспользуемые и другие.

По степени использования в хозяйственной деятельности основные средства подразделяются на объекты, находящиеся:

в эксплуатации;

в запасе (резерве);

в стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации;

на консервации.

В зависимости от имеющихся прав и по принадлежности на объекты основные средства подразделяются на:

объекты основных средств, принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду или переданные в безвозмездное пользование);

объекты основных средств, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении;

объекты основных средств, полученные организацией в аренду (лизинг).

В зависимости от участия в предпринимательской деятельности основные средства подразделяются на объекты, участвующие и не участвующие в предпринимательской деятельности. Ранее вместо этой классификации основные средства группировали в зависимости от отношения к уставной деятельности и выделяли группы основных средств: производственные и непроизводственные основные средства.

К объектам основных средств, участвующим в предпринимательской деятельности, принято относить основные средства прямо или косвенно участвующие в процессе производства. Это определение граничит с ранее

действовавшим определением производственных основных средств. К объектам, не участвующим в предпринимательской деятельности, относятся объекты, переданные в безвозмездное пользование, удовлетворяющие культурно-бытовые нужды организации и другие объекты, амортизация которых в соответствии с законодательством не относится на издержки производства и обращения. Для основных средств это определение граничит с действовавшим ранее определением непроизводственных основных средств.

В соответствии со статьей 1 Гражданского кодекса РБ предпринимательская деятельность – это самостоятельная деятельность юридических и физических лиц, осуществляемая ими в гражданском обороте от своего имени, на свой риск и под свою имущественную ответственность и направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи вещей, произведенных, переработанных или приобретенных указанными лицами для продажи, а также от выполнения работ или оказания услуг, если эти работы или услуги предназначаются для реализации другим лицам и не используются для собственного потребления.

Следует отметить, что ранее и производственные и непроизводственные основные средства относились к используемым в предпринимательской деятельности, т.е. участвующим в уставной деятельности.

Основные средства подразделяются и по отраслям экономики: основные средства сельского хозяйства с выделением основных средств растениеводства, животноводства и общего назначения; промышленности; строительства; торговли и общественного питания; жилищного хозяйства; коммунального хозяйства и бытового обслуживания; здравоохранения и т.д.

По вещественному составу основные средства подразделяют на инвентарные и неинвентарные. К инвентарным относят объекты, имеющие вещественное выражение и поддающиеся проверке, обмеру и подсчету в натуре, к неинвентарным – капитальные вложения в земельные, лесные и водные угодья (кроме сооружений).

По отношению к процессу амортизации основные средства подразделяются на амортизируемые и не амортизируемые. Например, к не амортизируемым основным средствам можно отнести следующие объекты основных средств:

- земля и отдельные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы);

- отдельные группы и виды основных средств:

- 1) библиотечные фонды;

- 2) фильмофонды, музейные и художественные ценности, сценические средства, здания, сооружения, являющиеся памятниками архитектуры и искусства, включенными в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь (за исключением зданий, находящихся на балансе организаций и используемых ими для осуществления предпринимательской деятельности);

3) продуктивный скот;

- основные средства государственных организаций, находящихся за границей;

- вооружение, военная и специальная техника, находящиеся в Вооруженных Силах Республики Беларусь, других войсках и воинских формированиях;

- самортизированные основные средства – основные средства, амортизация по которым начислена в размере первоначальной (восстановительной) стоимости.

Однако, в соответствии с постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17 февраля 2004 г. № 16 «О бухгалтерской отчетности организаций» все основные средства, учтенные на балансе принято относить к амортизируемому имуществу.

К числу основных средств относятся и объекты внешнего благоустройства. Порядок отнесения отдельных инвентарных объектов основных средств к объектам внешнего благоустройства определен Инструкцией о порядке отнесения отдельных инвентарных объектов основных средств к объектам внешнего благоустройства, утвержденной постановлением Министерства жилищно-коммунального хозяйства Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 29 декабря 2001 г. N 22/22.

Для целей бухгалтерского учета под объектами внешнего благоустройства, относящимися к основным средствам, понимаются активы организации стоимостью на дату приобретения (ввода в эксплуатацию) за единицу (комплект) свыше лимита отнесения имущества к предметам и сроком полезного использования продолжительностью более двенадцати месяцев, предназначенные для создания комфортных (эстетических) условий в среде обитания человека. К инвентарным объектам основных средств, относящимся к объектам внешнего благоустройства относятся: многолетние насаждения: насаждения общего пользования, ограниченного пользования, специального назначения, прочих резервных территорий; сооружения транспортного хозяйства, гидротехнические сооружения, сооружения по санитарной очистке, малые архитектурные формы и прочие объекты внешнего благоустройства, объекты мест погребения.

Основные средства, относящиеся к объектам внешнего благоустройства, приобретенные и финансируемые за счет бюджетных ассигнований, не являются объектами начисления амортизации.

Бухгалтерский учет основных средств должен обеспечить:

правильное оформление документов и своевременное отражение в учете поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия;

своевременное и полное отражение в учете амортизации основных средств;

достоверное и полное определение результатов реализации и прочего выбытия основных средств;

полное определение затрат, связанных с проведением модернизации, дооборудования, технического перевооружения оборудования и реконструкции, достройки объектов основных средств, которые не включаются в себестоимость, а относятся на увеличение первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств после окончания работ;

достоверное определение затрат на все виды ремонтов и поддержание основных средств в рабочем состоянии;

контроль за сохранностью основных средств, принятых к бухгалтерскому учету, в том числе находящихся на консервации и в запасе;

контроль за своевременностью и полнотой отражения в учетных регистрах операций, связанных с ежегодными вложениями в коренное улучшение земель, многолетние насаждения, в арендованные основные средства;

контроль за объективным отражением в учете результатов инвентаризации балансовых и забалансовых объектов основных средств;

контроль за правильностью осуществления переоценки основных средств;

контроль за своевременностью и правильностью уплаты налогов по операциям с основными средствами и отражением их в учете;

обеспечение объективной информации для заполнения форм квартальной и годовой бухгалтерской отчетности.

Для этого в организации должна быть разработана рациональная система документооборота, определены лица, ответственные за сохранность и перемещение объектов основных средств.

7.2. Оценка и переоценка основных средств

Статьей 11 «Оценка имущества и обязательств» Закона Республики Беларусь от 25 июня 2001 г. № 42-З «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» предусмотрено, что в состав фактически произведенных расходов на покупку имущества включаются стоимость самого объекта имущества, таможенные пошлины, иные платежи, а также затраты на заготовку и доставку имущества, в том числе осуществляемые другими организациями. Имущество, полученное безвозмездно, оценивается по рыночной стоимости на дату его оприходования.

Формирование рыночной стоимости производится на основе цены на данный или аналогичный вид имущества, действующей на дату оприходования имущества, полученного безвозмездно. Данные о действующей на дату оприходования имущества цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

Основные средства оцениваются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости или восстановительной стоимости. В отчетности (балансе) основные средства показываются по остаточной стоимости.

Первоначальной является стоимость, по которой объекты основных средств принимаются к бухгалтерскому учету при их вводе в эксплуатацию.

Первоначальная стоимость основных средств, приобретенных за плату, включает сумму фактических затрат организации на их приобретение, сооружение за вычетом налога на добавленную стоимость и других возмещаемых налогов.

Восстановительной является стоимость, установленная в результате проведения переоценки основных средств в соответствии с законодательством.

Первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических затрат на их приобретение, сооружение, изготовление, доставку, установку и монтаж, включая:

услуги сторонних организаций (поставщика, посредника, подрядной и других организаций), связанные с приобретением основных средств, включая регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;

таможенные платежи;

расходы по страхованию при перевозке;

проценты по кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным кредитам и займам);

курсовые разницы от переоценки кредиторской задолженности перед поставщиками (подрядчиками);

расходы, связанные с покупкой валюты для расчетов с поставщиками (подрядчиками);

погрузочно-разгрузочные работы;

налоги, если иное не предусмотрено законодательством;

иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств и доведением его до состояния, в котором он пригоден к использованию.

К иным затратам, непосредственно связанным с приобретением объекта основных средств, относят расходы на открытие аккредитива для приобретения основных средств, подтверждение открытия аккредитива.

Фактические затраты на приобретение и сооружение основных средств определяются (уменьшаются или увеличиваются) с учетом суммовых разниц, возникающих при расчетах с поставщиками (подрядчиками) в случаях, когда оплата осуществляется в белорусских рублях в сумме, эквивалентной определенной договором сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Проценты по кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным кредитам и займам), начисленные к уплате после ввода основных средств в эксплуатацию, курсовые разницы от переоценки

кредиторской задолженности перед поставщиками (подрядчиками) после ввода объектов основных средств в эксплуатацию, суммовые разницы, возникающие при погашении кредиторской задолженности перед поставщиками (подрядчиками) в рублях по обязательствам в валюте после ввода объектов основных средств в эксплуатацию, расходы, связанных с покупкой валюты для расчетов с поставщиками (подрядчиками) после ввода объектов основных средств в эксплуатацию изменяют первоначальную стоимость в конце отчетного года.

С момента возникновения таких затрат до момента включения их в стоимость основных средств они учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчете «Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств».

На увеличение стоимости таких основных средств, как автомобильные транспортные средства, относится налог на приобретение автомобильных транспортных средств. Плательщиками налога на приобретение автомобильных транспортных средств являются юридические лица Республики Беларусь, иностранные юридические лица и международные организации, простые товарищества (участники договора о совместной деятельности), хозяйственные группы и физические лица, приобретающие автомобильные транспортные средства, подлежащие обязательной регистрации в органах Государственной автомобильной инспекции Министерства внутренних дел Республики Беларусь.

Под автомобильным транспортным средством для целей налогообложения понимается транспортное средство (одиночное или состав из нескольких единиц транспортных средств), приводимое в движение двигателем и предназначенное для перевозки пассажиров, грузов или специального оборудования по автомобильным дорогам.

Налоговой базой признается цена приобретения автомобильного транспортного средства без учета налога на добавленную стоимость (при условии выделения суммы налога на добавленную стоимость в расчетных документах, подтверждающих приобретение транспортных средств).

От уплаты налога на приобретение автомобильных транспортных средств освобождаются в том числе производители сельскохозяйственной продукции (занимающиеся производством сельскохозяйственной продукции хозяйственные товарищества и общества, производственные кооперативы, унитарные предприятия, обособленные подразделения юридических лиц), крестьянские (фермерские) хозяйства.

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. Датой совершения хозяйственной операции 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, если иное не установлено законодательством.

Первоначальная стоимость объектов основных средств, полученных от других организаций безвозмездно, а также в качестве субсидии Правительства Республики Беларусь, формируется исходя из рыночной стоимости на дату их оприходования, увеличенной на расходы, связанные с доставкой и вводом в эксплуатацию. В случае получения основных средств от организаций в пределах одного собственника, а также при невозможности оценки по рыночной стоимости - стоимость устанавливается по соглашению сторон, но не ниже стоимости, отраженной в балансе у передающей стороны.

Первоначальная стоимость объектов основных средств, полученных от физических лиц, формируется исходя из рыночной стоимости, а в случае невозможности оценки по рыночной стоимости - по соглашению сторон.

Данные о действующей на дату оприходования основных средств стоимости (цене) должны быть подтверждены документально, в том числе путем предоставления экспертного заключения.

Первоначальной стоимостью объектов основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, признается стоимость обмениваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском учете передающей стороны, если иное не предусмотрено законодательством, увеличенная на расходы, на доставку, монтаж и другие.

Основные средства, изготовленные самой организацией, оцениваются в сумме всех фактических затрат на их изготовление и доведение до рабочего состояния.

Объекты, построенные подрядным способом, принимаются на учет по сметной, договорной стоимости.

Многолетние насаждения оцениваются по фактическим затратам на их посадку и выращивание, включая расходы на подготовку почвы. В дальнейшем, до сдачи в эксплуатацию, к их стоимости ежегодно присоединяются расходы по выращиванию. При получении продукции от молодых насаждений, не сданных в эксплуатацию, затраты по выращиванию уменьшаются на стоимость оприходованных плодов по ценам реализации или использования. Таким

образом, многолетние насаждения эксплуатационного возраста будут учтены по фактической себестоимости.

Капитальные вложения 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.

Взрослый продуктивный и рабочий скот основного стада принимается на учет в следующей оценке:

- при формировании основного стада за счет молодняка продуктивных животных, выращенных в своем хозяйстве, - по плановой себестоимости 1 ц живой массы;

- при формировании основного стада за счет молодняка рабочего скота, выращенного в своем хозяйстве, - по фактической стоимости одной головы на начало года и затрат на выращивание в текущем году, исчисленных умножением плановой себестоимости одного кормо-дня на количество дней выращивания молодняка до его перевода в основное стада;

- при покупке на стороне – по фактической стоимости приобретения животных, включая расходы по доставке.

В конце отчетного года после определения фактической себестоимости живой массы скота, выявляется калькуляционная разница между фактической и плановой себестоимостью, которая списывается дополнительной записью (или сторнируется) с кредита счета 11 «Животные на выращивании и откорме» в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Перевод животных в основное стадо» с корректировкой стоимости переведенных в основное стадо животных записью по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Основные средства, бывшие в эксплуатации и приобретенные за плату, принимаются на учет по покупной (договорной) стоимости с добавлением расходов по доставке и установке. Увеличение стоимости основных средств, бывших в эксплуатации, на сумму накопленной амортизации (начисленного износа) с 1 января 2002 г. не производится.

Первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств изменяется в случаях завершения модернизации объектов, технического перевооружения дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации, достройки, восстановления по результатам проведенного технического диагностирования и соответствующего диагностирования, а также в связи с включением в конце отчетного года в стоимость объектов основных средств следующих затрат, обособленно учитываемых в течение отчетного года в качестве капитальных вложений:

- процентов по кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным кредитам и займам), начисленных к уплате после ввода объектов основных средств в эксплуатацию;

курсовых разниц от переоценки кредиторской задолженности перед поставщиками (подрядчиками) после ввода объектов основных средств в эксплуатацию;

суммовых разниц, возникающих при погашении кредиторской задолженности перед поставщиками (подрядчиками) после ввода объектов основных средств в эксплуатацию;

расходов, связанных с покупкой валюты для расчетов с поставщиками (подрядчиками) после ввода объектов основных средств в эксплуатацию.

Результаты переоценки основных средств, проводимой в соответствии с решениями Правительства Республики Беларусь, 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.

Организация имеет право не чаще одного раза в год переоценивать объекты основных средств по их первоначальной (восстановительной) стоимости. Результаты переоценки основных средств, проводимой в соответствии с решениями Правительства Республики Беларусь, отражаются в бухгалтерском балансе организации на дату переоценки, если законодательством не установлено иное. Сумма переоценки основных средств (дооценки или уценки) зачисляется организацией на увеличение или уменьшение добавочного фонда.

В целях создания экономически обоснованных условий для воспроизводства основных средств и осуществления инвестиционной деятельности, определения реальной стоимости и обеспечения единства в проведении переоценки основных средств, незавершенного строительства и неустановленного оборудования организаций Советом Министров Республики Беларусь ежегодно издается постановление о проведении переоценки объектов основных средств. Переоценка по состоянию на 1 января 2004 года проводилась на основании Постановления Совета Министров Республики Беларусь от 30 декабря 2003 г. № 1724 и в соответствии с постановлением Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 31 декабря 2004 г. № 258

При переоценке каждого объекта основных средств изменяются: первоначальная стоимость (после переоценки называемая восстановительной стоимостью), остаточная стоимость, сумма амортизации (износа), числящиеся в бухгалтерском учете, а также амортизируемая стоимость.

Восстановительная стоимость основных средств, установленная при переоценке, считается первоначальной стоимостью после ее отражения в бухгалтерском учете.

Восстановительная стоимость каждого объекта основных средств определяется по усмотрению организации одним из методов:

методом прямого пересчета стоимости отдельных объектов в цены, сложившиеся на 1 января года, следующего за отчетным, на новые объекты, аналогичные оцениваемым и подтвержденные документально организацией, самостоятельно осуществляющей переоценку, или субъектами, занимающимися оценочной деятельностью (далее - метод прямой оценки);

методом индексации первоначальной стоимости отдельных объектов с применением коэффициентов изменения стоимости основных средств по состоянию на 1 января, дифференцированных по группам основных средств, периодам принятия основных средств к бухгалтерскому учету (далее - индексный метод).

Кроме того, восстановительная стоимость импортированных основных средств, изготовленных зарубежными производителями, приобретенных за иностранную валюту, по усмотрению организации может быть определена либо методом прямой оценки, либо индексным методом, либо путем пересчета их первоначальной стоимости в иностранной валюте по курсу Национального банка Республики Беларусь по состоянию на 31 декабря отчетного года (далее - метод пересчета валютной стоимости).

Выбор метода переоценки не зависит от того, какой метод применялся при предыдущей переоценке.

Определить восстановительную стоимость методом прямой оценки организация может как самостоятельно, так и с привлечением организаций и индивидуальных предпринимателей, занимающихся оценочной деятельностью (далее - оценщики).

Организация, самостоятельно осуществляющая переоценку методом прямой оценки, подтверждает стоимость объектов (с учетом расходов на приобретение, по доставке, монтажу и установке) по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, одним из ниже перечисленных документов и материалов, представленных в письменной форме:

сведениями о стоимости производства новых аналогичных видов основных средств от организаций-изготовителей;

сведениями об уровне цен на новые аналогичные виды основных средств от торговых организаций;

сведениями об уровне цен на новые основные средства, опубликованными в средствах массовой информации и специальной литературе.

При применении метода прямой оценки используются сведения об уровне цен на основные средства без учета налога на добавленную стоимость. Если цена объекта основных средств приведена с учетом налога на добавленную стоимость, организация может произвести самостоятельный расчет и вычесть из этой цены сумму налога на добавленную стоимость.

Переоценка как отдельных инвентарных объектов, так и всех основных средств организации может проводиться с привлечением оценщика.

Оценщик при проведении переоценки определяет рыночную стоимость (без учета налога на добавленную стоимость) зданий, сооружений и других

объектов, входящих в состав основных средств, по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным и подтверждает ее соответствующим заключением.

При применении метода прямой оценки могут быть использованы документально подтвержденные сведения о цене соответствующего объекта в иностранной валюте на дату переоценки, которая пересчитывается по курсу Национального банка Республики Беларусь на 31 декабря отчетного года

При применении метода прямой оценки для объектов, снятых с производства, цены и затраты на изготовление точной копии которых в современных условиях установить затруднительно, их восстановительная стоимость определяется как стоимость замещения на основе восстановительной стоимости аналогичных выпускаемых машин, оборудования и других объектов. При этом за основу берется соотношение важнейших эксплуатационных характеристик ранее выпускавшихся и современных объектов.

Документы и материалы, являющиеся основанием для переоценки основных средств методом прямой оценки, сохраняются вместе с другими документами по переоценке.

Расходы по оплате услуг оценщиков по переоценке основных средств, проводимой во исполнение постановлений Совета Министров Республики Беларусь, включаются в себестоимость продукции (работ, услуг).

Восстановительная стоимость может быть определена при помощи индексов, публикуемых Министерством статистики и анализа Республики Беларусь по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным.

Если импортированные основные средства, изготовленные зарубежными производителями, приобретались за иностранную валюту, их переоценка может быть произведена путем пересчета их первоначальной стоимости в иностранной валюте по курсу Национального банка Республики Беларусь на 31 декабря отчетного года.

При переоценке основных средств методом пересчета валютной стоимости необходимо произвести следующий расчет: пересчитать стоимость таможенных платежей и иных затрат на приобретение, по доставке, монтажу и установке, которые уплачивались в белорусских рублях, в иностранную валюту по курсу Национального банка Республики Беларусь на момент их уплаты и прибавить эту стоимость к валютной стоимости объекта. Рассчитанная таким образом первоначальная стоимость объекта в иностранной валюте пересчитывается в белорусские рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь на 31 декабря отчетного года.

Остаточная стоимость основных средств представляет собой разницу между первоначальной их стоимостью и суммой накопленной по ним амортизации. Остаточная восстановительная стоимость – это полная восстановительная стоимость за вычетом переоцененной накопленной амортизации.

Для начисления амортизации используется понятие амортизируемой стоимости. Амортизируемая стоимость – стоимость, от величины которой рассчитываются амортизационные отчисления.

Амортизируемая стоимость основных средств изменяется в случае проведения переоценки основных средств по решению Правительства Республики Беларусь. Амортизируемая стоимость объекта основных средств переоценивается с применением того же метода переоценки, что и его первоначальная стоимость.

В качестве амортизируемой стоимости основных средств до проведения их переоценки по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, выступает первоначальная либо остаточная стоимость основных средств в зависимости от конкретных условий начисления амортизации:

- по основным средствам, введенным организацией в эксплуатацию после перехода на новые условия начисления амортизации, при неизменных условиях функционирования основных средств их амортизируемой стоимостью является первоначальная стоимость;

- по основным средствам, числившимся в бухгалтерском учете организации до перехода на новые условия начисления амортизации, при неизменных условиях их функционирования амортизируемой стоимостью является их остаточная стоимость, определенная на дату перехода на новые условия начисления амортизации;

- в случае изменения условий функционирования основных средств, а также при начислении амортизации основных средств с применением метода уменьшаемого остатка – остаточная стоимость.

Если по состоянию на 1 января отчетного года не изменяется способ начисления амортизации (при применении линейного способа, метода суммы чисел лет и производительного способа начисления амортизации), то организациям предоставлено право ежегодно не пересчитывать амортизируемую стоимость (следует только переоценивать) и сроки службы (нормативный срок службы и срок полезного использования). Организациям также предоставлено право ежегодно по состоянию на 1 января отчетного года определять остаточную амортизируемую стоимость и остаточные сроки службы.

Пример 1:

В организации по состоянию на 1 января 2003 г. числился грузовой автомобиль балансовой стоимостью 30 млн. руб., срок фактической службы – 4 года и 5 месяцев или 4,42 года $((4 \times 12 + 5) / 12)$. Выбран срок полезного использования – 10 лет. При переходе на новую амортизационную политику по состоянию на 1 января 2003 г. организация установила линейный (или нелинейный способ (метод суммы чисел лет) или производительный) способы начисления амортизации и до настоящего времени не изменила способ начисления амортизации.

Самортизированная стоимость (т.е. сумма начисленной амортизации) по состоянию на 1 января 2003 г. определяется по данным аналитического учета, так как для грузовых автомобилей (грузоподъемностью свыше 2-х тонн) она ежемесячно исчислялась с учетом пробега и переоценивалась при проведении переоценки по решению правительства. В нашем примере, предположим она равна 13 200 000 руб.

Амортизируемая стоимость по состоянию на 1 января 2003 г. равна – 16 800 000 руб. (30 000 000 – 13 200 000). Остаточный срок полезного использования по состоянию на 1 января 2003 г. – 5,58 года (10 – 4,42) или 5 лет 7 месяцев. Амортизация в 2003 году начислялась линейным способом и составила 3 009 000 руб. (16 800 000 x 17,91 %). Норма амортизации – 17,91% (12 / 67x100).

Амортизируемую стоимость по состоянию на 1 января 2004 г. организация может рассчитывать двумя вариантами:

1-й – не пересчитывать, а переоценивать. Например, индекс переоценки по состоянию на 1 января 2004 г. – 1,1448. Амортизируемая стоимость – 19 232 640 руб. (16 800 000 x 1,1448). В данном случае остаточный срок полезного использования для расчета нормы амортизации также не пересчитывается и равен 5,58 года или 5 лет 7 месяцев и годовая норма амортизации – 17,91%. Годовая сумма амортизации для начисления в 2004 году – 3 444 566 руб. (округленно 3 445 000 руб.) (19 232 640 x 17,91%);

2-й – пересчитывать. Амортизируемая стоимость будет равна остаточной стоимости – 15 788 000 руб. (34 344 000 – 18 556 000). Восстановительная стоимость – 34 344 000 руб. (30 000 000 x 1,1448), сумма накопленной амортизации после переоценки – 18 556 000 руб. ((13 200 000 + 3 009 000) x 1,1448). В данном случае определяется остаточный срок полезного использования по состоянию на 1 января 2004 г. 4,58 года или 4 года 7 месяцев и норма амортизации, применяемая в 2004 году будет равна 21,82% (12 / 55 x 100). Годовая сумма амортизации для начисления в 2004 году – 3 444 942 руб. (округленно 3 445 000 руб.) (15 788 000 x 21,82%)

Для проведения переоценки в организациях приказом руководителя создаются комиссии.

Первичным документом по проведению переоценки основных средств является ведомость переоценки основных средств по состоянию на 1 января. Ведомость составляется на основании инвентаризационных описей, инвентарных карточек учета основных средств, технических паспортов и другой технической документации. В ведомости переоценки записи производятся отдельно по каждому объекту.

После окончания работ по переоценке составляется акт о результатах переоценки. Акт подписывается членами комиссии по переоценке основных средств и утверждается руководителем организации.

Результаты переоценки отражаются в бухгалтерском учете по состоянию на 31 декабря отчетного года.

Сумма увеличения (уменьшения) первоначальной стоимости основных средств определяется как разность между восстановительной стоимостью, определенной одним из методов проведения переоценки и первоначальной стоимостью основных средств, числящейся в бухгалтерском учете по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным до проведения переоценки.

Переоценка основных средств, проводимая по решению Правительства, отражается:

- дооценка по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 83 «Добавочный фонд», одновременно на сумму дооценки накопленной амортизации по дебету счета 83 «Добавочный фонд» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств»;

- уценка – методом «красное сторно» аналогичными записями.

После отражения результатов проведенной переоценки в бухгалтерских балансах по состоянию на 1 января организации осуществляют формирование затрат на производство, расчеты по налогам и другие расчеты, основанием для которых является стоимость основных средств, с учетом проведенной переоценки основных средств.

7.3. Документальное оформление операций по движению основных средств

Поступающие в организацию основные средства должны быть соответствующим образом документально оформлены.

Для отражения операций по движению основных средств (поступлению, выбытию) сельскохозяйственные организации обязаны применять:

типовые унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств, утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 8 декабря 2003 г. № 168 «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»;

специализированные формы, разработанные и утвержденные Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь.

Документальное оформление поступления основных средств зависит от каналов поступления основных средств в организацию. Основные средства могут поступать в результате:

- строительства хозяйственным или подрядным способом;
- изготовления в своих ремонтных мастерских;
- приобретения со стороны;
- формирования основного стада;
- выращивания многолетних насаждений;

безвозмездной передачи и получения в безвозмездное пользование от других организаций и лиц;
внесения учредителями в счет их вкладов в уставный фонд;
получения в хозяйственное ведение или оперативное управление;
взятия в аренду (лизинг) с последующим выкупом;
получения в доверительное управление и по договору простого товарищества;
другими способами, не противоречащими действующему законодательству.

Оприходование построенных подрядным и хозяйственным способом объектов производится на основании актов, составленных приемочной комиссией. В своей деятельности приемочная комиссия руководствуется Положением о порядке приемки объектов в эксплуатацию, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 29 ноября 1991 г. № 452 (с изменениями и дополнениями). Датой ввода объекта в эксплуатацию считается дата подписания акта приемочной комиссией. Не допускается эксплуатация объектов, не принятых приемочными комиссиями. Форма Акта приемки объекта, законченного строительством, реконструкцией, реставрацией предусмотрена Строительными нормами Республики Беларусь «Приемка законченного строительством объектов. Основные положения» (СНБ 1.03.04-2000), утвержденными приказом Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 26 декабря 2000 г. № 596, зарегистрированными Главным управлением строительной науки и нормативов Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27 декабря 2000 г. № 142. Акт о приемке в эксплуатацию объекта составляется в пяти экземплярах, два из которых представляются в орган управления, юридическому лицу, назначившим приемочную комиссию, два экземпляра – заказчику и один экземпляр – подрядчику. Акт подписывается всеми членами приемочной комиссии и утверждается юридическим лицом, назначившим комиссию.

При приемке в эксплуатацию объектов индивидуального строительства высотой до двух этажей (высотой до 10 м) акт о приемке составляется в трех экземплярах, один из которых выдается застройщику, второй хранится в Комитете архитектуры, градостроительства и землеустройства или органах государственного управления архитектурной и градостроительной деятельностью местного территориального уровня, третий – передается в территориальное бюро технической инвентаризации.

Акты о приемке в эксплуатацию объектов утверждаются решением (приказом, постановлением) местных исполнительных и распорядительных органов или иных юридических лиц, назначивших комиссии, в срок не более 15 дней после подписания актов. Объекты, по которым указанные сроки утверждения истекли, считаются не принятыми, и по ним назначаются приемочные комиссии повторно.

Приобретаемые технические и другие виды основных средств принимаются организациями на основании сопровождающих документов (товарно-транспортных накладных (форма ТТН-1), товарных накладных (форма ТН-2), счетов-фактур и т.д.). При получении от поставщиков сложных машин (тракторов, комбайнов и автомобилей) наряду с указанными документами получают и паспорта к ним. В паспортах отражается основная характеристика объекта.

Для оформления операций по поступлению (вводу в эксплуатацию), приему отремонтированных (реконструированных) основных средств применяются следующие типовые унифицированные формы документов:

Акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма ОС-1);

Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (форма ОС-1а);

Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма ОС-2);

Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма ОС-3);

Акт о приеме (поступлении) оборудования (форма ОС-14);

Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма ОС-15);

Акт о выявленных дефектах оборудования (форма ОС-16).

Типовые унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств подлежат применению всеми организациями независимо от организационно-правовой формы и формы собственности с 1 января 2005 года.

В случае, если специфика вида хозяйственной деятельности требует применения типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств с дополнительными реквизитами, не содержащимися в данных формах, то организация может внести их, оформив соответствующий организационно-распорядительный документ (приказ, распоряжение, указание и т.д.).

В формах предусмотрены зоны кодирования информации, которые заполняются в соответствии с общегосударственными классификаторами Республики Беларусь:

общегосударственным классификатором Республики Беларусь "Унифицированные документы" (ОКУД), утвержденным постановлением Комитета по стандартизации, метрологии и сертификации Республики Беларусь от 29 сентября 1995 г. N 10;

общегосударственным классификатором Республики Беларусь "Юридические лица и индивидуальные предприниматели" (ОКЮЛП), утвержденным Государственным комитетом по стандартизации, метрологии и сертификации Республики Беларусь от 14 сентября 1999 г. N 16;

Временным республиканским классификатором амортизируемых основных средств и нормативными сроками их службы, утвержденным

постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 21 ноября 2001 г. N 186.

При изготовлении типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств или при составлении с применением автоматизированного способа оформления допускается вносить изменения в них в части расширения и сужения граф и строк с учетом значимости показателей, включения дополнительных строк (включая свободные) и вкладных листов для удобства размещения и обработки необходимой информации.

Инструкцией о порядке заполнения бланков типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 8 декабря 2003 г. № 168, утвержден порядок оформления документов по движению основных средств.

Акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма ОС-1), Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (форма 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, изготовления для собственных нужд и ввода в эксплуатацию законченными строительством зданий (сооружений, встроенных и пристроенных помещений);

- выбытия из состава основных средств при передаче (продаже, мене и прочем выбытии) другой организации.

Прием-передача объекта(ов) между организациями для включения в состав основных средств для организации-получателя или выбытия его (их) из состава основных средств для организации-сдатчика оформляется документами:

по форме ОС-1 - для одного объекта основных средств;

по форме ОС-1а - для групп объектов основных средств.

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, когда недвижимое имущество подлежит государственной регистрации.

В форме ОС-1 раздел 1, имеющий 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, находящемся 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 объекта из состава основных средств вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объектов основных средств (формы ОС-6, ОС-6а, ОС-6б).

При оформлении автотранспортных средств составляется может составляться дополнительный экземпляр акта, который представляется для постановки на учет в органы Государственной автомобильной инспекции.

Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма ОС-2) применяется для оформления и учета перемещения объектов основных средств внутри организации из одного структурного подразделения (цеха, отдела, участка) в другое. Указанная 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(ов) основных средств сдатчика, третий экземпляр передается получателю. Данные о перемещении объектов основных средств вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объектов основных средств (формы ОС-6, ОС-6а, ОС-6б).

Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма ОС-3) применяется для оформления и учета приема-сдачи объектов основных средств из ремонта, реконструкции, модернизации.

Указанный 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 (форма ОС-6).

Акт о приеме (поступлении) оборудования (форма ОС-14), акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма ОС-15), акт о выявленных дефектах оборудования (форма ОС-16) применяются 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 (форма 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 (форма 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 (форма 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 (форма ОС-16).

Зачисление смонтированного и готового к эксплуатации оборудования в состав основных средств организации оформляется в установленном порядке по форме ОС-1.

Для отражения специализированных операций по поступлению (движению) основных средств сельскохозяйственными организациями Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь разработаны следующие специализированные формы документов:

Акт приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию (Сельхозучет, форма № ОС-1к);

Акт на перевод животных (Сельхозучет, форма № МЖ-3);

Акт приема-передачи машины (СХХ, форма 6). Форма акта утверждена постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 11 ноября 2002 г. № 28 «Об утверждении форм первичных документов, регистров бухгалтерского учета и порядка их заполнения и представления»

Акт приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию (Сельхозучет, форма № ОС-1к) используется как для учета вновь посаженных плодовых садов и полезащитных полос, так и при сдаче их в эксплуатацию в результате достижения эксплуатационного срока. На плодовые сады, заложенные силами самого хозяйства, акт составляется в одном экземпляре. Если закладку сада производит специализированная организация, акт оформляется в двух экземплярах, один из которых остается у подрядчика, а второй передается заказчику. Такой же формы документом оформляется ввод в эксплуатацию многолетних насаждений. Сдача многолетних насаждений в аренду осуществляется также актом данной формы. Подготовку акта производит комиссия, назначенная приказом руководителя. Оформленный надлежащим образом и утвержденный руководителем акт вместе с технической документацией являются документами, на основании которых выполняются соответствующие записи в карточке учета многолетних насаждений.

Акт на перевод животных (Сельхозучет, форма № МЖ-3) применяется для учета перевода крупного рогатого скота, свиней, овец, лошадей, и других видов животных из одной учетной группы в другую, включая перевод в основное стадо. Акт составляется руководителем подразделения совместно с зоотехником хозяйства в день перевода животных из одной учетной группы в другую. Акт, наряду с зоотехником и руководителем подразделения, подписывает лицо, передающее животное, и лицо, принимающее его на обслуживание. При переводе из группы в группу животные в обязательном порядке взвешиваются. Акт на перевод животных используется для записей в Книге учета движения животных и птицы и в срок, определенный графиком документооборота хозяйства, вместе с Отчетом о движении скота и птицы на ферме представляется в бухгалтерию хозяйства.

Акт приема-передачи машины (СХХ, форма 6) предназначен для обеспечения контроля за техническим состоянием и комплектностью машины, передаваемой в эксплуатацию и при смене лиц, ее эксплуатирующих. Акт составляется комиссией, в состав которой должен входить главный инженер или механик организации. Составляется в трех экземплярах, один из которых передается в бухгалтерию организации, второй остается у лица, сдающего ценности, а третий – у лица, принимающего имущество. В акте указывается количество инструментов и принадлежностей, числящихся за лицом по данным бухгалтерского учета, и то количество, которое водитель (тракторист-машинист) передает другому лицу или сдает на склад. Акт подписывают все члены комиссии, принимавшие участие в передаче машины, и лица, сдающие и

принимающие техническое средство для дальнейшей эксплуатации. Акт утверждается руководителем.

Выбытие объекта имеет место в случаях продажи (реализации) физического износа, продажи, безвозмездной передачи, частичной или полной ликвидации, при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, повлекших невозможность дальнейшего использования или нецелесообразность восстановления, и в других случаях, установленных законодательством.

Стоимость выбывающего объекта основных средств подлежит списанию с баланса организации.

Для определения целесообразности и непригодности объектов основных средств к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности их восстановления, а также для оформления документации на списание указанных объектов в организации (если наличие основных средств является существенным) приказом руководителя может быть создана постоянно действующая комиссия, в состав которой входят соответствующие должностные лица, в том числе главный бухгалтер (бухгалтер) и лица, на которых возложена ответственность за сохранность основных средств. Для участия в работе комиссии могут приглашаться представители соответствующих инспекций.

В компетенцию комиссии входят:

осмотр объекта, подлежащего списанию, с использованием необходимой технической документации, а также данных бухгалтерского учета, установление непригодности объекта к восстановлению и дальнейшему использованию;

установление причин 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);

выявление лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие объектов основных средств из эксплуатации, внесение предложений о привлечении этих лиц к ответственности, установленной действующим законодательством;

возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов списываемого объекта и оценка исходя из цен возможного использования;

осуществление контроля за изъятием из списываемых объектов основных средств цветных и драгоценных металлов, определением их количества, веса;

составление акта о списании основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма ОС-4), акта о списании автотранспортных средств (форма ОС-4а) (с приложением актов об авариях, причинах, вызвавших аварию, если они имели место).

Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма ОС-4), акт о списании автотранспортных средств (форма ОС-4а), акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма ОС-4б) применяются для оформления и учета списания пришедших в негодность:

объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) - по форме ОС-4;

автотранспортных средств - по форме ОС-4а;

групп объектов основных средств - по форме ОС-4б.

Акты, указанные в части первой настоящего пункта, 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 по списанию 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" (форма ОС-4);

в разделе 5 "Сведения о затратах, связанных со списанием автотранспортных средств с бухгалтерского учета, и о поступлении материальных ценностей от их списания" (форма ОС-4а);

в разделе 2 "Сведения о поступлении материальных ценностей от списания объектов основных средств" (форма ОС-4б).

Данные результатов списания вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объекта, объектов и группового учета объектов основных средств (формы ОС-6, ОС-6а, ОС-6б).

Сельскохозяйственные организации для отражения выбытия основных средств применяют и специализированные формы документов, утвержденные Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь

Акт на выбраковку продуктивных животных из основного стада (Сельхозучет, форма № ОС-2к) применяется для выбраковки животных основного стада с последующей реализацией или постановкой на откорм. Животных, утративших свою продуктивность и способность к воспроизводству, склонных к постоянным болезням или болеющих неизлечимыми болезнями, имеющих травматические повреждения, достигших непродуктивного возраста выбраковывают и передают на откорм, реализуют в живом весе или отправляют на убой. Для проведения выбраковки приказом руководителя назначается комиссия, в которую обязательно должны входить ветврач, зоотехник и руководитель внутрихозяйственного подразделения. Комиссия осматривает животных, определяет причины и степень потерь хозяйственно-полезных качеств. По результатам осмотра оформляется акт в одном экземпляре. По данной форме акт оформляется как на одно животное, так и на группу. На основании утвержденного акта делается отметка в карточке учета основных средств.

Акт на выбраковку рабочих лошадей из основного стада (Сельхозучет, форма № ОС-3к) применяется для выбраковки лошадей из основного стада. Приказом руководителя назначается комиссия, которая осматривает животных, выбраковывает их и составляет акт. Акт оформляется в одном экземпляре как на одно животное, так и на группу. На основании утвержденного акта делается запись в карточке учета основных средств.

Акт на списание многолетних насаждений (Сельхозучет, форма № ОС-4к) применяется для оформления списания многолетних насаждений после истечения периода биологического плодоношения, в связи с изреженностью свыше 70 % растений на 1 га, стихийными бедствиями или другими причинами, обусловившими утрату производственного назначения. Акт составляется комиссией, назначаемой руководителем организации. Комиссия осматривает насаждения, определяет наличие деревьев и кустарников на одном гектаре и их состояние, указывает причины списания. Акт составляется в одном экземпляре. В него записывают все виды насаждений, списываемых полностью или частично. Если списанные многолетние насаждения раскорчевываются, полученные в результате этого дрова приходуется и сдаются по накладной на склад. На основании утвержденного акта делается отметка в карточке учета многолетних насаждений.

В случае гибели основных средств в результате стихийных бедствий к актам на списание объектов комиссия прилагает документы, подтверждающие причины гибели объектов.

Списание основных средств, фактическая ликвидация возможна только после утверждения актов. В соответствующих разделах актов указываются результаты от ликвидации (разборки, демонтажа) объекта, делается запись об

изъятии всех деталей и узлов, содержащих драгоценные металлы. Акты на списание транспортных средств (автомобилей, мотоциклов) после их утверждения передаются в органы ГАИ для снятия с учета.

Утвержденные акты передаются в бухгалтерию в соответствии с графиком документооборота и на их основании производят запись в инвентарные карточки и регистры бухгалтерского учета.

Реализация основных средств производится с применением товарно-транспортной накладной (форма ТТН-1) и товарной накладной (форма ТН-2), которые являются бланками строгой отчетности.

7.4. Синтетический и аналитический учет основных средств

Аналитический пообъектный учет основных средств ведется бухгалтерией организации на инвентарных карточках учета основных средств. Инвентарная карточка открывается на каждый инвентарный объект. Если инвентарный объект включает отдельные приспособления и принадлежности, составляющие с ним одно целое, то в этой же карточке приводится перечень таких частей.

При наличии большого количества объектов основных средств по месту их эксплуатации (нахождения) учет может осуществляться в инвентарном списке или другом соответствующем документе, содержащем 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 или инвентарных книг производится на основе первичной документации: актов приемки-передачи, технических паспортов и других документов на приобретение, сооружение, изготовление, перемещение и выбытие объектов основных средств. В инвентарных карточках (инвентарной книге) должны быть приведены основные данные по объекту основных средств: срок полезного использования; способ начисления амортизации; индивидуальная характеристика объекта. Инвентарные карточки составляются в одном экземпляре и хранятся в бухгалтерии.

Техническая документация, относящаяся к инвентарному объекту, может передаваться по месту эксплуатации объекта с соответствующей отметкой в инвентарной карточке.

Все основные средства, находящиеся в эксплуатации, закрепляются за материально-ответственными лицами, бригадами, фермами и другими подразделениями, закрепление основных средств производится в инвентаризационных описях основных средств.

Для инвентарного учета основных средств в соответствии с постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 8 декабря 2003 № 168 предназначены следующие документы:

Инвентарная карточка учета объекта основных средств (форма ОС-6);

Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма ОС-6а);

Инвентарная книга учета объектов основных средств" (ОС-6б).

Инвентарная карточка учета объекта основных средств (форма ОС-6), инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма ОС-6а), инвентарная книга учета объектов основных средств (форма ОС-6б) применяются для учета наличия объекта основных средств, а также учета движения его внутри организации. Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма ОС-6а) 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 (форма ОС-6). Ведутся в бухгалтерии в одном экземпляре: на каждый объект - по форме ОС-6б, на группу объектов - по форме ОС-6а, для объектов основных средств малых предприятий - по форме ОС-6б.

Записи при приеме-передаче производятся на основании актов о приеме-передаче объектов основных средств (формы ОС-1, ОС-1а) и сопроводительных документов (технических паспортов заводов-изготовителей и других). 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 граф "Сумма начисленной амортизации" указывается сумма начисленной амортизации с начала эксплуатации.

Инвентарный учет животных основного стада допускается вести в Книге учета движения животных и птицы (Сельхозучет, форма № МЖ-1), а также в инвентарной карточке учета объекта основных средств (форма ОС-6) или в инвентарной карточке группового учета объектов основных средств (форма ОС-6а).

Карточки хранятся в бухгалтерии сельскохозяйственной организации. Если объект списывается как непригодный для дальнейшей эксплуатации, продается или передается безвозмездно карточка учета с отметкой причин выбытия помещается в картотеку выбывших основных средств и хранится там 3-5 лет, после чего уничтожается.

На переданные в аренду основные средства открывается отдельная картотека, где карточки хранятся до окончания срок аренды. По основным средствам, содержащим драгоценные металлы в инвентарной карточке делается отметка об их наличии и количестве. При списании основных средств драгоценные и цветные металлы и содержащие их детали изымаются и сдаются на склад по требованию-накладной (Сельхозучет, форма № ПЗ-6).

Карточка учета многолетних насаждений (Сельхозучет, форма № ОС-11к) применяется для учета всех видов многолетних насаждений: плодовых,

декоративных, полезащитных и других. Карточку открывают на каждый вид насаждений. Ведется она бухгалтерией хозяйства в одном экземпляре. Открывается карточка на весь период нахождения многолетних насаждений в хозяйстве. После сдачи насаждений в эксплуатацию в карточке проставляется срок полезного использования, рассчитывается норма амортизации.

Если многолетние насаждения списываются с баланса хозяйства в связи с полной их изреженностью, истечением периода биологического плодоношения и т.д., карточка изымается из картотеки, прикладывается к Акту на списание многолетних насаждений и прекращает свое существование. В том случае, когда многолетние насаждения в плодоносящем возрасте продаются или передаются другой организации безвозмездно, копия карточки вместе со вторым экземпляром Акта приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию передается покупателю или лицу, принимающему насаждения безвозмездно. Подлинник ее бухгалтерией хозяйства помещается в картотеку реализованных, переданных в аренду или безвозмездно многолетних насаждений организации и хранится там 3-5 лет, после чего уничтожается.

Регистрация карточек по учету основных средств может производиться в Описи карточек по учету основных средств (форма ОС-7) или в Описи карточек по учету основных средств (Сельхозучет, форма № ОС-12к)

Опись карточек по учету основных средств (Сельхозучет, форма № ОС-12к) описи применяется для контроля за соблюдением классификационной структуры основных средств, обеспечения сохранности карточек их учета и учета движения основных средств по классификационным группам в течение года. Опись ведется в бухгалтерии организации. Запись из инвентарных карточек делается по классификационным группам. Она составляется один раз в пять лет. Для того, чтобы в нее можно было вносить записи по вновь поступающим в хозяйство в течение пяти лет основным средствам, в описи резервируется по каждой классификационной группе определенное хозяйством количество свободных страниц. По поступающим в хозяйство средствам в описи делается запись с указанием числа, месяца, года их поступления и первоначальной стоимости объекта. При выбытии основных средств в ней записывается число, месяц, год выбытия, а также их стоимость.

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.

На основе соответствующих данных бухгалтерского и оперативного учета, а также технической документации в организации осуществляется оперативный контроль за использованием основных средств.

Бухгалтерский учет основных средств ведется на счета 01 «Основные средства». Счет 01 «Основные средства» является активным, основным, инвентарным. На счете 01 «Основные средства» отражаются наличие и движение собственных основных средств организации, находящихся в

эксплуатации, запаса, на консервации, полученных в аренду (лизинг), доверительное управление. По дебету счета отражается остаток основных средств на начало отчетного периода, их поступление, увеличение стоимости, а по кредиту – выбытие.

В разрезе счета 01 «Основные средства» организации могут открывать необходимые субсчета и аналитические счета, например:

"Собственные основные средства",

"Арендованные основные средства",

"Основные средства, полученные в лизинг с правом выкупа",

"Основные средства, полученные в доверительное управление",

"Выбытие основных средств" и т.д.

Для учета выбытия объектов основных средств (продажа, списание, частичная ликвидация, безвозмездная передача и др.) к счету 01 "Основные средства" открывается субсчет "Выбытие основных средств". Остаточная стоимость объекта списывается с кредита счета 01, субсчет "Выбытие основных средств", в дебет счета 91 "Операционные доходы и расходы", при безвозмездной передаче – в дебет счета 92 "Внереализационные доходы и расходы" и др.

Объект основных средств, находящихся в собственности двух или нескольких организаций, отражается в каждой из них на счете 01 «Основные средства» в соответствующей доле стоимости, закрепленной договорами, нормативными актами или другими документами.

Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, а также изменение первоначальной стоимости их при достройке, дооборудовании, реконструкции, модернизации, техперевооружении или проведении других работ, оформленных в качестве капитальных вложений, отражается по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Капитальные вложения в арендованные основные средства являются собственностью арендатора, если иное не предусмотрено договором аренды. При этом арендатор может передать произведенные капитальные вложения арендодателю (при его согласии принятия на баланс), т.е. отразить списание указанных капитальных вложений, произведя записи по кредиту счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в корреспонденции с дебетом счета 91 "Операционные доходы и расходы".

При несогласии арендодателя принять на баланс капитальные вложения, произведенные арендатором, арендатор образует новый инвентарный объект. В этом случае затраты по законченным работам капитального характера списываются с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в дебет счета 01 "Основные средства", и на сумму произведенных затрат арендатором открывается отдельная инвентарная карточка.

На счете 01 не отражается информация о наличии и движении вложений организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие материальные ценности, предоставляемые организацией во временное

пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода. Для учета такого имущества, сдаваемого в аренду, в лизинг, на прокат и т.д., предназначен счет 03 "Доходные вложения в материальные ценности".

Оценка и отражение движения основных средств зависят от каналов их поступления и выбытия.

Хозяйственные операции по поступлению основных средств отражаются в бухгалтерском учете в зависимости от каналов поступления.

Приобретение основных средств у поставщиков

Предварительно все затраты по приобретению, доставке в организацию, монтажу, включая консультационные, посреднические услуги по приобретению, оказанные сторонними организациями, учитывают на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", что отражается по дебету счета 08 и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами». Входной НДС, выставленный поставщиком (сторонней организацией) отражается по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам». Расходы по доставке основных средств собственным транспортом отражаются записью по дебету счета 08 и кредиту счета 23 «Вспомогательные производства». Ввод основных средств в эксплуатацию отражается по дебету счета 01 и кредиту счета 08. На сумму начисленного НДС от фактической себестоимости доставки собственным транспортом составляется запись по дебету счета 18 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Строительство объектов основных средств

При строительстве подрядным способом на сумму затрат по строительству составляется запись по дебету счета 08 в корреспонденции с кредитом счета 60, на сумму выставленного подрядчиком НДС делается запись по дебету счета 18 и кредиту счета 60. Принятие в эксплуатацию законченного строительством объекта отражается по дебету счета 01 и кредиту счета 08. При вводе объекта в эксплуатацию построенного объекта начисляется НДС записью по дебету счета 18 и кредиту счета 68. Принятие к вычету «входного» НДС, выделенного подрядчиком в объеме оплаченного НДС, в месяце ввода объекта в эксплуатацию отражается по дебету счета 68 и кредиту счета 18. Принятие к вычету НДС по введенному в эксплуатацию объекту по 1/12 начиная с месяца, следующего за месяцем ввода объекта отражается записью по дебету счета 68 и кредиту счета 18

При строительстве хозяйственным способом затраты по строительству отражаются по дебету счета 08 и кредиту счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 10 «Материалы» и т.д. Принятие объекта в эксплуатацию законченного строительством объекта отражается по дебету счета 01 и кредиту счета 08. Начисляется НДС при вводе объекта в эксплуатацию по дебету счета 18 и кредиту счета 68. Принимается к вычету

НДС по введенному в эксплуатацию объекту по 1/12 начиная с месяца, следующего за месяцем ввода.

Создание (производство) организацией основных средств

Организации могут изготавливать основные средства самостоятельно. При изготовлении их собственными силами в бухгалтерском учете на сумму затрат по созданию объекта производятся следующие записи по дебету счета 23 «Вспомогательные производства», субсчет 4 "Изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей и конструкций" в корреспонденции с кредитом счетов 70, 69, 68, 10 и т.д. Ввод в эксплуатацию объекта отражается по дебету счета 01 и кредиту счета 08, начисление НДС в месяце ввода объекта – по дебету счета 18 и кредиту счета 68.

Перевод молодняка животных, выращенного организацией, в основное стадо

Предварительно затраты по переводимому в основное стадо молодняку продуктивных животных и рабочего скота учитываются на счете 08, субсчете 7 "Перевод молодняка в основное стадо", в бухгалтерском учете при этом производится запись по дебету счета 08 и кредиту счета 11 «Животные на выращивании и откорме» по плановой себестоимости 1 ц живой массы в течение отчетного года. Одновременно производится запись по дебету счета 01 и кредиту счета 08. НДС при переводе молодняка продуктивного скота в основное стадо не начисляется. В конце года после составления отчетной калькуляции списание калькуляционных разниц отражается по дебету счета 08 и кредиту счета 11 при превышении фактической себестоимости живой массы над плановой или по дебету счета 08 и кредиту счета 11 методом «красное сторно» при превышении плановой себестоимости живой массы над фактической. Одновременно производится уточнение оценки скота по окончании отчетного года записью по дебету счета 01 и кредиту счета 08.

Приобретение взрослых животных для пополнения основного стада

На счете 08, субсчете 8 "Приобретение взрослых животных" учитывается стоимость взрослого продуктивного и рабочего скота, приобретенного для основного стада или полученного безвозмездно, включая расходы по его доставке. На стоимость скота, приобретенного для пополнения основного стада, и фактических расходов по доставке производится запись по дебету счета 08, субсчет 8 и кредиту счетов 60, 76. Сумма выставленного НДС продавцами отражается по дебету счета 18 и кредиту счетов 60, 76. Пополнение основного стада отражается по дебету счет 01 и кредиту счета 08, субсчета 8

Поступление основных средств за счет внесенных учредителями вкладов в уставный фонд организации

При поступлении основных средств от учредителей делаются записи по дебету счета 08 и кредиту счета 75, субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный

фонд» на оценочную стоимость. Ввод основных средств в эксплуатацию отражается по дебету счета 01 в корреспонденции со счетом 08.

Приобретение основных средств за счет кредита банка или займа

Приобретение капитальных вложений (вложений во внеоборотные активы) отражается записью по дебету счета 08, субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств» и кредиту счета 60. Выделенный НДС поставщиками отражается по дебету счета 18 и кредиту счета 60. Оплата поставщику за счет кредитов (займов) отражается по дебету счета 60 и кредиту счетов 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" (67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"

Исчисленные суммы процентов по кредитам и займам учитываются обособленно на отдельных аналитических счетах и отражаются по дебету счета 08, субсчет «Затраты не увеличивающие стоимости основных средств» и кредиту счетов 66, 67 . В конце отчетного года производится списание процентов на увеличение стоимости конкретных основных средств с отражением по дебету счета 01 или кредиту счета 08.

Безвозмездное получение основных средств

При безвозмездном получении основных средств в учете делаются записи по дебету счета 08 и кредиту сче та 98, субсчет 2 "Безвозмездные поступления" в оценке по рыночной стоимости основных средств, полученных безвозмездно. По мере ввода в эксплуатацию производятся записи по дебету счета 01 и кредиту счета 08.

В случае если по безвозмездно полученным основным средствам амортизация не начисляется, суммы, учтенные на субсчете 98-2 "Безвозмездные поступления", списываются с этого счета в кредит счета 92 "Внереализационные доходы и расходы", субсчет 1 "Внереализационные доходы".

Если по безвозмездно полученным основным средствам начисляется амортизация, она отражается записью по дебету счетов по учету затрат и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и одновременно на сумму начисленной амортизации производится запись по дебету счета 98, субсчет 2 и кредиту счета 92, субсчет 1 «Внереализационные доходы».

Приобретение основных средств за счет бюджетных средств

При приобретении основных средств за счет бюджетного финансирования производится отражение целевого использования бюджетных средств производится записью по дебету счета 86 «Целевое финансирование» и кредиту счета 83 «Добавочный фонд», субсчет «Фонд использованных средств целевого финансирования»

Прочие каналы поступления

Основные средства могут поступать в организации иными путями с соответствующим отражением их в учете:

1) зачислены в состав основных средств объекты, сдаваемые ранее в аренду и лизинг: по дебету счета 01 и кредиту счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности»;

2) оприходованы объекты основных средств, возвращенные структурным подразделением, выделенным на самостоятельный баланс: по дебету счета 01 и кредиту счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты»;

3) внесено имущество (основные средства) товарищами в простое товарищество в счет их вкладов: по дебету счета 01 и кредиту счета 80 «Уставный фонд», субсчет "Вклады товарищей".

При возврате имущества товарищам в случае прекращения договора простого товарищества в бухгалтерском учете производятся обратные записи.

Излишки основных средств

Излишки основных средств, выявленные при проведении инвентаризации, отражаются записью по дебету счета 01 и кредиту счета 92 «Внерезультационные доходы и расходы», субсчет 1 «Внерезультационные доходы» на оценочную стоимость основных средств.

Принятие на учет по результатам инвентаризации основных средств, за исключением приобретенных основных средств, признается оборотом по реализации в целях исчисления НДС и отражается по дебету счета 18 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Реконструкция, модернизация, достройка, дооборудование

На сумму фактических затрат на реконструкцию, модернизацию, достройку, дооборудование производится запись по дебету счета 08 и кредиту счетов учета расчетов 60, 76 (при выполнении подрядным способом) и 23 «Вспомогательные производства» (при выполнении хозяйственным способом)

Переоценка основных средств

Переоценка основных средств, проводимая по решению Правительства, отражается:

а) дооценка: по дебету счета 01 и кредиту счета 83 «Добавочный фонд», одновременно переоценивается сумма накопленной амортизации записью по дебету счета 83 и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств»;

б) уценка: по дебету счета 01 и кредиту счета 83 методом «красное сторно», одновременно: дебет 83 и кредит счета 02.

– методом "красное сторно".

Для обобщения информации, связанной с продажей и прочим выбытием основных средств, в т.ч. при ликвидации, списании, а также для определения финансовых результатов от их выбытия предназначен счет 91 «Операционные доходы и расходы».

По дебету счета 91 в течение отчетного периода отражаются: списание остаточной стоимости основных средств – в корреспонденции с кредитом счета учета основных средств (субсчет "Выбытие основных средств"); расходы,

связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств, – в корреспонденции со счетами 70, 68, 69 и др.; налог на добавленную стоимость, исчисленный от оборотов по продаже (выбытию) основных средств, – в корреспонденции со счетом 68 и т.п.

Реализация и прочее выбытие (пример рассматривается при закреплении в учетной политике метода учета выручки по отгрузке):

Содержание операции	Корреспонденция счетов
Списывается первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств	Д-т 01, субсчет "Выбытие основных средств", – К-т 01
Списывается сумма накопленной амортизации	Д-т 02 – К-т 01, субсчет "Выбытие основных средств"
Списывается остаточная стоимость основных средств	Д-т 91, субсчет 2 "Операционные расходы", – К-т 01, субсчет "Выбытие основных средств"
Расходы, связанные с реализацией (ликвидацией)	Д-т 91, субсчет 2 "Операционные расходы", – К-т 70, 69, 68, 10
Оприходование ценностей, полученных от ликвидации основных средств (по цене возможного использования или реализации)	Д-т 10 – К-т 91, субсчет 1 "Операционные доходы"
Начисляется НДС	Д-т 91, субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость", – К-т 68
Определяется результат от реализации (списания)	Д-т 99 – К-т 91, субсчет 9, – убыток, Д-т 91, субсчет 9, – К-т 99 – прибыль

Безвозмездная передача:

Содержание операции	Корреспонденция счетов
На первоначальную (восстановительную) стоимость передаваемых основных средств	Д-т 01, субсчет "Выбытие основных средств", – К-т 01
На сумму накопленной амортизации	Д-т 02 – К-т 01, субсчет "Выбытие основных средств"

На сумму начисленного НДС в установленных случаях	Д-т 92, субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость", – К-т 68
Результат от передачи	Д-т 92, субсчет 2 "Внерезультационные расходы", – К-т 01, субсчет "Выбытие основных средств"

Сдача скотозаготовительным организациям скота, выбракованного из основного стада:

а) реализация без постановки на откорм:

продуктивный скот: по дебету счета 91 и кредиту счета 01 на балансовую стоимость. Начислен НДС по ставке 10 % записью по дебету счета 91 и кредиту счета 68;

рабочий скот: по дебету счета 01 и кредиту счета 01 на балансовую стоимость. На сумму накопленной амортизации за время эксплуатации рабочего скота по дебету счета 02 и кредиту счета 01. На остаточную стоимость рабочего скота по дебету счета 91 и кредиту счета 01. Начисленный НДС отражается по дебету счета 91 и кредиту счета 68;

б) реализация с постановкой на откорм:

продуктивный скот: на первоначальную стоимость производится запись по дебету счета 11 и кредиту счета 01. Отражается выбытие скота по плановой себестоимости 1 ц живой массы записью по дебету счета 90 «Реализация», субсчет 2 "Себестоимость реализации" и кредиту счета 11. Начислен НДС по ставке 10 % записью по дебету счета 90, субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость" и кредиту счета 68.

На сумму, причитающуюся от заготовительной организации производится запись по дебету счета 62 и кредиту счета 90, субсчет 1 "Выручка от реализации". Отражен результат от реализации

рабочий скот: На первоначальную (восстановительную) стоимость выбракованного скота по дебету счета 01, субсчет "Выбытие основных средств" и кредиту счета 01. На сумму накопленной амортизации производится запись по дебету счета 02 и кредиту счета 01, субсчет "Выбытие основных средств". Постановка на откорм отражается по дебету счета 11 и кредиту счета 01, субсчет "Выбытие основных средств". Реализация после откорма по плановой себестоимости 1 ц живой массы отражается по дебету счета 90, субсчет 2, и кредиту счета 11. Начислен НДС по дебету счета 90, субсчет 3, и кредиту счета 68. На сумму, причитающуюся от заготовительной организации делается запись по дебету счета 62 и кредиту счета 90, субсчет 1 "Выручка от реализации»

Выбытие основных средств в результате стихийных бедствий

Такие потери в качестве чрезвычайных на счете 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" не показываются, а относятся на внереализационные расходы отчетного года с отражением по дебету счета 01, субсчет "Выбытие основных средств" и кредиту счета 01 на первоначальную стоимость. накопленная амортизация списывается по дебету счета 02 и кредиту счета 01, субсчет «Выбытие основных средств». Списание остаточной стоимости основных средств отражается по дебету счета 92, субсчет 2 и кредиту счета 01, субсчет "Выбытие основных средств".

Если испорченные основные средства были застрахованы, то производятся записи:

на остаточную стоимость по дебету счета 76, субсчет 2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" и кредиту счета 01. На сумму поступившего страхового возмещения производится запись по дебету счета 51 в корреспонденции с кредитом счета 76, субсчет 2. Некомпенсируемые страховыми возмещения суммы отражаются по дебету счета 92, субсчет 2 "Внереализационные расходы" и кредиту счета 76, субсчет 2.

Выбытие основных средств в результате недостачи (хищения)

Выбытие основных средств в результате недостачи (хищения) отражается по дебету счета 01, субсчет "Выбытие основных средств" и кредиту счета 01 на первоначальную стоимость. Накопленная амортизация списывается по дебету счета 02 и кредиту счета 01, субсчет "Выбытие основных средств". На остаточную стоимость недостающих основных средств производится запись по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и кредиту счета 01, субсчет "Выбытие основных средств". Начисляется НДС от остаточной стоимости по дебету счета 94 и кредиту счета 68.

Если недостача произошла по вине организации, то списание недостачи с учетом НДС отражается по дебету счета 92, субсчет 2 "Внереализационные расходы" и кредиту 94.

Если недостача произошла по вине материально ответственных лиц, то на стоимость, взыскиваемую с виновного лица производится запись по дебету счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" и кредиту счета 94 с учетом НДС. На разницу между взыскиваемой (без НДС) и остаочной стоимостью производится запись по дебету счета 73 и кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов", субсчет 4 "Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающих ценностей". На сумму НДС, начисленного от разницы, учтенной на счете 98 производится запись по дебету счет 73 и кредиту счета 68. При поступлении от материально ответственных лиц сумм в возмещение причиненного ущерба производится запись по дебету счета 98, субсчет 4 и кредиту счета 92, субсчет 1.

Перемещение основных средств из одного структурного подразделения в другое отражается по дебету счета 01 и кредиту счета 01.

Расходы по перемещению не увеличивают стоимость основных средств, а относятся на себестоимость продукции (работ, услуг).

Для отражения операций по учету основных средств и нематериальных активов в регистрах журнально-ордерной формы предназначен журнал-ордер формы № 13-АПК, который ведется по кредиту счетов 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы». В журнале ордере предусмотрены разделы для систематизации дебетовых оборотов по счетам 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы».

Пообъектный учет основных средств ведут в инвентарных карточках учета основных средств. Ежедневный учет наличия и движения взрослого продуктивного скота на фермах осуществляется в книге учета движения животных и птицы. Операции по учету движения продуктивного и рабочего скота основного стада отражают в журнале-ордере формы № 14-АПК и ведомости аналитического учета животных формы № 73-АПК, где сосредоточен учет движения всех видов скота. С журнала-ордера формы № 14-АПК и ведомости аналитического учета животных формы № 73-АПК обороты по движению взрослого скота, поголовье которого учитывается на счете 01 «Основные средства», переносят в конце отчетного месяца в журнал-ордер формы № 13-АПК отдельной позицией по корреспондирующим счетам.

Журнал-ордер формы № 13-АПК открывают на месяц. Записи в него делают в хронологической последовательности совершения операций на основании первичных учетных документов по движению основных средств.

Журнал-ордер формы № 13-АПК имеет следующие разделы:

- на лицевой стороне – для учета кредитовых оборотов по счету 01 «Основные средства» в корреспонденции с соответствующими дебетуемыми счетами;

- на стр. 2 – для учета кредитовых оборотов по счету 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции с соответствующими дебетуемыми счетами;

- на стр. 3 – «Аналитические данные для систематизации дебетовых оборотов по счету 01 «Основные средства» - для учета дебетовых оборотов по счету 01 «Основные средства» в корреспонденции с соответствующими кредитуемыми счетами;

- на стр. 4 – «Аналитические данные для систематизации дебетовых оборотов по счету 04 «Нематериальные активы» - для учета дебетовых оборотов по счету 04 «Нематериальные активы».

Сальдо на начало месяца по соответствующему счету проставляется согласно данным журнала-ордера за прошлый месяц (в верхней части разделов «Аналитические данные для систематизации дебетовых оборотов»). Ежемесячно в журнале-ордере формы № 13-АПК выводят итоги оборотов, подсчитывают сальдо на конец месяца (указывается в нижней части разделов «Аналитические данные для систематизации дебетовых оборотов»).

По истечении месяца кредитовые обороты по счету 01 из журнала-ордера в установленном порядке переносят в Главную книгу. Предварительно делают

сверку по каждому корреспондирующему счету с данными других регистров, в том числе: по счету 58 – с ведомостью аналитического учета формы № 28-АПК, по счету 11 «Животные на выращивании и откорме» - с данными ведомости аналитического учета животных формы № 73-АПК и журнала-ордера формы № 14-АПК, по счету 91 – ведомости формы № 65-АПК, по счету 08 – с данными журнала-ордера формы № 16-АПК и т.д.

Итоговая сумма сальдо по счету 01 в журнале-ордере формы № 13-АПК должна соответствовать сальдо счетов в Главной книге.

7.5. Учет амортизации основных средств

Амортизация как процесс перенесения стоимости объектов основных средств или части стоимости основных средств на стоимость продукции (работ, услуг), вырабатываемой с их использованием в процессе предпринимательской деятельности, включает в себя:

распределение рациональным (выбранным организацией самостоятельно) способом стоимости объектов между отчетными периодами, составляющими в совокупности срок полезного использования каждого из них;

систематическое (в соответствии с установленной Положением о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов периодичностью) включение амортизационных отчислений - относящейся к данному отчетному периоду стоимости используемых объектов - в издержки производства или обращения.

Амортизация не используемых в предпринимательской деятельности объектов основных средств (полной их стоимости или части) представляет собой процесс потери вследствие изнашивания их стоимости, которая списывается за счет соответствующего источника в течение нормативного срока службы каждого объекта.

Начисление амортизации не используемых в предпринимательской деятельности коммерческих организаций объектов основных средств (от полной их стоимости или части) отражается в составе внереализационных расходов.

Амортизируемая стоимость - стоимость, от величины которой рассчитываются амортизационные отчисления.

В зависимости от конкретных условий начисления амортизации амортизируемой стоимостью является:

при неизменных условиях функционирования объектов - стоимость, по которой объекты основных средств и нематериальных активов (бывшие и не бывшие в эксплуатации) числятся в бухгалтерском учете (в учете индивидуального предпринимателя);

при изменении способов и методов начисления амортизации, а также условий функционирования объектов - недоамортизированная стоимость объекта основных средств. Ее величина представляет собой разницу стоимости,

по которой эти объекты (бывшие и не бывшие в эксплуатации) числятся в бухгалтерском учете и величины накопленной амортизации.

Накопленная амортизация - суммы амортизационных отчислений, включенные в издержки производства и обращения, уменьшившие прибыль или списанные за счет соответствующих источников, уточненные по результатам переоценок, проведенных по решениям Правительства Республики Беларусь.

Амортизируемая стоимость каждого объекта основных средств:

используемых в предпринимательской деятельности, - частями включается в затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг) либо в издержки обращения (далее - издержки производства и обращения), в течение срока полезного использования, выбранного в рамках установленного Положением диапазона либо установленного равным нормативному сроку службы;

не используемых в предпринимательской деятельности, - частями относится на внереализационные расходы коммерческой организации в течение нормативного срока службы.

Амортизируемая стоимость объекта основных средств, используемого одновременно в предпринимательской деятельности и в деятельности, не являющейся предпринимательской, в каждой из этих частей (рассчитываемых исходя из соотношения натуральных показателей, характеризующих то или иное направление использования объекта) переносится соответственно на издержки производства и обращения или внереализационные расходы.

Амортизируемая стоимость основных средств изменяется в случаях:

завершения: модернизации оборудования; технического перевооружения; дооборудования; реконструкции; частичной ликвидации; достройки; восстановления по результатам проведенного технического диагностирования и соответствующего освидетельствования, оформленных в качестве капитальных вложений актами сдачи-приемки выполненных работ, - на сумму соответствующих затрат;

проведения переоценки основных средств по решению Правительства Республики Беларусь;

и других в соответствии с законодательством.

Если в качестве амортизируемой стоимости объекта выступает его недоамортизированная стоимость (на дату последнего изменения способов и методов начисления амортизации, а также других условий функционирования объектов), при проведении по решению Правительства Республики Беларусь переоценки первоначальной стоимости и суммы начисленной по объекту амортизации индексным методом или методом пересчета валютной стоимости переоценке подлежит также недоамортизированная стоимость объекта. В этом случае механизм проведения переоценки недоамортизированной стоимости объекта соответствует порядку, установленному для переоценки его первоначальной стоимости соответствующим методом. После проведения

переоценки амортизация начисляется от суммы недоамортизированной стоимости, рассчитанной с учетом переоценки.

Для начисления амортизации проведение переоценки методом прямой оценки приравнивается к изменению условий функционирования объекта. В этом случае амортизация начисляется исходя из недоамортизированной стоимости объекта после отражения переоценки и остаточного срока его полезного использования.

Если способы и методы начисления амортизации, а также другие условия функционирования объектов амортизируемого имущества на дату проведения переоценки не изменяются, то амортизируемой стоимостью после переоценки является восстановительная (уточненная первоначальная) стоимость.

Изменение амортизируемой стоимости объектов основных средств производится по решению комиссии организации.

Объектами начисления амортизации являются основные средства организаций как используемые, так и не используемые в предпринимательской деятельности.

Объектами начисления амортизации не являются:

- земля и отдельные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы);

- отдельные группы и виды основных средств:

- библиотечные фонды;

- фильмофонды, музейные и художественные ценности, сценические средства, здания, сооружения, являющиеся памятниками архитектуры и искусства, включенными в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь (за исключением зданий, находящихся на балансе организаций и используемых ими для осуществления предпринимательской деятельности);

- основные средства государственных организаций, находящихся за границей;

- вооружение, военная и специальная техника, находящиеся в Вооруженных Силах Республики Беларусь, других войсках и воинских формированиях.

Начисление амортизации не производится:

- во время проведения модернизации оборудования, технического перевооружения объектов, их дооборудования, полной или частичной реконструкции, достройки, восстановления, технического диагностирования и соответствующего освидетельствования с полной остановкой объекта или его части, а также при консервации объектов по решению руководителя организации или собственника на срок не более одного года, по решению Правительства Республики Беларусь - на установленный им срок;

- по не введенным в эксплуатацию объектам мобилизационного и государственного резервов, резерва, создаваемого для ликвидации последствий

чрезвычайных ситуаций, и объектам, предназначенным для хранения и утилизации вооружения, военной и специальной техники.

К амортизируемым основным средствам относятся:

1) здания, включая временные титульные; сооружения, включая ведомственные дороги; 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; многолетние насаждения; основные средства горнодобывающей промышленности; буферный газ и прочее имущество (активы), относимые по установленной законодательством классификации к основным средствам (далее - по действующей классификации);

2) капитальные вложения в улучшение земель (мелиоративные, ирригационные и другие работы), не связанные с созданием сооружений; капитальные вложения в арендованное (полученное в лизинг) имущество;

3) оборудование, модели, образцы, находящиеся в кабинетах, лабораториях и на других площадях научных и учебных организаций (селекционных центров, опытно-экспериментальных баз, центров коллективного пользования, специальных мастерских, фитотронов, вивариев, теплиц и тому подобных), используемые для научных и учебных целей (кроме принятых к учету до начала применения настоящего Положения), выставочные и рекламные стенды;

4) объекты жилищного фонда, внешнего благоустройства, наружного освещения, используемые организацией для выполнения уставных целей, кроме объектов, указанных в пункте 6. К объектам внешнего благоустройства следует относить объекты согласно утвержденному в установленном порядке перечню;

5) спортивные сооружения, автомобильные дороги и комплекс инженерных сооружений, входящих в состав дорог (земляное полотно, дорожная одежда, мосты, путепроводы, трубы, системы водоотвода, дорожные знаки, защитные устройства, площадки отдыха, средства связи, другие элементы обустройства, здания и сооружения дорожной службы), кроме объектов, указанных в пункте 6;

6) объекты, указанные в настоящем подпункте, при условии их функционирования с привлечением финансирования из республиканского и / или местных бюджетов, а также финансирования из аналогичных и иных источников организаций республиканской и коммунальной форм собственности, потеря стоимости которых отражается в бухгалтерском учете справочно на забалансовых счетах в конце отчетного года:

6.1. судоходные гидротехнические сооружения;

6.2. объекты жилищного фонда;

6.3. объекты внешнего благоустройства и наружного освещения;

6.4. автомобильные дороги общего пользования, комплекс инженерных сооружений, входящих в состав этих дорог;

6.5. специализированные спортивные сооружения (трамплин, стрельбище для занятий биатлоном, роллерная трасса, трасса для фристайла, легкоатлетическое сооружение для толкания ядра с беговой дорожкой);

6.6. прочие объекты основных средств, порядок функционирования которых является законодательно установленной отраслевой особенностью;

6.7. мобилизационные объекты:

запасные пункты управления;

отдельно стоящие убежища и укрытия гражданской обороны республиканской и коммунальной форм собственности;

законсервированные в установленном порядке мобилизационные мощности;

складские здания и сооружения или части складских помещений, хранилищ, емкостей;

полигоны, площадки и другие сооружения, предназначенные для хранения материальных ценностей государственного и мобилизационного резервов, системы резервов материальных ресурсов для ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций;

находящиеся в запасе объекты мобилизационного и государственного резервов, системы резервов материальных ресурсов для ликвидации чрезвычайных ситуаций, объекты вооружения, военной и специальной техники и объекты, предназначенные для их хранения и утилизации, объекты неснижаемого запаса.

При принятии амортизируемого объекта к бухгалтерскому учету для использования в предпринимательской деятельности комиссия самостоятельно рассчитывает годовые нормы амортизационных отчислений в соответствии с выбранным способом начисления амортизации исходя из установленных сроков полезного использования.

При применении организацией линейного способа начисления амортизации по используемым в предпринимательской деятельности объектам годовая норма амортизации рассчитывается как величина, обратная выбранному сроку полезного использования в годах.

Амортизационные отчисления по объектам, используемым в предпринимательской деятельности, производятся организацией по нормам, рассчитанным исходя из сроков полезного использования, установленных в пределах наибольшего и наименьшего их уровней (диапазонов), приведенных в приложении 2 к Положению.

Если срок полезного использования объекта устанавливается равным нормативному сроку службы, величина которого находится вне границ диапазона, норма амортизационных отчислений рассчитывается исходя из принятого срока полезного использования, соответствующего нормативному сроку службы, или сроку службы, рассчитанному как величина, обратная норме амортизации, действовавшей до 1 января 2002 г.

Наименьший уровень годовой нормы амортизационных отчислений, соответствующий наибольшему сроку полезного использования, выбирается по усмотрению комиссии при освоении рынка, ухудшении возможности реализации продукции (работ, услуг) по причине ценовой неконкурентоспособности и по другим причинам с учетом особенностей отдельных видов производства.

Наибольший уровень годовой нормы амортизационных отчислений, соответствующий наименьшему сроку полезного использования, применяется по усмотрению комиссии в случаях высокой конкурентоспособности производимой продукции (нарастание объема продаж, благоприятная конъюнктура рынка) с учетом особенностей отдельных видов производства.

При функционировании основных средств в условиях, отличающихся от принятых при установлении нормативных сроков службы или сроков полезного использования (влияния агрессивной среды, отклонений от установленных комиссией базовых режимов работы и других условий), комиссия вправе скорректировать годовую норму амортизации объекта или его частей путем применения поправочных коэффициентов.

Поправочные коэффициенты указываются применительно к позициям действующей классификации в виде соответствующих сносок.

При наличии отклонений от установленных базовых режимов работы и других условий корректировка рассчитанных годовых норм амортизационных отчислений с применением одного коэффициента осуществляется путем деления годовой нормы амортизации на значение соответствующего коэффициента, установленного к нормативному сроку службы основного средства.

При применении к одной и той же норме амортизации одновременно двух или более поправочных коэффициентов общая норма определяется по формуле

$$N_{гс} = N_{у} \times (K_1 + K_2 + \dots + K_m - (m - 1)), \quad (1)$$

где $N_{гс}$ - скорректированная годовая норма амортизации основных

средств;

$N_{у}$ - норма амортизации, рассчитанная исходя из утвержденного

или принятого в соответствии с пунктами 6 - 7, 19 - 21, 23 - 28 Положения нормативного срока службы или срока полезного использования объекта основных средств;

K_1, K_2, \dots, K_m - коэффициенты, рассчитываемые как величина,

обратная утвержденным поправочным коэффициентам по позициям действующей классификации основных средств к нормативным срокам их службы иными нормативными правовыми актами, и применяемые организацией при наличии отклонений от установленных базовых режимов работы и других условий;

m - количество применяемых поправочных коэффициентов.

Основные средства, эксплуатируемые в условиях, отличающихся от принятых при установлении нормативных сроков службы или сроков полезного использования (влияния агрессивной среды, отклонений от установленных базовых режимов работы и других условий), выделяются комиссией в специальные амортизационные подгруппы в составе соответствующих амортизационных групп.

Годовая норма амортизационных отчислений каждого из объектов основных средств, не используемых в предпринимательской деятельности, рассчитывается как величина, обратная нормативному сроку службы объекта.

Амортизация начисляется (амортизационные отчисления производятся) ежемесячно до полного погашения стоимости объекта или его выбытия:

по амортизируемому имуществу, используемому в предпринимательской деятельности, - исходя из рассчитанных организацией самостоятельно в соответствии с установленными диапазонными сроками полезного использования годовых норм амортизации (по укрупненным группам или инвентарным объектам, числящимся в учете) и их амортизируемой стоимости;

по амортизируемому имуществу, не используемому в предпринимательской деятельности, - исходя из установленных нормативных сроков службы и амортизируемой стоимости данных объектов.

В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений по объектам, используемым в предпринимательской деятельности, включается в издержки производства за период работы организации в году; по судам и перегрузочному оборудованию - в течение навигационного периода исходя из планового количества навигационных дней.

Потеря стоимости объектов, указанных в пункте 6, при условии их функционирования с привлечением финансирования из республиканского и / или местных бюджетов, а также финансирования организаций республиканской и коммунальной форм собственности из аналогичных и иных источников списывается исходя из нормативных сроков службы линейным способом и отражается в бухгалтерском учете справочно на забалансовых счетах в конце отчетного года без создания.

Если сумма, оставшаяся недоамортизированной на начало последнего месяца начисления амортизации, отклоняется от суммы амортизационных отчислений, произведенных в предыдущих месяцах текущего года, то с целью полного своевременного погашения стоимости объекта она подлежит

включению в издержки производства и обращения или списанию за счет соответствующего источника в полном объеме в этом месяце.

Начисление амортизации линейным и нелинейным способами по объектам основных средств производится:

по вновь введенным в эксплуатацию, - с первого числа месяца, следующего за месяцем их ввода в эксплуатацию;

учреждаемой или образующейся в результате реорганизации организацией - с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена государственная регистрация организации.

Начисление амортизации по объектам основных средств производительным способом начинается с даты их ввода в эксплуатацию.

Начисление амортизации прекращается:

по выбывшим объектам основных средств, амортизация по которым начислялась линейным и нелинейным способом, - с первого числа месяца, следующего за месяцем;

по выбывшим объектам основных средств амортизация по которым начислялась производительным способом - с даты окончания эксплуатации в связи с выбытием;

по самортизированным объектам основных средств - с первого числа месяца, следующего за месяцем полного включения стоимости данных объектов в издержки производства или обращения. Начисление амортизации ликвидируемой организацией прекращается с первого числа месяца, в котором завершена ликвидация (произошло фактическое выбытие объекта или выбытие организации из Единого государственного регистра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а в случае более раннего исключения организации из Государственного реестра налогоплательщиков - с даты исключения из этого реестра), а реорганизуемой организацией - с первого числа месяца, в котором в установленном порядке завершена реорганизация.

Все объекты, по которым начисляется амортизация, разбиваются на укрупненные амортизационные диапазонные группы в соответствии с приложением 2 к Положению:

здания:

- здания особой капитальности (каркасно-монолитные, каменные с железобетонным или металлическим каркасом особой прочности) и / или здания с нормативными сроками службы, соответствующими диапазону группы 1.1;

- здания высокой капитальности (бетонные, железобетонные, кирпичные с железобетонными или металлическими перекрытиями) и / или здания с нормативными сроками службы, соответствующими диапазону группы 1.2;

- здания средней капитальности (кирпичные из облегченной кладки, каркасно-панельные, деревянные) и / или здания с нормативными сроками службы, соответствующими диапазону группы 1.3;

- здания низкой капитальности (сборно-разборные и передвижные деревянные, пленочные) и / или здания с нормативными сроками службы, соответствующими диапазону 1.4;

сооружения (включая дороги), передаточные устройства (включая вычислительные и коммуникационные сети), капитальные вложения в улучшение земель, кроме основных средств горнодобывающей промышленности (горнорудной и нерудных ископаемых, диапазонные сроки полезного использования которых выделены в отдельную группу):

- сооружения особой капитальности (каркасно-монолитные, каменные с железобетонным или металлическим каркасом особой прочности) и / или сооружения с нормативными сроками службы, соответствующими диапазону группы 2.1;

- сооружения высокой капитальности (бетонные, железобетонные, кирпичные с железобетонными или металлическими перекрытиями) и / или сооружения с нормативными сроками службы, соответствующими диапазону группы 2.2;

- сооружения средней капитальности (кирпичные из облегченной кладки, каркасно-панельные, деревянные, газопроводы, нефте- и нефтепродуктопроводы, нефтяные и газовые скважины, буферный газ) и / или сооружения с нормативными сроками службы, соответствующими диапазону группы 2.3;

- сооружения низкой капитальности (сборно-разборные и передвижные деревянные, пленочные сооружения) и / или сооружения с нормативными сроками службы, соответствующими диапазону 2.4;

машины, механизмы, оборудование, включая оборудование связи, измерительные и регулирующие приборы и устройства, рабочий скот;

вычислительная техника, оргтехника; производственный и хозяйственный инвентарь, инструменты и принадлежности, газовое и огнестрельное оружие, многолетние насаждения, прочие основные средства;

транспортные средства, за исключением воздушных судов (без авиадвигателей), и авиационные двигатели гражданской авиации:

- автомобильный транспорт;
- водный транспорт;
- железнодорожный транспорт, включая железнодорожные контейнеры (за исключением контейнеров);
- иные виды транспорта;

воздушные суда (без авиадвигателей) и авиационные двигатели гражданской авиации;

основные средства горнодобывающих отраслей промышленности, срок полезного использования которых зависит от сроков отработки запасов полезных ископаемых и которые после отработки запасов без капитального переоборудования не могут быть использованы на другие цели. Сроки полезного использования по ним устанавливаются согласно инструкции о

порядке определения норм и начисления амортизации по основным средствам отраслей горнодобывающей промышленности - угольной, сланцевой, горнорудной, по добыче редких, драгоценных металлов, алмазов и нерудных ископаемых в стоимостном выражении на тонну погашаемых запасов (извлекаемые плюс эксплуатационные потери) полезных ископаемых;

Амортизация основных средств начисляется:

по объектам, используемым в предпринимательской деятельности, - исходя из выбранного (в пределах установленного в приложении 2 к Положению диапазона или в соответствии с нормативным сроком службы) срока полезного использования линейным, нелинейным и производительным способами, за исключением случаев, приведенных в пунктах 47 и 48 Положения;

по объектам, не используемым в предпринимательской деятельности - исходя из нормативного срока службы линейным способом.

Организация самостоятельно определяет способы и методы начисления амортизации, в том числе по объектам одного наименования. До окончания срока полезного использования амортизируемых объектов способы и методы начисления амортизации разрешается пересматривать в начале календарного года с обязательным отражением в учетной политике (книге учета основных средств у индивидуальных предпринимателей), за исключением случаев, предусмотренных в пунктах 47 и 48 Положения.

При пересмотре способов и методов начисления амортизации недоамортизированная стоимость объекта распределяется на оставшийся срок его полезного использования (в соответствии с применяемыми способами и методами начисления) в порядке, установленном пунктами 78 - 90 Положения.

Линейный способ заключается в равномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение всего нормативного срока службы или срока полезного использования объекта основных средств. Годовые нормы начисления амортизации в первом и каждом из последующих лет срока эксплуатации объекта у одного балансодержателя или собственника совпадают. Несовпадение этих норм возможно в случаях изменения условий эксплуатации объектов (коэффициентов сменности работы машин и оборудования, среды, в которой они эксплуатируются, иных отклонений от установленных базовых режимов работы и других условий в соответствии с действующим законодательством).

При линейном способе годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из амортизируемой стоимости объекта основных средств и нормативного срока службы или срока его полезного использования путем умножения амортизируемой стоимости на принятую годовую линейную норму амортизационных отчислений.

Пример.

По состоянию на 1 января 2003 г. организация в полном объеме перешла на новую амортизационную политику; первоначальная стоимость транспортного средства – 5 000 000 руб., сумма накопленной амортизации – 3

000 000 руб., фактический срок службы – 3 года и 3 месяца. До 2002 г. применялась норма 10% (при нормативном сроке службы 10 лет ($1 \times 100 / 10$)), при переходе на новую амортизационную политику установлен срок полезного использования в рамках диапазонов сроков полезного использования – 6 лет. Применяется линейный способ начисления амортизации.

Годовая норма амортизации: $1 \times 100 / 2,75 = 36,36\%$ (норма рассчитывается до пяти знаков после запятой).

Амортизируемая стоимость (для основных средств, числившихся по состоянию на 1 января 2003 г., – остаточная стоимость) составит: $5\,000\,000 - 3\,000\,000 = 2\,000\,000$ руб.

Годовая сумма амортизации: $2\,000\,000 \times 36,36\% = 727\,200$ руб.

Месячная сумма амортизации: $727\,200 / 12 = 60\,600$ руб. или $2\,000\,000 \times 3,03\% = 60\,600$ руб. ($36,36 / 12 = 3,03\%$). В этой сумме амортизационные отчисления начислялись в течение 2003 г.

Если с 1 января 2004 г. организация не изменила способ начисления амортизации, то амортизируемая стоимость не пересчитывается, она только переоценивается в результате переоценки, проводимой по решению Правительства. Для примера организация производит переоценку на 1 января 2004 г. индексным методом с применением индекса декабря 2003 г. к декабрю 2002 г. – 1,1512 (выбран условно).

Поэтому в 2004 г. амортизация начисляется от переоцененной амортизируемой стоимости, которая составит 2 302 400 руб. ($2\,000\,000 \times 1,1512$).

Исходя из утвержденной нормы амортизации годовая сумма амортизационных отчислений за 2004 г. составит 837 152 руб. ($2\,302\,400 \times 36,36\%$), соответственно месячная – 69 762 руб. ($837\,152 / 12$).

Например, при проведении переоценки по состоянию на 1 января 2005 г. будет применяться индекс 1,5161 (условное число), тогда амортизируемая стоимость будет равна 3 490 669 руб. ($2\,302\,400 \times 1,5161$), годовая сумма амортизационных отчислений:

$3\,490\,669 \times 36,36/100 = 1\,269\,207$ руб., месячная – 105 767 руб.

Начисление амортизационных отчислений за весь срок полезного использования

(руб.)

месяц ы годы	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Ито го
2003	60 600	60 600	60 600	60 600	60 600	60 600	60 600	60 600	60 600	60 600	60 600	60 600	727 200
2004	69 762	69 762	69 762	69 762	69 762	69 762	69 762	69 762	69 762	69 762	69 762	69 770	837 152
2005	105	105	105	105	105	105	105	105	106	–	–		952

	767	767	767	767	767	767	767	767	120				256
--	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	--	--	--	-----

Нелинейный способ заключается в неравномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств.

Объектом применения нелинейного способа начисления амортизации являются передаточные устройства, рабочие, силовые машины и механизмы, оборудование (включая оборудование связи, лабораторное и учебное оборудование), вычислительная техника и оргтехника, транспортные средства и другие объекты основных средств, которые непосредственно участвуют в процессе производства продукции (работ, услуг), включая антенны, взлетно-посадочные полосы, измерительные и регулирующие приборы и устройства (устройства системы гражданской авиации, оборудование системы посадки и наземные средства вождения самолета, аппаратура диспетчерского управления специальных видов связи и другие), инструмент, рабочий скот, а также объекты лизинга.

Нелинейный способ начисления амортизации не распространяется на следующие виды машин, оборудования и транспортных средств:

машины, оборудование и транспортные средства с нормативным сроком службы до 3 лет, легковые автомобили (кроме эксплуатируемых в качестве служебных и используемых для услуг такси);

отдельные виды оборудования гражданской авиации, срок полезного использования которых определяется исходя из установленных ресурсов;

уникальную технику и оборудование, предназначенные для использования только при определенных видах испытаний и производства ограниченного вида конкретной продукции;

предметы интерьера, включая офисную мебель;

предметы для отдыха, досуга и развлечений.

При нелинейном способе годовая сумма амортизационных отчислений рассчитывается методом суммы чисел лет либо методом уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения от 1 до 2,5 раза. Нормы начисления амортизации в первом и каждом из последующих лет срока применения нелинейного способа могут быть различными.

С целью сокращения учетных работ по объектам, применительно к которым комиссией выбран нелинейный способ начисления амортизации, организации вправе временно до окончания календарного года, в течение которого эти объекты были приняты в эксплуатацию, начислять амортизацию по ним линейным способом. С начала следующего календарного года амортизация по данным объектам начисляется одним из методов нелинейного способа, определенным комиссией. *К нелинейному способу начисления амортизации относятся метод суммы чисел лет и метод уменьшаемого остатка.*

Применение метода суммы чисел лет предполагает определение годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и отношения, в числителе которого - число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Сумма чисел лет срока полезного использования объекта определяется по следующей формуле:

$$\text{СЧЛ} = \frac{\sum_{\text{пи}} C \times (\sum_{\text{пи}} C + 1)}{2}, \quad (2)$$

где СЧЛ - сумма чисел лет выбранного организацией самостоятельно в пределах установленного диапазона срока полезного использования объекта;

C - выбранный организацией самостоятельно в пределах пи

установленного диапазона срок полезного использования объекта.

Пример:

В марте 2002 г. приобретено транспортное средство стоимостью 7 000 000 руб. Срок полезного использования установлен в соответствии с диапазонами сроков полезного использования на уровне 6 лет.

Сумма чисел лет срока полезного использования составляет 21 год (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6).

В первый год эксплуатации указанного объекта могут быть начислены амортизационные отчисления в размере 28,57% (6 / 21 × 100), что составит 1 999 900 руб.; во второй год – 23,81% (5 / 21 × 100), что составит 1 666 700 руб.; в третий год – 19,05% (4 / 21 × 100), что составит 1 333 500 руб.; в четвертый год – 14,29% (3 / 21 × 100), что составит 1 000 300 руб.; в пятый год – 9,52% (2 / 21 × 100), что составит 666 400 руб.; в шестой год – 4,76% (1 / 21 × 100), что составит 333 200 руб.

При методе уменьшаемого остатка годовая сумма начисленной амортизации рассчитывается исходя из определяемой на начало отчетного года недоамортизированной 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 (от 1 до 2,5 раза), принятого организацией.

Производительный способ начисления амортизации объекта основных средств активов заключается в начислении организацией амортизации исходя из амортизируемой стоимости объекта и отношения натуральных показателей объема продукции (работ, услуг), выпущенной (выполненных) в текущем периоде, к ресурсу объекта, определенному в соответствии с пунктом 25 Положения.

Амортизационные отчисления рассчитываются производительным способом в каждом отчетном году по следующей формуле:

$$AO_t = \frac{AC}{\sum_{t=1}^n OPR_t} \times OPR_t, \quad (3)$$

где AO_t - сумма амортизационных отчислений в году t ;

AC - амортизируемая стоимость объекта;

OPR_t - прогнозируемый в течение срока эксплуатации объекта объем

продукции (работ, услуг) в году t ;

$t = 1, \dots, n$ - годы срока полезного использования объекта.

Пример.

В июне 2003 г. приобретен автомобиль грузоподъемностью более 2 т с предполагаемым пробегом до 500 тыс. км стоимостью 60 млн. руб. В отчетном периоде, т.е. в июле, пробег составил 5 тыс. км, следовательно, сумма амортизационных отчислений исходя из соотношения первоначальной стоимости и предполагаемого объема продукции составит 600 000 руб. (60 000 000 × 5 000 / 500 000). Так, ежемесячно амортизация начисляется от 60 млн. руб. С 1 января 2004 г. амортизация будет начисляться от этой же стоимости, но с учетом переоценки, т.е. она не пересчитывается ежегодно до уровня остаточной.

Применение линейного, нелинейного или производительного способов начисления амортизации по объектам одного наименования предусматривает выделение их в отдельные подгруппы.

Месячная норма амортизации при линейном и нелинейном способах ее начисления составляет 1/12 ее годовой нормы с месяца начала начисления амортизации.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств, используемым в предпринимательской деятельности, производятся на протяжении всего срока полезного использования объектов и вне зависимости от источника их приобретения отражаются следующим образом:

при нахождении объектов основных средств в эксплуатации; в простое, в том числе в связи с проведением ремонтов, продолжительностью до трех месяцев - путем ежемесячного включения амортизационных отчислений в издержки производства или обращения;

при нахождении объектов основных средств:

в простое, в том числе в связи с проведением ремонтов, продолжительностью свыше трех месяцев;

в простое, вызванном полной остановкой производства продукции (работ, услуг) в структурном подразделении организации или организации в целом;

в запасе;

на консервации свыше 1 года - путем ежемесячного включения амортизационных отчислений в состав внереализационных расходов.

Расчет и отражение в бухгалтерском учете сумм амортизационных отчислений при изменении условий функционирования объектов основных средств, участвующих в предпринимательской деятельности, производятся в порядке, изложенном в пунктах 78 - 85 Положения.

Амортизация по объектам основных средств, не используемым в предпринимательской деятельности, которые в отчетном месяце не эксплуатировались, начисляется с включением в состав внереализационных расходов исходя из установленных нормативных сроков службы.

Амортизационные отчисления от стоимости амортизируемых объектов, одновременно используемых в предпринимательской деятельности и в деятельности, не связанной с извлечением дохода, в каждой из этих частей производятся линейным способом по нормам, рассчитанным исходя из установленных нормативных сроков службы и равных им сроков полезного использования.

Организация, избравшая в текущем году для начисления амортизации по отдельным амортизируемым объектам линейный способ на основе срока полезного использования, не достигающего установленного нормативного срока службы, либо нелинейный способ, обязаны предусмотреть в своей учетной политике возможность единовременного перехода в течение отчетного года по решению руководителя или собственника только к линейному способу начисления амортизации исходя из сроков полезного использования, равных установленным нормативным срокам службы, по всем амортизируемым объектам в случае непредвиденного изменения условий производства и реализации продукции (работ, услуг), приводящего к появлению убытков.

По объектам основных средств, приобретенным некоммерческими организациями за счет собственных источников (без привлечения средств республиканского и / или местных бюджетов) и используемым в

предпринимательской деятельности, организации вправе применять сроки полезного использования, нормы, способы, методы и правила начисления амортизации, установленные для объектов, используемых в предпринимательской деятельности.

Организации с иностранными инвестициями осуществляют амортизационные отчисления по нормам и в порядке, установленном Положением, если иной состав групп амортизируемого имущества (включая долгосрочно арендованное), сроки и способы его амортизации не предусмотрены их учредительными документами.

В целях своевременного обеспечения экономически обоснованных условий воспроизводства основных средств, используемых в предпринимательской деятельности организаций, применяющих линейный способ начисления амортизации (как по всем, так и по отдельным объектам), допускается *текущая индексация амортизационных отчислений*. Индексация способствует избежанию резких колебаний величины амортизационных отчислений в результате периодической переоценки основных средств и ее влияния на изменение финансово-экономических показателей работы организаций по не зависящим от них причинам.

Право ежемесячной индексации амортизационных отчислений по объектам, используемым в предпринимательской деятельности, принимаемой в расчет при ценообразовании, предоставляется организациям, если уровень инфляции по индексу потребительских цен за предшествующий месяц к предыдущему месяцу составил не менее 2 процентов.

Сумма индексации амортизационных отчислений при формировании цен на производимую продукцию (работы, услуги) учитывается, начиная с месяца, следующего за отчетным, исходя из индекса изменения цен на продукцию производственно-технического назначения за месяц, предшествующий отчетному, к декабрю предыдущего года.

Если уровень инфляции по индексу потребительских цен за предшествующий месяц не превысил 2 процента, отражение суммы индексации в отчетном месяце при ценообразовании производится исходя из коэффициента изменения стоимости основных средств, использовавшегося при предыдущей индексации.

Применительно к основным средствам, состоящим на балансе организации на 1 января текущего года, отражение результатов индексации амортизационных отчислений в бухгалтерском учете производится ежемесячно, исходя из начисленной за месяц суммы амортизации и индекса изменения цен на продукцию производственно-технического назначения за отчетный месяц по отношению к декабрю предыдущего года, публикуемого Министерством статистики и анализа Республики Беларусь в месяце, следующем за отчетным (вне зависимости от уровня потребительских цен).

Индексация амортизационных отчислений от стоимости основных средств, поступивших в отчетном году, производится ежемесячно исходя из индекса

изменения цен на продукцию производственно-технического назначения за отчетный месяц по отношению к месяцу ввода в эксплуатацию этих объектов.

В бухгалтерском учете коммерческих организаций сумма индексации отражается по дебету счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 44, субсчет 1 "Коммерческие расходы", 44, субсчет 2 "Издержки обращения" в корреспонденции с кредитом счета 83 "Добавочный фонд". Сумма начисленной индексации принимается в расчет при определении величины амортизационного фонда воспроизводства основных средств.

При проведении переоценки на сумму индексации делается запись по дебету счета 83 "Добавочный фонд" и кредиту счета 02 "Амортизация основных средств".

При превышении начисленной за год суммы амортизационных отчислений с учетом их ежемесячной индексации над суммой амортизации, полученной по результатам переоценки основных средств, на величину превышения делается сторнировочная запись по дебету счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 43, субсчет 1 "Коммерческие расходы", 44, субсчет 2 "Издержки обращения" в корреспонденции с кредитом счета 83 "Добавочный фонд". Одновременно производится пересчет и корректировка суммы начисленного за год амортизационного фонда сторнировочной записью по дебету забалансового счета 010 "Амортизационный фонд воспроизводства основных средств".

В случае, если сумма амортизации, исчисленная по результатам переоценки, превышает сумму фактически произведенных амортизационных отчислений с учетом индексации, размер амортизационного фонда не пересматривается.

Если по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, основные средства не подлежали переоценке, начисленная в отчетном году сумма индексации амортизационных отчислений не исключается из состава издержек производства или обращения. Размер сформированного амортизационного фонда не пересматривается.

В течение года, следующего за отчетным, индексация амортизационных отчислений производится в установленном порядке, исходя из индекса изменения цен на продукцию производственно-технического назначения, рассчитанного по отношению к декабрю года, предшествующего дате последней переоценки.

При пересмотре способов и методов начисления амортизации основных средств амортизационные отчисления рассчитываются следующим образом:

- при переходе с линейного на нелинейный способ или наоборот - исходя из недоамортизированной стоимости объекта и остаточного срока его полезного использования на первое число месяца, следующего за месяцем, в

котором было принято решение об изменении. Расчет амортизационных отчислений вновь устанавливаемым способом (методом) производится с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором было принято решение о переходе;

- при переходе от производительного к линейному или нелинейному способу начисления амортизации - исходя из недоамортизированной стоимости объекта на дату перехода и остаточного срока его полезного использования. Решением комиссии выбирается один из следующих вариантов расчета остаточного срока полезного использования:

1) по формуле:

$$C_{\text{ои}}^{\text{п}} = C_{\text{фэ}} \times \frac{P_{\text{и}}}{P_{\text{у}}} - C_{\text{фэ}}, \quad (6)$$

где $C_{\text{ои}}^{\text{п}}$ - остаточный срок полезного использования объекта после

изменения порядка начисления амортизации;

$P_{\text{и}}$ - использованный ресурс объекта на дату перехода от

производительного к линейному или нелинейному способам начисления амортизации;

$P_{\text{у}}$ - ресурс объекта, установленный для расчета производительным

способом в соответствии с пунктом 25 настоящего Положения;

$C_{\text{фэ}}$ - срок фактической эксплуатации объекта до изменения порядка

начисления амортизации (полных лет, месяцев).

При этом общий срок полезного использования, рассчитанный как сумма остаточного срока полезного использования, исчисленного по приведенной выше формуле, и срока его фактической эксплуатации на дату перехода от производительного к линейному или нелинейному способам начисления амортизации, не должен превышать нормативный срок службы, установленный действующей классификацией по соответствующей позиции, более чем на 1 год;

2) в случае, если сумма остаточного срока полезного использования, исчисленного по приведенной выше формуле, и срока фактической эксплуатации объекта на дату перехода превышает нормативный срок службы, установленный действующей классификацией по соответствующей позиции, остаточный срок полезного использования определяется как разность нормативного срока службы и срока фактической эксплуатации на эту дату;

3) в случае, если срок фактической эксплуатации объекта на дату перехода равен нормативному сроку службы, установленному действующей классификацией по соответствующей позиции, или превышает его, остаточный срок полезного использования выбирается исходя из технических характеристик объекта и его потребительских свойств на дату перехода;

4) расчет амортизационных отчислений линейным или нелинейным способом производится с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором было принято решение о переходе.

При переходе с линейного или нелинейного к производительному способу начисления амортизации амортизационные отчисления рассчитываются исходя из недоамортизированной стоимости объекта на дату перехода и установленного ресурса; расчет амортизационных отчислений производительным способом производится начиная с даты принятия решения о переходе.

По не оконченным строительством или не оформленным актами приемки объектам капитального строительства или их частям, фактически эксплуатируемым организациями, которым они будут переданы в состав основных средств, амортизация начисляется на основании справки о стоимости указанных объектов или их частей по данным учета капитальных вложений исходя из нормативного срока службы, установленного комиссией, линейным способом и учитывается в составе расходов будущих периодов. При оформлении актами ввода в действие этих объектов и зачислении их в состав основных средств производится уточнение ранее начисленной суммы амортизационных отчислений в составе расходов будущих периодов с учетом стоимости введенного объекта основных средств и включение в состав затрат текущего периода уточненной суммы амортизационных отчислений.

Для отражения движения амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств предназначен счет 02 «Амортизация основных средств». Сальдо по счету означает сумму накопленной амортизации основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, полученных в аренду (лизинг), доверительное управление, а также имущества, передаваемого в аренду (лизинг).

По кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» отражается начисленная сумма амортизации основных средств в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (расходов на реализацию) 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» (в случаях, установленных законодательством), переоценка накопленной амортизации. По мере начисления амортизации по безвозмездно полученным основным средствам производится запись по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления» и кредиту счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 1 «Внереализационные доходы».

В случае, если по безвозмездно полученным основным средствам амортизация не начисляется, суммы, учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления», списываются в кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 1 «Внереализационные доходы» ежемесячно в течение срока полезного использования или нормативного срока службы равными долями.

Суммы амортизационных отчислений по основным средствам отрасли растениеводства предварительно учитываются на аналитическом счете «Нераспределенные амортизационные отчисления», открываемом к счету 20-1. В конце года производится их распределение на отдельные культуры и другие объекты с отражением по дебету счета 20-1 и кредиту счета 20-1, аналитический счет «Нераспределенные амортизационные отчисления». Распределение сумм амортизационных отчислений отрасли растениеводства производится в зависимости от групп основных средств:

Группы основных средств	Принцип распределения амортизации
Тракторы	Пропорционально стоимости израсходованного топлива
Почвообрабатывающие машины и орудия	Пропорционально количеству обработанных гектаров
Постройки для хранения удобрений и машины для их внесения	Пропорционально количеству внесенных удобрений
Сеялки для посева зерновых колосовых, бобовых и масличных культур	Пропорционально посевным площадям указанных культур
Машины для уборки зерновых колосовых, бобовых и масличных культур	Пропорционально уборочным площадям указанных культур
Зернохранилища, амбары, площадки, навесы и машины для очистки и сушки зерна	Пропорционально валовому сбору зерна и трав
Машины для сеноуборки	Пропорционально уборочным площадям
Машины и аппараты по борьбе с болезнями и вредителями сельхозкультур	Пропорционально обработанной площади
Машины для возделывания и уборки	Относится непосредственно на

картофеля. Картофелехранилища	данную культуру
Машины для возделывания и уборки овощных культур. Овощехранилища	Относится непосредственно на данную культуру
Машины для возделывания и уборки сахарной свеклы	Относится непосредственно на данную культуру
Машины для возделывания и уборки льна	Относится непосредственно на данную культуру

Амортизационные отчисления по объектам аренды (лизинга) производятся ежемесячно в течение срока договора аренды (лизинга) вне зависимости от того, находится объект на балансе у арендатора (лизингополучателя) или у арендодателя (лизингодателя).

По дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 01 «Основные средства» (субсчет 11 «Выбытие основных средств») отражается списание сумм начисленной амортизации при выбытии (продажа, списание, частичная ликвидация, безвозмездная передача и другие) объектов основных средств. Аналогичная запись производится при списании суммы начисленной амортизации по недостающим или полностью испорченным основным средствам.

Не производится начисление амортизации по объектам жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.), объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного хозяйства, дорожного хозяйства и т.д.), продуктивному скоту, многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста.

По объектам жилищного фонда, внешнего благоустройства и другим объектам, воспроизводство которых уже осуществлялось за счет собственных источников или с привлечением бюджетных средств, амортизация не начисляется, а определяется потеря стоимости основных средств, которая отражается на счете 014 «Потеря стоимости основных средств» в конце года в порядке, установленном законодательством.

Амортизацию начисляют в течение всего срока полезного использования или нормативного срока службы.

К счету 02 «Амортизация основных средств» могут быть открыты следующие субсчета:

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».

Счет 02 «Амортизация основных средств» корреспондирует с кредитом счетов:

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующий счет
1	Отражение сумм амортизации по арендованным (взятым в лизинг) основным средствам, возвращенным арендодателю (лизингодателю)	01-11
2	Списание сумм накопленной амортизации по выбывшим основным средствам, включая рабочий скот по причине продажи, списания, частичной ликвидации, передачи безвозмездно, недостачи, порчи и т.д.	01-11
3	Присоединение суммы амортизации по долгосрочно арендуемым основным средствам к сумме амортизации по собственным основным средствам при выкупе их арендатором у арендодателя (лизингодателя)	02
4	Списание начисленной арендодателем (лизингодателем) амортизации при выбытии сдаваемого в аренду (лизингового) имущества (если по условиям договора в период аренды (лизинга) объекты находились на балансе арендодателя (лизингодателя)	03-4
5	Списание накопленной амортизации по переданным основным средствам подразделениям, выделенным на самостоятельный баланс	79
6	Списание излишне начисленной суммы амортизационных отчислений за предыдущие годы (предшествующие отчетному)	92

Счет 02 «Амортизация основных средств» корреспондирует с дебетом следующих счетов

1	Отражение начисленной амортизации при переходе права собственности на лизинговое имущество к лизингополучателю (арендатору)	02-2
2	Начисление амортизации основных средств, используемых при строительстве объектов хозяйственным способом	08
3	Начисление амортизации основных средств, используемых в основном производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг (основных средств, используемых в растениеводстве, животноводстве, промышленных производствах)	20

4	Начисление амортизации основных средств, используемых во вспомогательных производствах, в том числе по рабочему скоту	23
5	Начисление амортизации по машинно-тракторному парку, самоходным машинам, производственному оборудованию в промышленных организациях АПК, строительным машинам и оборудованию (в подрядных строительных организациях). Распределение сумм амортизационных отчислений по машинно-тракторному парку и самоходным машинам на отдельные культуры и другие объекты отражается по дебету счета 20-1 и кредиту счета 24	24
6	Начисление амортизации основных средств общепроизводственного назначения	25
7	Начисление амортизации основных средств общехозяйственного назначения	26
8	Начисление амортизации основных средств, используемых в обслуживающих производствах и хозяйствах	29
9	Начисление амортизации основных средств, используемых при реализации товаров, готовой продукции	44
10	Отражение в учете амортизации основных средств в структурных подразделениях, выделенных на отдельный баланс	79
11	Корректировка начисленной амортизации при переоценке основных средств: дооценка уценка отражается методом «красное сторно»	83 83
12	Начисление амортизации объектов основных средств, переданных в аренду, если сдача имущества в аренду является основным видом деятельности	90
13	Начисление амортизации имущества, переданного в лизинг	90
14	Начисление амортизации объектов основных средств, переданных в аренду, если сдача имущества в аренду не является основным видом деятельности	91
15	Начисление амортизации объектов основных средств, находящихся на консервации сроком свыше 1 года, в простое (в т. числе в ремонте) свыше 3-х месяцев, в запасе	91
16	Начисление амортизации основных средств, не участвующих в предпринимательской деятельности (за исключением обслуживающих производств и хозяйств)	92
17	Начисление амортизации ссудодателем при передаче в безвозмездное пользование основных средств другим организациям	92

18	Начисление амортизации, включаемой в состав затрат в будущих отчетных периодах (начисление амортизации по основным средствам, участвующим в освоении новых производств, по эксплуатируемым неоконченным объектам капитального строительства)	97
----	--	----

Для учета начисленной амортизации основных средств сельскохозяйственными организациями применяются следующие регистры:

- Ведомость расчета амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств (форма № 48-АПК);

- Ведомость начисления амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств (форма № 49-АПК).

Ведомость расчета амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств (форма № 48-АПК) предназначена для определения амортизационных отчислений и отчислений в резерв на ремонт основных средств (при его образовании в соответствии с учетной политикой организации) по каждому виду (группе) и наименованию основных средств и отнесения начисленных сумм на затраты производства (или за счет других источников). Составляется по состоянию на 1 января каждого отчетного года. По каждому виду (группе) наименованию основных средств исходя из амортизируемой стоимости, годовой и месячной норм амортизации определяется сумма амортизационных отчислений годовая и месячная по тем основным средствам, по которым амортизация начисляется линейным и нелинейными способами начисления амортизации. По основным средствам, по которым амортизация начисляется производительным способом, в ведомости формы № 48-АПК указывается амортизируемая стоимость, ресурс объекта и сумма амортизационных отчислений на единицу использования ресурса.

Ведомость формы № 48-АПК рассчитана для включения всех наименований основных средств, поэтому к ней предусмотрены вкладные листы, сшиваемые в необходимом количестве (исходя из номенклатуры объектов основных средств) в одну тетрадь. При необходимости указанную ведомость можно вести по каждому подразделению.

В ведомости предусмотрен раздел «Расчет резерва предстоящих затрат на ремонт основных средств (Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов»)». В данном разделе формируются годовая и месячная суммы резерва предстоящих затрат на ремонт основных средств в соответствии с методикой, определенной учетной политикой организации.

Ведомость начисления амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств (форма № 49-АПК) предназначена для ежемесячного определения суммы амортизации и отчислений в резерв на ремонт основных средств.

Ведомость имеет четыре раздела:

2. Расчет начисления амортизации линейным и нелинейными способами;
3. Расчет начисления амортизации производительным способом;
4. Сводная ведомость начисления амортизации;
5. Ведомость начисления резерва на ремонт основных средств.

Первый раздел предназначен для ежемесячного определения суммы амортизации по основным средствам, амортизация по которым определяется линейным или нелинейными способами с учетом поступивших и выбывших за предыдущий месяц основных средств и отчислений в резерв на ремонт основных средств. Для этого в ведомости по каждому виду поступивших или выбывших основных средств указывают их амортизируемую стоимость, годовую и месячную норму амортизации, сумму амортизационных отчислений по поступившим (+) и выбывшим (-) основным средствам за предыдущий месяц при начислении амортизации линейным и нелинейными способами начисления амортизации.

Расчет производят следующим образом: к сумме амортизации, начисленной в предыдущем месяце (графа 5), прибавляют определенные в отчетном месяце суммы амортизационных отчислений по поступившим объектам (графа 7) и вычитают амортизационные отчисления по выбывшим основным средствам (графа 9).

Второй раздел предназначен для начисления амортизации производительным способом. Расчет амортизационных отчислений производится ежемесячно по тем основным средствам, по которым установлен производительный способ, так как показатель фактического использования ресурса является величиной переменной.

Третий раздел предназначен для обобщения начисления амортизации, отраженной в первых двух разделах ведомости по корреспондирующим счетам.

В четвертом разделе группируются данные по начислению резерва на ремонт основных средств по корреспондирующим счетам.

Данные ведомости формы № 49-АПК сверяются с показателями журнала-ордера № 10-АПК.

7.6. Учет затрат на ремонт и восстановление основных средств

Системы технического обслуживания, ремонта, модернизации и реконструкции объектов основных средств представляют собой комплекс взаимосвязанных организационных и технических мероприятий, направленных на обеспечение сохранности основных средств.

В процессе использования объектов основных средств возникают затраты, которые направлены:

на улучшение состояния объекта для продления срока службы, ресурса и / или повышения его производительности. Затраты на проведение модернизации,

реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки, технического диагностирования и соответствующего освидетельствования, иных работ капитального характера не включаются в себестоимость, а относятся на увеличение первоначальной (восстановительной) стоимости объектов основных средств после окончания работ. Фактические затраты по перечисленным работам отражаются в бухгалтерском учете записями: по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - при осуществлении работ подрядным способом; и по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" и кредиту счетов 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" - при осуществлении работ хозяйственным способом. Указанные фактические затраты после окончания работ относятся на увеличение первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств и отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 01 "Основные средства" в корреспонденции с кредитом счета 08 "Вложения во внеоборотные активы";

на поддержание основных средств в рабочем состоянии. К таким затратам относятся расходы на технический осмотр и уход, на проведение текущего, среднего и капитального ремонтов, которые включаются в себестоимость товаров, продукции, работ, услуг и отражаются в бухгалтерском учете записями: по дебету счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 44, субсчет 2 "Издержки обращения" и другие и по кредиту счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - при осуществлении работ подрядным способом; и по дебету счета 23 "Вспомогательные производства" и кредиту счетов 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" и других - при осуществлении работ хозяйственным способом.

Произведенные в процессе восстановления объектов основных средств затраты отражаются в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому они относятся, на основании оформленных в установленном порядке актов выполненных работ, оказанных услуг.

В целях равномерного включения затрат на ремонт в себестоимость продукции (работ, услуг) организациям предоставлено право формировать резерв на ремонт основных средств. Резерв на текущий ремонт основных средств формируется исходя из сметной стоимости ремонта. Предстоящие затраты на капитальный ремонт арендованных основных средств подлежат ежемесячному резервированию равными долями, исходя из его сметной стоимости и предусмотренного договором срока аренды. Порядок формирования резерва на ремонт должен быть закреплен в учетной политике. Формирование резерва в бухгалтерском учете ежемесячно отражается записью

по дебету счетов учета затрат и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов». В дальнейшем фактические расходы на ремонт списываются записью по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов» и кредиту счета 23 «Вспомогательные производства».

Правильность образования и использования сумм резерва на ремонт основных средств периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и при необходимости корректируется методом «красное сторно» или дополнительной записью.

Ремонт основных средств рекомендуется проводить в соответствии с планом, который формируется по видам основных средств, подлежащих ремонту, в денежном выражении исходя из системы планово - предупредительного ремонта, разрабатываемым организацией с учетом технических характеристик основных средств, условий их эксплуатации и других причин.

При проведении капитального ремонта учет затрат ведется по отдельным объектам или группам основных средств. При этом следует исходить из того, что при капитальном ремонте:

оборудования и транспортных средств, как правило, производятся полная разборка агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов на новые и более современные, сборка, регулирование и испытание агрегата;

зданий и сооружений производится смена изношенных конструкций и деталей или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, которые имеют разный срок полезного использования, замена каждой такой части при восстановлении учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного объекта.

Затраты, производимые на ремонт основных средств, оформляются соответствующими первичными документами по учету расхода материальных ценностей, начисления оплаты труда, задолженности поставщикам за выполненные работы, оказанные услуги и другим видам расходов.

Приемка объектов по окончании капитального ремонта производится по акту приема - сдачи отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма ОС-3).

В целях равномерного включения предстоящих расходов на ремонт основных средств в издержки производства или обращения отчетного периода организация может создавать резерв расходов на ремонт основных средств (в том числе арендованных).

Затраты на ремонт арендованных (сданных в аренду) основных средств, производимые в соответствии с условиями договора за счет средств:

арендодателя - учитываются в общем порядке, установленном для отражения затрат на ремонт, и списываются в дебет счета учета финансовых результатов;

арендатора - включаются в себестоимость продукции (работ, услуг).

Затраты на технический осмотр и уход, затраты по поддержанию объектов основных средств в рабочем состоянии включаются в затраты на обслуживание производственного процесса.

Затраты на восстановление объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому они относятся.

При проведении ремонта основных средств следует учитывать особенность ремонтируемого объекта.

При ремонте зданий и сооружений организации руководствуются Положением об организации и проведении реконструкции, ремонта и технического обслуживания зданий, объектов коммунального и социально-культурного назначения. Нормами проектирования ВСН 58-88 (р) с учетом изменений № 1 к СНБ 1.01.01-97 «Система технического нормирования и стандартизации в строительстве. Национальный комплекс нормативно-технических документов. Основные положения».

Нормами определено, что:

- ремонт (капитальный, текущий и др.) здания или его частей, инженерных и транспортных коммуникаций и сооружений – комплекс ремонтных работ с целью восстановления исправности (работоспособности) элементов их конструктивного решения и систем инженерного оборудования, устройство лифтов и мусоропроводов, встроенных или пристроенных лестничных клеток, тамбуров, балконов, связанных с соблюдением нормативных требований, повышение термического сопротивления наружного ограждения зданий, благоустройство прилегающей территории. Ремонт транспортных коммуникаций и сооружений осуществляется по ведомственным нормативным документам, согласованным с Министерства строительства и архитектуры Республики Беларусь;

а) капитальный ремонт осуществляется с целью восстановления ресурса зданий, инженерных и транспортных коммуникаций и сооружений с заменой, при необходимости, конструктивных элементов и систем инженерного оборудования;

б) текущий ремонт осуществляется с целью восстановления работоспособности конструктивных элементов и систем инженерного оборудования.

Ремонт должен включать устранение неисправностей всех изношенных элементов, восстановление или замену (кроме полной замены каменных и бетонных фундаментов, несущих стен и каркасов) их на более долговечные и экономичные, улучшающие эксплуатационные показатели ремонтируемых зданий или помещений. При этом может осуществляться экономически целесообразная перепланировка здания или его части без изменения основных

технико-экономических показателей (площади и объема) здания и его функционального назначения;

- реконструкция зданий, инженерных и транспортных коммуникаций и сооружений (модернизация, техническое перевооружение) – комплекс строительных работ и организационно-технических мероприятий, связанных с изменением технико-экономических показателей (строительного объема и общей площади здания, вместимости, пропускной способности, мощности) и функционального назначения здания или инженерного сооружения в целях улучшения условий проживания, качества обслуживания, увеличения объема услуг, повышения производительности труда и качества выпускаемой продукции, повышения экологической надежности объекта;

- модернизация осуществляется с целью приведения в соответствие с действующими нормами и стандартами технико-экономических показателей застройки отдельных зданий, их элементов, а также технических характеристик, инженерных и транспортных коммуникаций и сооружений;

- техническое перевооружение осуществляется с целью улучшения качества и технических характеристик выпускаемой продукции, изменения ее номенклатуры, мощности производства, с заменой технологического оборудования, как правило, на существующих площадях предприятия.

Расчет резерва на отчетный год производится в Ведомости расчета амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств (форма № 48-АПК). Для этого предусмотрен раздел «Расчет резерва предстоящих затрат на ремонт основных средств (Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов»)». В данном разделе формируются годовая и месячная суммы резерва предстоящих затрат на ремонт основных средств в соответствии с методикой, определенной учетной политикой организации.

Для ежемесячного создания резерва на ремонт основных средств предназначен четвертый раздел Ведомости начисления амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств (форма № 49-АПК). В четвертом разделе группируются данные по начислению резерва на ремонт основных средств по корреспондирующим счетам.

7.7. Консервация объектов основных средств

Под консервацией основных фондов понимается их временное выведение в установленном порядке из хозяйственного оборота в целях обеспечения сохранности и возможности его дальнейшего функционирования. Консервация основных средств проводится в соответствии с Положением о порядке консервации основных производственных фондов, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 22 мая 2003 г. № 683.

Положение распространяется на имущество, относящееся к основным производственным средствам (в Положении - основные фонды) и находящееся

в собственности (хозяйственном ведении, оперативном управлении) республиканских унитарных предприятий и юридических лиц негосударственной формы собственности.

Под расконсервацией основных средств понимается их введение в установленном порядке в хозяйственный оборот.

Срок консервации основных средств устанавливается от трех месяцев до одного года и исчисляется с даты утверждения акта о консервации.

Под продлением срока консервации основных средств, который может быть не более одного года, понимается дальнейшее их нахождение в состоянии консервации без проведения расконсервации.

Повторной считается консервация, осуществляемая после проведения расконсервации. Проведение повторной консервации допускается не ранее чем через шесть месяцев после проведения расконсервации на срок до одного года.

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 процентов 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.

Работы по консервации основных средств включают:

прекращение использования основных средств в производственном процессе;

приведение основных средств в состояние, обеспечивающее сохранность зданий, сооружений, оборудования, иного имущества, а также безопасность технического персонала и населения, охрану окружающей среды.

К мероприятиям, осуществляемым в период консервации относятся:

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, исключающих 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, исключающих 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.

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.

Решение о консервации основных средств организаций оформляется в виде приказа республиканского органа государственного управления или иной государственной организации, подчиненной Правительству Республики Беларусь. В приказе определяются:

состав комиссии по проведению консервации основных средств организации, порядок и срок ее работы (председателем комиссии назначается заместитель руководителя республиканского органа государственного управления или иной государственной организации, подчиненной Правительству Республики Беларусь, в ведении которого (которой) находится данная организация);

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 начисления амортизации на консервируемые основные средства, находящиеся на консервации сроком не более 1 года. При нахождении основных средств на консервации сроком свыше 1 года амортизация начисляется, начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором истекает года нахождения объекта на консервации, линейным

способом по нормам, рассчитываемым исходя из остаточного нормативного срока службы и его недоамортизированной стоимости на первое число месяца начисления амортизации с отражением по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Организация обязана в течение одного месяца после утверждения акта о консервации основных средств представить указанный акт в Министерство экономики для учета его в Реестре имущества, находящегося в республиканской собственности, а также в налоговые органы, органы статистики.

Органы, принявшие решения о консервации основных средств, в течение шести месяцев после принятия данного решения представляют в Министерство экономики, Министерство финансов мероприятия по дальнейшему использованию, перепрофилированию либо отчуждению основных средств.

Расконсервация основных средств организаций проводится по решению органа, принявшего решение о проведении консервации. При необходимости по ходатайству руководителя организации может быть принято решение о досрочной расконсервации основных средств в установленном порядке.

Решение о расконсервации основных средств организации оформляется в виде приказа республиканского органа государственного управления или иной государственной организации, подчиненной Правительству Республики Беларусь. В приказе определяются:

состав комиссии по проведению расконсервации основных средств организации, порядок и срок ее работы (председателем комиссии назначается заместитель руководителя республиканского органа государственного управления или иной государственной организации, подчиненной Правительству Республики Беларусь, в ведении которого (которой) находится данная организация);

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.

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.

Решение о продлении срока консервации основных средств организаций принимается 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 фонды. Указанное предложение вносится не позднее чем за один месяц до истечения срока консервации.

Решение о повторной консервации основных средств организаций принимается по предложению организаций органом, принявшим решение о проведении консервации, по согласованию с Министерством экономики, Министерством по налогам и сборам, облисполкомом (Минским горисполкомом), на территории которого находятся основные фонды. Указанное предложение вносится не ранее чем через пять месяцев после расконсервации.

Решение о консервации имущества, относящегося к основным средствам и находящегося в частной собственности, принимается в порядке, установленном собственником, с уведомлением облисполкома (Минского горисполкома), на территории которого находятся основные средства, и согласованием с ним срока консервации.

Глава 8. УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

8.1. Сущность заработной платы и задачи ее учета.

Заработная плата - это выраженная в денежной форме доля труда работников организации в общественном продукте, поступающая в их личное потребление. Заработная плата каждого работника зависит как от его личного трудового вклада, так и от качества труда. Следовательно, заработная плата - важнейшее средство повышения заинтересованности работников в результатах своего труда, его производительности, увеличении объемов производства продукции и повышении ее качества.

Сельскохозяйственным организациям предоставлено право самостоятельно устанавливать формы и системы оплаты труда. При этом максимальный размер оплаты не ограничивается, а размер минимальной заработной платы регламентируются правительством Республики Беларусь.

Заработная плата является базой для определения размера отчислений в фонд социальной защиты населения, чрезвычайного налога, отчислений в фонд содействия занятости, подоходного налога. Поэтому необходимым условием правильного определения размера заработной платы является хорошо организованный бухгалтерский учет начисления и расчетов с работниками по оплате труда.

Бухгалтерский учет должен обеспечить:

- достоверное и своевременное документальное отражение фактических затрат труда различных категорий работников;
- достоверное отражение объемов выполненных работ и использования рабочего времени;
- контроль за правильностью применения норм и расценок, обеспечивающих точное начисление заработной платы;
- контроль за своевременным начислением заработной платы труда, пособий по временной нетрудоспособности и других выплат в установленные сроки их выдачи;
- контроль за своевременным и правильным удержанием причитающихся сумм платежей в бюджет, фонду социальной защиты населения и перечисление их по назначению;
- соблюдение порядка распределения оплаты труда по счетам бухгалтерского учета, обеспечивающим правильное исчисление затрат по объектам учета;
- составление отчетности по труду и предоставление ее в соответствующие органы.

Выполнение задач, стоящих перед учетом, будет способствовать не только укреплению трудовой и финансовой дисциплины, но и эффективному использованию трудовых ресурсов предприятия.

8.2. Формы и системы оплаты труда. Тарифная система.

На сельскохозяйственных предприятиях применяются две формы оплаты труда - сдельная и повременная. При сдельной оплате труда работник получает заработную плату за фактически выполненный объем работ (произведенную продукцию) исходя из установленных сдельных расценок. При повременной форме оплата труда производится за отработанное время с учетом квалификации работника независимо от объема выполненных работ.

Сдельная форма оплаты труда подразделяется на прямую, сдельно-премиальную, сдельно-прогрессивную и аккордную.

При прямой сдельной оплате труда заработок работнику начисляют за каждую единицу произведенной продукции (выполненных работ) по установленной сдельной расценке. Чтобы определить сдельную расценку, нужно дневную тарифную ставку рабочего-сдельщика разделить на норму выработки за смену.

Сдельно-премиальная система оплаты труда характеризуется тем, что исполнители, кроме основного заработка, получают премии за перевыполнение нормы выработки, повышение качества сельскохозяйственной продукции и т.п.

При сдельно-прогрессивной системе оплаты начисление заработка работнику производится по повышенным прогрессивно возрастающим расценкам при условии производства продукции сверх установленной нормы. Эта система оплаты труда в сельскохозяйственном производстве широкого применения не находит.

Аккордная система оплаты труда предусматривает, что расценки устанавливаются не по отдельным операциям, а на весь комплекс работ с выполнением их в определенный срок. При этом за досрочное и качественное выполнение работ сверх аккордной оплаты выплачиваются премиальные надбавки. Такая система оплаты наиболее часто применяется для начисления заработка работникам строительных бригад и других подразделений. Разновидностью аккордной системы является оплата труда работникам, не состоящим в штате предприятия, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договор подряда).

При сдельной форме оплаты труда работа может выполняться одним рабочим или бригадой. В связи с этим различают индивидуальную сдельную оплату труда и бригадную. При бригадной сдельной оплате труда распределение общего заработка между членами бригады производится в зависимости от коэффициента трудового участия (КТУ). Он устанавливается ежемесячно каждому члену бригады в зависимости от его трудового вклада, при этом учитывается производительность труда работника, качество выполняемых им работ, трудовая дисциплина и др.

Повременная оплата труда бывает двух видов: простая и повременно-премиальная.

Простая повременная оплата труда предусматривает, что труд рабочих оплачивается исходя только из количества отработанного времени и тарифных ставок. Служащие и специалисты получают должностной оклад за фактически отработанное время. При повременно-премиальной системе к основной повременной ставке добавляется премия. Это усиливает материальную заинтересованность работников в достижении установленных показателей.

Для усиления стимулирующей роли и определения справедливого размера заработной платы с учетом сложности, значимости и условий труда различных категорий персонала важное значение имеет **тарифная система**.

Она включает следующие элементы:

- единую тарифную сетку (ЕТС);
- тарифную ставку 1 разряда;
- единый тарифно-квалификационный справочник работ и профессий рабочих (ЕТКС);
- квалификационные справочники должностей служащих (КСД);
- иные квалификационные справочники, утверждаемые в установленном порядке.

Впервые единая тарифная сетка была введена постановлением Госкомтруда Республики Беларусь от 27.12.91г. В дальнейшем ЕТС претерпела изменения: сокращался и расширялся диапазон разрядов, изменялись межразрядные соотношения в пределах категорий работников, а также между группами специалистов, руководителей и др. В целом ЕТС представляет собой систему тарифных разрядов и соответствующих им тарифных коэффициентов по категориям работников.

Единая тарифная сетка, действующая в настоящее время, имеет 27 разрядов с диапазоном их 7,84:1. В соответствии с ней осуществляется тарификация работников всех отраслей экономики Республики Беларусь. При этом тарификация работников бюджетного сектора экономики производится по 27 разрядам, а внебюджетного – по 23 разрядам.

При помощи ЕТС осуществляется дифференция и регулирование тарифной части заработной платы, различных профессионально-квалификационных групп работников в зависимости от следующих факторов.

- сложности труда (квалификации – в пределах одной профессии, должности);
- содержание и характера труда у рабочих, технических исполнителей, руководителей подразделений административно-хозяйственного обслуживания, специалистов, руководителей организаций, производственных и функциональных подразделений;
- общих условий труда, сложности производимой продукции (работ, услуг), режимов труда и отдыха и других специфических факторов, характерных для отрасли, видов деятельности и т.д.

Тарифный (квалификационный) разряд, характеризующий уровень квалификации работников, зависит от степени сложности выполняемых работ (обязанностей), уровня теоретических и практических знаний, а также ответственности работника. Все эти требования заложены в квалификационных характеристиках, предусмотренных квалификационными справочниками.

Тарифные коэффициенты ЕТС показывают, во сколько раз тарифные ставки второго и последующих разрядов выше тарифной ставки первого разряда.

Тарификация - отнесение выполняемых работ к конкретным тарифным разрядам (должностям) и присвоение работникам соответствующей квалификации – осуществляется в соответствии с ЕТКС и КСД и иными квалификационными справочниками, утверждаемые в установленном порядке. Порядок тарификации определяется коллективным договором, соглашением или нанимателем. Следует отметить, что применение ЕТС не ограничивает прав нанимателей в выборе форм, систем и размеров оплаты труда, с помощью которых производится увязка заработной платы работников с результатами труда.

Тарифные ставки и должностные оклады работников устанавливаются исходя из тарифной ставки первого разряда, устанавливаемой в организации и соответствующего тарифного коэффициента ЕТС.

Рабочие всех отраслей хозрасчетного сектора экономики на ЕТС распределены с 1 по 8 разряд включительно. Отнесение работников к категории рабочих осуществляется в соответствии с Общегосударственным классификатором профессий рабочих и должностей служащих (ОКПД).

Кроме рабочих, тарифицируемых по разрядам, существует ряд профессий, разряды по которым не устанавливаются и в ЕТС не содержатся. Например, дворник, водитель автомобиля, продавец и др. Рабочим с такими профессиями устанавливаются месячные оклады.

В соответствии с Декретом Президента Республики Беларусь от 26 июня 1999г. №29 «О дополнительных мерах по совершенствованию трудовых отношений, укреплению трудовой и исполнительской дисциплины» Совет Министров Республики Беларусь утвердил Положение о порядке и условиях заключения контрактов нанимателей с работниками (Постановление СМ РБ от 25 сентября 1999г. №1476), которое вступило в силу с 27 сентября 1999г.

Согласно этому документу устанавливается общий порядок и условия заключения контрактов нанимателей с работниками

Контракт - это трудовой договор, заключаемый в письменной форме на определенный в нем срок, содержащий особенности по сравнению с общими нормами законодательства о труде и предусматривающий контрактную минимальную компенсацию за ухудшение правового положения работника.

Контракт может заключаться при приеме работника на работу, а также с работниками, трудовой договор с которыми был заключен на определенный срок. Об этом работник должен быть письменно предупрежден не позднее,

чем за один месяц до заключения контракта. Контракт заключается на срок не менее одного года в письменной форме в двух экземплярах и хранится у каждой из сторон. Он подписывается сторонами и является основанием для издания приказа (постановления, распоряжения) о приеме работника на работу или о заключении контракта с работником, трудовой договор с которым был заключен на определенный срок.

Контракт вступает в силу со дня его подписания или иного указанного в нем срока. В контракте должны быть указаны: дата подписания; место работы; должность, профессия или специальность работника; срок действия контракта; права сторон. При этом оговаривается право нанимателя на уменьшение либо лишения всех видов премий независимо от привлечения к дисциплинарной ответственности за отсутствие на рабочем месте без уважительных причин, несвоевременное выполнение или невыполнение трудовых обязанностей без уважительных причин, использованием государственного имущества не в служебных целях и др.

Изменение условий, продление или перезаключение контракта на новый срок производится по соглашению сторон в соответствии с законодательством.

Действие контракта может прекращаться как в связи с истечением его срока, так и по иным основаниям, предусмотренным законодательством о труде. В силу ряда причин контракт может быть расторгнут досрочно.

Если по истечении срока действия контракта трудовые отношения фактически продолжается ни одна из сторон не потребовала их прекращения, то контракт преобразуется в трудовой договор, заключенный на неопределенный срок. Споры, возникающие между сторонами контракта, рассматриваются судом в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

В соответствии с Декретом Президента Республики Беларусь от 26 июля 1999г. №29 «О дополнительных мерах по совершенствованию трудовых отношений, укреплению трудовой и исполнительской дисциплины» Совет Министров Республики Беларусь принял Постановление «О дополнительных мерах материального стимулирования высокопроизводительного и качественного труда» №1748 от 9 ноября 1999г., в котором предусмотрены показатели премирования для рабочих основного и обслуживающего производства, руководителей, специалистов, административно-управленческого персонала и других категорий работников.

В целях усиления зависимости оплаты труда руководителей организаций от результатов финансово-хозяйственной деятельности Совет Министров Республики Беларусь своим Постановлением от 25 июля 2002г. № 1003 «Об усилении зависимости оплаты труда руководителей организаций от результатов финансово-хозяйственной деятельности» утвердил Положение об условиях оплаты труда руководителей государственных организаций и

организаций с долей собственности государства в их имуществе (в редакции от 19.02.2004г. № 185).

Данный документ призван регулировать оплату труда руководителей государственных организаций, увязывая ее размер с результатами финансово-хозяйственной деятельности.

Размер, порядок и сроки оплаты руководителей являются обязательными условиями заключаемых с ними контрактов. Выплата заработной платы руководителям производится не ранее ее выплаты работникам организаций и в соответствии с процентом заработной платы, выплаченной работникам. Должностные оклады руководителей устанавливаются на основе тарифных коэффициентов Единой тарифной сетки работников Республики Беларусь и тарифной ставки первого разряда, действующей в организации. По решению собственника имущества либо органа, уполномоченного заключать контракт они могут повышаться по итогам работы за квартал до 50 % в зависимости от роста объемов производства (работ, услуг), исчисленного нарастающим итогом с начала года в сопоставимых ценах по сравнению с соответствующим периодом предыдущего года, увеличения удельного веса валютных поступлений в выручке, полученной от реализации продукции (работ, услуг) и других показателей и соблюдение установленного норматива запасов готовой продукции к среднемесячному объему производства.

Руководителям дополнительно по итогам работы за каждый квартал должностные оклады могут повышаться за каждый процентный пункт прироста рентабельности реализованной продукции (работ, услуг) к предыдущему кварталу в размере до 5 % (включительно), но не более чем на 25 % должностного оклада. Максимальный размер увеличения не может превышать 75 % должностного оклада руководителя. Кроме того, руководителям могут устанавливаться надбавки за:

- сложность и напряженность работы в размере до 50 процентов должностного оклада;
- продолжительность непрерывной работы (стаж работы) в размере, не превышающем 20 процентов должностного оклада.

Премирование руководителей по результатам финансово-хозяйственной деятельности производится по следующим показателям:

- рост выручки, полученной от реализации продукции (работ, услуг);
- выполнение доведенного показателя прибыли (рентабельности);
- снижение затрат на рубль товарной продукции.

Орган, заключивший контракт, вправе устанавливать и другие показатели премирования руководителя, связанные с эффективностью работы организации. При этом максимальный размер премии руководителя по результатам финансово-хозяйственной деятельности не может превышать 50 % должностного оклада. Руководителям убыточных организаций могут выплачиваться премии в зависимости от темпов снижения убыточности

производства продукции (работ, услуг) к предыдущему кварталу за каждый процент снижения в размере до 5 %, но не более 40 % должностного оклада.

Дополнительно из прибыли, остающейся в распоряжении организации, по итогам работы за квартал руководителям могут выплачиваться премии:

- за перевыполнение доведенных целевых показателей прогноза социально-экономического развития, выполнение заданий по сокращению бартерных операций, увеличение численности работников, принятых на дополнительно введенные рабочие места, в размере, не превышающем 50 % должностного оклада за квартал;
- за перевыполнение плана по прибыли (рентабельности) от реализации продукции (работ, услуг) дифференцированно в размере, не превышающем 25 % должностного оклада за квартал.

Руководителям могут выплачиваться из прибыли:

- специальные виды премий за внедрение новых видов техники и технологии, увеличение выпуска экспортной продукции, освоение производства новых видов продукции, экономию топливно-энергетических и материальных ресурсов, ввод в действие новых мощностей и объектов и другие. Общий размер специальных премий не может превышать 6 должностных окладов руководителя в год;
- вознаграждение по итогам работы за год согласно условиям выплаты указанного вознаграждения работникам организации в размере, установленном органом, заключившим контракт, но не более одного среднемесячного заработка в год;
- материальная помощь в размере до 1,7 должностного оклада в год и другие выплаты, в числе которых единовременные премии в связи с юбилейными датами предприятий, профессиональными праздниками, юбилейными датами рождения руководителя, увольнением его в связи с уходом на пенсию.

Выплата всех видов премий руководителю организации производится с разрешения органа, заключившего контракт.

8.3. Состав и характеристика фонда заработной платы.

Фонд заработной платы - это сумма средств в денежной и натуральной формах, распределяемая между персоналом предприятия в соответствии с количеством и качеством его труда.

Министерство статистики и анализа Республики Беларусь приказом от 11.12.98г. №293 по согласованию с Министерством труда, Министерством экономики, Министерством финансов и Национальным банком Республики Беларусь утвердило новую Инструкцию о составе фонда заработной платы и прочих выплат. В соответствии с этой Инструкцией в состав фонда заработной платы включаются начисленные организацией следующие выплаты:

- заработная плата за выполненную работу и отработанное время;
- поощрительные выплаты;
- выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда;
- оплата за неотработанное время;
- отдельные выплаты социального характера.

Рассмотрим содержание каждого вида выплат.

Заработная плата за выполненную работу и отработанное время:

заработная плата, начисленная работникам по тарифным ставкам и окладам за отработанное время; заработная плата, начисленная за выполненную работу работникам по сдельным расценкам или в процентах от выручки от реализации продукции (работ, услуг); процентное или комиссионное вознаграждение независимо от того, выплачивается ли оно дополнительно к тарифной ставке (окладу) или является основной оплатой; суммы индексации заработной платы с связи с повышением цен на товары и услуги; индексация (пеня) заработной платы за несвоевременную ее выплату; стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты; заработная плата квалифицированных рабочих, руководителей и специалистов предприятий, освобожденных и не освобожденных от основной работы и привлеченных для подготовки, переподготовки и повышения квалификации работников, для руководства производственной практикой учащихся и студентов; оплата труда за продукцию (работы, услуги), признанную браком не по вине работника; суммы, начисленные за выполненную работу лицам, привлеченным для работы на предприятии, согласно специальным договорам с государственными организациями на предоставление рабочей силы (военнослужащие, заключенные и т.п.), как выданные этим лицам, так и перечисленные государственным организациям; заработная плата в окончательный расчет по завершению года (или иного периода), обусловленная системами оплаты труда в сельскохозяйственных организациях ; заработная плата работников бухгалтерий за выполнение письменных поручений работников о перечислении из причитающейся им заработной платы страховых взносов по договорам добровольного страхования, коммунальных платежей и др.; заработная плата учащихся и студентов учебных заведений, проходящих производственную практику в организации, если расчет за выполненную работу производился предприятием непосредственно с учащимися и студентами; выплата разницы в окладах работникам, трудоустроенным из других предприятий и организаций с сохранением в течение определенного срока размеров должностного оклада по предыдущему месту работы, а также при временном замещительстве; выплата разницы между прежним заработком и заработком на новой работе в случае перевода работника на нижеоплачиваемую работу в связи с производственной травмой либо профессиональным заболеванием; доплаты за совмещение профессий, расширение зоны обслуживания, увеличение объема выполненных работ, выполнение обязанностей отсутствующего работника, за руководство

бригадой; доплаты учителям за классное руководство; заработная плата работников, состоящих в списочном составе предприятия, за выполнение, кроме основной работы, работы по совместительству (внутреннее совместительство) или договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда); заработная плата лиц, принятых на работу по совместительству из других предприятий; заработная плата работников несписочного состава: за выполнение работ по договорам гражданско-правового характера, включая договоры подряда, если расчеты за выполненную работу производятся с физическими, а не с юридическими лицами и не с предпринимателями. Размер средств на оплату труда определяется исходя из платежных документов; оплата услуг (гонорар) работников несписочного состава за чтение лекций, консультации, выступление по радио и телевидению, за не являющиеся объектами авторского права публикации в периодической печати и т.п.; суммы премий, вознаграждений, стоимость подарков, социальных льгот, начисленные (предоставленные) работникам, не состоящим в списочном составе предприятия (освобожденные профсоюзные работники, члены правления (совета) акционерного общества, учредители и другие лица, выполняющие работы).

Поощрительные выплаты:

а) *регулярные* (поощрительные) выплаты:

надбавки (доплаты) к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, классность, почетное звание, ученую степень, высокие достижения в труде, за сложность и напряженность работы, знание и применение иностранных языков и т.п.; ежемесячные или ежеквартальные надбавки к заработной плате за продолжительность непрерывной работы (вознаграждения за выслугу лет, стаж работы); премии и вознаграждения, носящие регулярный или периодический характер (выплачиваемые ежемесячно, ежеквартально), независимо от источников их выплаты; другие регулярные и поощрительные выплаты, включая денежную помощь (компенсацию), выплачиваемую всем или большинству работников на питание, проезд и т.п.;

б) *единовременные* (поощрительные) выплаты:

единовременные (разовые) премии и вознаграждения независимо от источников их выплаты; вознаграждения по итогам годовой работы, годовое вознаграждение за выслугу лет (стаж работы); премии за содействие изобретательству и рационализации; единовременная материальная помощь (денежная компенсация), выплачиваемая всем или большинству работников; вознаграждения к юбилейным датам, праздникам, торжественным событиям (включая подарки и материальную помощь); материальная помощь к отпуску, дополнительные выплаты при предоставлении ежегодного отпуска (сверх отпускных сумм, начисленных в соответствии с законодательством); стоимость бесплатно выдаваемых работникам в качестве поощрения акций или льгот по приобретению акций;

суммы прибыли, направленные на открытие лицевых счетов для своих работников; суммы чистой прибыли, выплаченные членам трудового коллектива.

Выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда: доплаты за работу в особых (неблагоприятных) условиях труда; доплаты к тарифным ставкам (окладам) за работу в зонах радиоактивного загрязнения; надбавки за работу в местностях с тяжелыми климатическими условиями; доплаты за работу в ночное время, за работу в многосменном режиме и режиме разделения рабочего дня на части; полевое довольствие; оплата работникам за дни отдыха (отгулы), предоставляемые в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени при суммированном учете рабочего времени, при вахтовом методе организации работ и других случаях, установленных законодательством; оплата за работу в выходные и праздничные (нерабочие) дни, в сверхурочное время; денежная компенсация за неиспользованный отпуск; другие выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда.

Оплата за неотработанное время: оплата ежегодных основных и дополнительных отпусков, предоставленных в соответствии с законодательством (без денежной компенсации за неиспользованный отпуск); оплата дополнительно предоставленных по коллективному договору (сверх предусмотренных законодательством) отпусков работникам; оплата свободного от работы дня в неделю матерям, воспитывающим троих и более детей или ребенка инвалида в возрасте до 16 лет, а также одиноким матерям, имеющим двоих и более детей такого же возраста; оплата льготных часов подростков, оплата специальных перерывов в работе в случаях, предусмотренных законодательством; оплата рабочего времени работников, привлекаемых к выполнению государственных или общественных обязанностей; заработная плата, сохраняемая по месту основной работы за работниками, привлекаемыми на сельскохозяйственные и другие работы; суммы, выплачиваемые нанимателем за время отпуска перед началом работы выпускникам профессионально-технических училищ; заработная плата за период обучения работников, направленных на подготовку, переподготовку, обучение вторым (смежным) профессиям и повышение квалификации; оплата учебных отпусков, предоставляемых работникам, обучающимся в учебных заведениях; заработная плата, сохраняемая по основному месту работы за время обследования или осмотра в медицинском учреждении за работниками, обязанными его проходить; оплата отпусков по инициативе нанимателя; оплата работникам-донорам за дни обследования и сдачи крови, а также за предоставляемые им дни отдыха; оплата за время вынужденного прогула; оплата простоев не по вине работника; другие виды выплат.

Отдельные выплаты социального характера: стоимость бесплатно предоставленных работникам отдельных отраслей экономики питания продуктов (пайков) в соответствии с законодательством (кроме стоимости

лечебно-профилактического питания); оплата (полная или частичная) стоимости питания работников предприятия (кроме предусмотренного законодательством); средства на возмещение расходов работников по оплате квартирной платы, коммунальных услуг, найму жилья; стоимость предоставленных работникам бесплатно или по сниженным ценам товаров, продукции, услуг (кроме продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты); стоимость топлива, предоставленного работникам бесплатно или по сниженным ценам; стоимость льгот по проезду работников железнодорожного, авиационного, речного, автомобильного транспорта и городского электротранспорта в соответствии с законодательством; оплата путевок работникам и членам их семей на лечение, отдых, экскурсии и путешествия за счет средств нанимателя; оплата абонементов в группы здоровья, занятий в секциях, клубах, протезирования, массажа, подписки на газеты и журналы, стоимость проездных билетов, приобретенных для личного пользования работников, и т.п.; другие расходы.

Кроме того, существуют различные выплаты и расходы, не учитываемые в составе фонда заработной платы, но увеличивающие доходы работников предприятия. К таким выплатам и расходам относят доходы по акциям и другие доходы от участия работников в собственности предприятия, пособия по государственному социальному страхованию и пособия семьям, воспитывающим детей старше 3-х лет; материальная помощь, предоставленная отдельным работникам по семейным обстоятельствам и в связи со стихийными бедствиями; расходы на погашение ссуд (включая беспроцентные), выданных работникам предприятия на обзаведение домашним хозяйством и приобретение садовых домиков; выходное пособие, выплачиваемое в случаях прекращения трудового договора (контракта) в связи с сокращением численности или штата работников, реорганизацией или ликвидацией предприятия, из-за несоответствия работника выполняемой работе вследствие недостаточной квалификации или здоровья, в связи с призывом на военную службу и другими обстоятельствами; пособия, выплачиваемые женщинам, находящимся в отпуске по уходу за ребенком до достижения им определенного законодательством или коллективным договором возраста и ряд других выплат и расходов.

В бухгалтерском учете заработную плату подразделяют на основную и дополнительную.

Основная - эта заработная плата, начисленная за фактически проработанное время. Сюда включают оплату по сдельным расценкам, тарифным ставкам и должностным окладам, доплату за работу в ночное и сверхурочное время, оплату простоев не по вине работника, доплату за продукцию и другие выплаты.

Дополнительная - эта заработная плата, начисленная за неотработанное время, предусмотренное законодательством о труде, коллективным договором и положением по оплате труда. В ее состав включают оплату отпусков,

компенсацию за неиспользованный отпуск, оплату за время выполнения государственных и общественных обязанностей, надбавки за классность, стаж непрерывной работы, звания, доплату за совмещение профессий и др.

Следует отметить, что ряд сельскохозяйственных организаций имеют задолженность по выплате заработной платы. В целях ликвидации этой задолженности Правительством Республики Беларусь принято ряд документов, регламентирующих формирование фонда оплаты труда.

Так, в соответствии с Постановлением Совета Министров РБ от 30.10.2002г. № 1506 «О формировании фонда оплаты труда в сельскохозяйственных организациях, имеющих задолженность по выплате заработной платы» начиная с октября месяца 2002г. сельскохозяйственные организации, имеющие задолженность по выплате заработной платы, формируют фонд оплаты труда в размере не более 25 % от объема реализованной продукции, полученной за отчетный месяц. Реализация указанного постановления требует от организаций осуществить следующие мероприятия:

- пересмотреть действующие сдельные расценки, расценки за продукцию и прогрессивно возрастающие нормативы для оплаты труда и установить их с учетом имеющихся в организации средств;
- обеспечить достоверность учета объемов выполняемых работ и затрат труда в структурных подразделениях;
- сократить до минимума повременную оплату труда;
- в случае производственной необходимости организовать выход работников на работу по графику с учетом объемов выполняемых работ;
- предоставлять работникам отпуска без сохранения заработной платы при временной приостановке или временном уменьшении объема работ;
- определить расчетный фонд заработной платы исходя из заработной платы только по тарифным ставкам и сдельным расценкам за выполненный объем работ в растениеводстве и по расценкам за продукцию (без доплат за продукцию) в животноводстве;

Если расчетный фонд заработной платы превышает сформированный фонд заработной платы в размере 25% от объема реализованной продукции, полученной за расчетный месяц за минусом натуральной оплаты труда, то применяется коэффициент снижения расчетного фонда заработной платы, который определяется путем деления сформированного фонда заработной платы на расчетный (за минусом натуральной оплаты труда). Объем реализованной продукции определяется на основании данных, учтенных по счетам бухгалтерского учета (90 «Реализация» и 91 «Операционные доходы и расходы»).

8.4 Оперативный учет личного состава и

использования рабочего времени

В зависимости от вида деятельности весь персонал сельскохозяйственной организации подразделяется на работников, занятых в сельскохозяйственном производстве и в неосновной деятельности. В состав работников, занятых в сельскохозяйственном производстве, включают постоянных работников, сезонных и временных, а также служащих. Общее количество всех работников сельхозорганизации, числящихся в ее составе, образует списочное число персонала. В списочный состав не включаются работники, временно привлекаемые к выполнению отдельных работ по трудовым договорам, а также лица, привлеченные на сельскохозяйственные работы, состоящие в штате других предприятий и организаций.

Оперативный учет личного состава возложен на отдел кадров, который оформляет прием персонала на работу, его переводы и увольнения. Движение персонала предприятия оформляется приказами (решениями правления колхоза) о приеме, переводе, предоставлении отпуска, увольнении работников.

Лицам, впервые принятым на работу, заводится трудовая книжка, которая до их увольнения хранится в отделе кадров.

В государственных сельскохозяйственных организациях на каждого работающего открывается личная карточка, в которой указываются необходимые анкетные данные работника и все изменения, происходящие по службе.

На руководящих работников, специалистов и материально ответственных лиц заводятся личные дела, включающие личный листок по учету кадров (личную карточку), копию диплома (для специалистов и руководящих работников), автобиографию. В организациях, где проводится аттестация работников, в обязательном порядке прикладывается аттестационный лист.

В личном листке содержатся все сведения о работнике: дата и место рождения, семейное положение, образование, какое учебное заведение окончил, номер диплома, присвоенная квалификация, а также перемещение по службе и некоторые другие данные.

Личный листок по учету кадров заполняется самим работником. Личная карточка заполняется инспектором по кадрам или лицом, в момент поступления на работу. Все личные карточки в отделе кадров хранятся в картотеке, которая комплектуется в алфавитном порядке.

Каждому принимаемому на работу в трудовой книжке делается отметка о зачислении на данное предприятие. В колхозах трудовые книжки регистрируются в книге учета движения трудовых книжек колхозников и вкладываются к ним.

Если в хозяйстве внедрена машинная обработка учетной информации, то вновь поступающему работнику присваивается табельный номер.

В колхозах учет персонала осуществляется в книге учета членов колхоза и их семей. Книга ведется в течение нескольких лет. Записи в ней производят по каждому колхозному подворью. При этом указывают порядковый номер хозяйства, фамилию, имя, отчество колхозника и членов его семьи, год рождения, дату вступления в колхоз, специальность и другие данные.

При регистрации колхозного двора первая строка книги предназначена для главы семьи, последующие - для ее членов. Кроме того оставляют свободными несколько строк, где впоследствии производят записи новых членов семьи.

Вся информация о начисленном заработке, участие членов колхоза в общественном труде отражается в книге учета трудового стажа колхозника. В ней указывают фамилию, имя и отчество работника, год его рождения, номер лицевого счета, сведения о назначении на работу и переводах, выполнении минимума трудового участия в общественном хозяйстве, установленного общим собранием колхозников и др.

Книга ведется в течение нескольких лет, где на каждого работника отводится отдельная страница. Записи производятся один раз в год и служат источником информации при определении трудового стажа и начислении пенсий колхозникам.

В колхозах, также как и на государственных предприятиях, на каждого работающего заводится трудовая книжка, которая хранится у инспектора по кадрам.

На каждом сельскохозяйственном предприятии установлен определенный трудовой режим. Контроль за его соблюдением и использованием рабочего времени осуществляется при помощи табельного учета, который предусматривает наблюдение за приходом и уходом с работы, причинами опозданий и неявок и т.д. С помощью табельного учета сельскохозяйственное предприятие получает данные о фактически отработанном времени, его использовании и состоянии трудовой дисциплины.

В таблице ежедневно отмечают отработанное время (количество часов) каждым работником, неявки на работу, опоздания, служебные командировки и т.д.

Итоговые данные табельного учета и оперативного учета личного состава служат основой для составления статистической отчетности по труду.

8.5. Первичный учет труда и его оплаты.

В сельскохозяйственных организациях для учета труда и его оплаты используются различные первичные документы, которые содержат всю информацию, необходимую для начисления заработной платы и отнесения ее на счета учета затрат на производство.

Для учета отработанного времени, объемов выполненных работ и начисления заработка работникам растениеводства применяют книжку

бригадира по учету труда и выполненных работ (ф.ТО-12). Это комбинированный документ, состоящий из двух разделов. Первый раздел называется «Лист учета выполненных работ». В нем по культурам или группам однородных по технологии выращивания культур ведут учет труда и выполненных работ. В книжке все выполненные работы подлежат шифровке. По каждому шифру работ записи производят по четырем позициям. По первой показывают количество человеко-часов, отработанных всеми исполнителями за каждый день, по второй - объем выполненных работ, по третьей - сумму причитающегося заработка за фактически выполненный объем работ. По четвертой строке количество отработанных коне-дней, если сельскохозяйственные работы выполнялись с использованием гужевого транспорта.

Второй раздел книжки бригадира по учету труда и выполненных работ называется «Табель учета рабочего времени и подсчета заработка на конно-ручных работах. В нем по каждому исполнителю за каждый день ведут учет отработанного времени, объема выполненных работ и начисленной оплаты труда. Для отражения этой информации в книжке бригадира отводится шесть строк. По первой строке указывают количество отработанных человеко-часов, по второй - шифр выполняемой работы, по третьей - объем выполненных работ, четвертой - оценку их качества, пятой - сумму заработка за выполненный объем работ и шестой - доплату за качество.

Общая сумма начисленной заработной платы работникам в таблице учета рабочего времени на конно-ручных работах должна соответствовать сумме начисленной заработной платы по объектам затрат в Листе учета выполненных работ.

Записи из первого раздела книжки бригадира переносят в производственный отчет подразделения, а на основании второго раздела составляют расчетно-платежную ведомость.

Для учета работ, выполняемых тракторами, комбайнами и другими самоходными машинами применяют учетный лист тракториста-машиниста (ф.ТО-4). Его выписывают на каждого механизатора отдельно один раз в 10-15 дней.

В учетном листе ежедневно отмечают наименование и объем выполненных работ, отработанное время, сумму начисленной оплаты труда, выполненные нормо-смены, расход топлива по норме и другие показатели.

Записи в учетном листе делают в конце смены или рабочего дня. Его ведет бригадир или сам механизатор на основе обмера и подсчета объема фактически выполненных работ.

Учетный лист тракториста-машиниста подписывают механизатор и агроном.

В сельскохозяйственных организациях значительная часть транспортных работ выполняется тракторным парком. Эти виды работ оформляют путевым листом(на все виды транспортных средств) (ф.№ТО-5).

Путевой лист выписывают 3 раза в месяц: 1-го, 11-го и 22-го числа каждого месяца. Он рассчитан на отражение в нем выполненных работ за каждые 10 дней. Выданный механизатору путевой лист должен иметь штамп организации, дату выдачи, порядковый номер с начала года, а также номер и марку трактора, фамилию механизатора.

В путевом листе указывают задание механизатору, т.е. откуда взять и куда доставить груз, наименование груза, время выезда и возвращения в гараж, а также отработанное время, объем выполненных работ, сумма начисленной заработной платы и другие показатели.

Оплата труда работников животноводства производится в зависимости от количества и качества полученной продукции. Показатели, за которые производят начисление оплаты труда каждому работнику, фиксируют в течение месяца в соответствующих первичных документах. К ним относят: акт на оприходование приплода животных (ф.№МЖ-4), акт на перевод животных (ф.№МЖ-3), акт настрига и приема шерсти (ф.№ГП-6), карточка учета надоя молока (ф.№ГП-4), ведомость взвешивания животных (ф.№МЖ-5) и др.

Для группировки данных, накопленных в первичных документах, и учета отработанного времени каждым работником животноводства применяют таблицу учета рабочего времени и начисления заработка (ф.№ТО-1), который составляет заведующий фермой или другое лицо, на это уполномоченное. В нем по каждому работнику указывают должность (катеорию), отработанное время, объем полученной продукции, расценку за единицу, сумму начисленной оплаты труда. Учет отработанного времени ведется ежедневно по каждому работнику фермы. В конце месяца подсчитывают общее количество отработанных человеко-часов отдельным работником и в целом по ферме. Сумму заработка по каждому работнику определяют путем умножения расценки за продукцию на объем полученной продукции. Работникам животноводства, имеющим квалификацию мастер животноводства 1 и 2 класса, производится доплата, что в таблице отражается по отдельной графе. В конце месяца таблицу учета рабочего времени и начисления заработка передается в бухгалтерию организации, где на основании его составляется расчетно-платежная ведомость.

Для учета труда шоферов, их оплаты и объемов выполненных работ применяют путевые листы. В учетном процессе используют отдельно путевые листы по сдельной и повременной оплате труда шоферов (типовые формы 3с,3п).

Путевые листы выписывают работники диспетчерской службы и выдают водителям под расписку. При дальних рейсах путевой лист выписывают на один рейс, в остальных случаях - на один день. Выдают путевые листы водителям только при условии сдачи предыдущего путевого листа.

На лицевой стороне путевого листа указывают марку и государственный номер машины, фамилию, имя, отчество водителя, а также задание водителю и наименование перевозимого груза. В правом верхнем углу путевого листа грузового автомобиля отмечается время выезда из гаража и возвращения в гараж, показания спидометра. Здесь же отмечают расход топлива.

На обратной стороне отражают последовательность выполнения задания, простои на линии, если они имели место, а также результаты работы автомобиля.

Результаты работы автомобиля характеризуются рядом показателей. Среди них такие, как общий пробег, в том числе тонно-километров и др. Расчет выполненных тонно-километров производится путем умножения пробега с грузом (км), на массу перевезенного груза (тонн) и деленное на количество ездов с грузом.

Пример. Водитель Замураева Н.И. 20 августа на автомобиле ГАЗ-53, государственный номер 97-70 ГСО был занят на перевозке зеленой массы с поля на ферму. За день он выполнил 16 ездов с грузом, общий пробег составил 80 км, в том числе с грузом 40 км, перевезено 48 т груза. Количество выполненных тонно-километров составит

$$= \frac{40 \times 48}{16} = 120 \text{ тонно-километров.}$$

Следовательно по данному путевому листу водителю будет начислено в оплату труда за 48 т перевезенного груза и 120 выполненных тонно-километров.

Так как за месяц по каждому водителю может быть до 30 путевых листов, то общая сумма их заработка определяется на основании накопительной ведомости учета работы автотранспорта (ф.УЗ-1), которая ведется в бухгалтерии предприятия.

Если грузовые автомобили сельскохозяйственных организаций были заняты на перевозке грузов в международном сообщении, то для учета объемов выполненных работ и начисления заработной платы водителям применяют путевой лист грузового автомобиля (ф.№4).

Бланки путевых листов изготавливают централизованно, типографским способом. Они являются документами строгой отчетности, имеют серию и учетный номер. По мере потребности путевые листы выдаются под расписку лицу, ответственному за эксплуатацию грузового автотранспорта, выдаваемый водителю путевой лист должен иметь дату выдачи, штампы и печать перевозчика. Заполнение реквизитов путевых листов производится в строгом соответствии с Инструкцией по изготовлению, учету, заполнению и обработке путевых листов грузового автомобиля №31 от 31 марта 2000г. и является обязательным, как для перевозчика, так и для заказчика грузовых автомобилей. Участие водителя в заполнении путевых листов форм №3(с) и №3(п) не допускается, за исключением подписей, удостоверяющих прием (при выезде) и сдачу (при возвращении) автомобиля.

Использование форм путевых листов грузового автотранспорта, отличных от типовых форм №№3(с), 3(п) и 4 запрещается.

Учет отработанного времени, начисление заработной платы работникам вспомогательных, промышленных, обслуживающих и прочих производств, а также работникам строительно-монтажных и ремонтных производств производится на основании учетных листов на сдельную работу (ф.№ТО-3).

В зависимости от условий проведения и характера выполняемых работ учетные листы на сдельную работу выписывают либо на отдельный процесс, либо на количество работ, либо на весь объем.

На лицевой стороне этого документа приводится описание работ, разряд работы, единица измерения, расценка, объем выполняемой работы и сумма, причитающаяся для оплаты труда исполнителей. На обороте указывается состав исполнителей, присвоенный разряд каждому из них, отработано часов каждым работником. Сумма заработной платы, причитающаяся по учетному листу на сдельную работу, распределяется между исполнителями пропорционально отработанному времени и уровню их квалификации. Если работа выполнялась работниками с одинаковым разрядом, то определяют средний заработок за 1 час, а затем умножают его на количество отработанных часов каждым исполнителем. При разном разряде рабочих заработок между ними распределяют с учетом тарифного коэффициента и отработанного времени.

При закрытии учетного листа производят подсчет итогов по количеству отработанных человеко-часов, человеко-дней, начисленной сумме заработной платы и доплаты. При сдаче работ заказчику документ подписывают: бригадир, лицо сдающее и принимающее работу, экономист и бухгалтер, осуществляющий проверку правильности его составления. Учетный лист на сдельную работу сдается в бухгалтерию предприятия на третий день после окончания выполненных работ. Он в обязательном порядке утверждается руководителем предприятия.

Учетный лист на сдельную работу может применяться как для группового выполнения работ, так и для индивидуального конкретным исполнителем.

Для учета отработанного времени и начисления заработной платы административно-управленческому и другому персоналу, находящемуся на повременной оплате труда, используют таблицу учета рабочего времени и начисления заработка при повременной оплате труда (ф.№ТО-2). Этот документ ведется по месту работы. Его открывают в начале месяца, где записывают весь персонал данного подразделения в установленной последовательности. Если в организации осуществляется машинная обработка информации, то в таблице в обязательном порядке, против фамилии каждого работника, проставляют его табельный номер, так как ряд информации по заработной плате будет накапливаться по этому признаку.

Ежедневно в таблице отмечают количество отработанных часов и неявки на работу по различным причинам. Для учета неявок применяют буквенное обозначение. Например, В - выходные и праздничные дни, Б - болезнь, О - отпуск, К - служебные командировки, П - прогул и т.д.

В конце месяца в таблице подсчитывают итоги отработанного времени, дни явок и неявок на работу и сдают в бухгалтерию предприятия, где по данным его начисляется заработная плата.

Для начисления заработной платы персоналу организации при уходе его в очередной отпуск используют такой документ, как расчет среднемесячного заработка (ф.№ТО-6). Расчет применяется также при увольнении работника до окончания месяца. На обратной стороне этого документа указывают сумму начисленной заработной платы по месяцам для определения среднемесячной и среднедневной заработной платы. На лицевой стороне этого документа показывают суммы начислений и удержаний по их видам.

Суммы начисленных премий, выходных пособий и других выплат отражают в ведомости прочих выплат и удержаний (ф.№ТО-9). Широкое применение этот документ находит при машинной обработке информации для учета выплат и удержаний, которые не отражаются в других расчетных документах. К таким выплатам относят: оплата за выполнение государственных и общественных обязанностей, натуральные выдачи и другие разовые выплаты, а также разовые удержания из заработной платы.

Ведомость составляется бухгалтером на основании соответствующих документов, в одном экземпляре.

Данные первичных документов используются для составления сводных и накопительных регистров и отражения сумм заработной платы на счетах бухгалтерского учета.

8.6. Техника подсчета отдельных видов заработной платы. Расчет среднего заработка.

При сдельной оплате труда заработная плата работника определяется по формуле:

$$З_{сд.} = Р_{сд.} * ВП$$

где $Z_{сд.}$ - сдельный заработок работника; $P_{сд.}$ - сдельная расценка за единицу продукции (работ); ВП - количество произведенной продукции (объем выполненных работ) в установленных измерителях.

Пример. Механизатор на тракторе К-150 был занят на культивации стерни. За семичасовой рабочий день им закультивировано 21 га. Работа тарифицируется по 5 разряду. Дневная норма выработки 16 га, расценка за норму 6480 руб.

Сдельная расценка за единицу выполненной работы составит 405 руб. (6480 : 16). Тогда механизатору за фактически выполненный объем работ будет начислено 8505 руб. (21 * 405).

При повременной оплате труда заработная плата работника определяется исходя из тарифной ставки и фактически отработанного им времени. Для расчета можно использовать формулу:

$$З_{п} = Т_{с} * \Phi_{от}$$

где $Z_{п}$ - заработная плата работника; $T_{с}$ - тарифная ставка (часовая, дневная); $\Phi_{от}$ - фактически отработанное работником время (дн., ч.).

Пример. Слесарь-ремонтник 2 дня был занят ремонтом оборудования на животноводческой ферме. За это время им отработано 16 часов. Часовая тарифная ставка 640 руб. За это время ему будет начислено 10240 руб. ($16 * 640$).

В отраслях животноводства, в которых продукция поступает в течение всего года, оплата производится за количество и качество полученной продукции или за полученную продукцию и обслуживание поголовья скота по расценкам. Расценки за продукцию рассчитывают на предприятии на основании тарифных ставок, применяемых для оплаты труда работников животноводства и норм нагрузки. Порядок расчета расценки за единицу произведенной продукции и начисления заработной платы следующий.

Пример. Скотник по откорму крупного рогатого скота обслуживает 70 голов бычков. Норма нагрузки животных на скотника с подвозом всех видов кормов 52 головы. Тарифный разряд 2. Тарифная ставка 4640 руб. Среднесуточный прирост, доведенный ферме, 600 г. За месяц валовой прирост по данной группе скота составил 8.5 ц.

1. Рассчитываем годовой тарифный фонд заработной платы и в соответствии с Положением по оплате труда увеличиваем его на 30 процентов
 $(4640 * 365 * 130\%) : 100\% = 2201680$ р.

2. Определяем норму производства продукции за год

$$52 * 365 * 600 = 114 \text{ ц.}$$

3. Рассчитываем расценку за 1 ц прироста живой массы

$$2201680 \% 114 = 19313 \text{ р.}$$

Тогда, исходя из нашего условия, скотнику за месяц следует начислить заработной платы 164160 р. ($19313 * 8.5$).

В сельскохозяйственных организациях оплата труда ряда категорий работников может производиться по единому бригадному наряду (строители и др.). Распределение бригадного заработка между исполнителями производится различными вариантами:

1-ый вариант - пропорционально тарифной части заработка. Он применяется в бригадах, профессионально-квалификационный состав которых соответствует видам и сложности выполняемых работ. В этом случае заработок работников определяют по часовой тарифной ставке рабочего, умноженной на количество отработанных по таблице рабочих часов и на коэффициент заработка.

2-ой вариант - с использованием коэффициентов трудового участия (КТУ). Этот вариант приемлем в бригадах при большом разнообразии работ,

при разной степени мастерства и напряженности исполнителей, совмещении профессий и др. Порядок применения КТУ устанавливается собранием коллектива бригады. КТУ может применяться при распределении всего заработка, сдельного приработка, премии либо сдельного приработка и премии.

3-ий вариант - пропорционально отработанному времени в бригадах с равным профессионально-квалификационным составом и равной производительностью труда.

4-ый вариант - по фактически выполненной работе, то есть по индивидуальным сдельным расценкам и объемам выполненной работы каждым работником, но с учетом бригадной выработки. При применении данного варианта расчета заработной платы необходим учет не только конечных результатов труда всей бригады, но и индивидуальной выработки членов бригады.

Рассмотрим порядок расчета индивидуального заработка с применением КТУ.

Пример. Бригада в составе четырех человек по единому наряду заработала 441704 руб., в том числе сдельный приработок составляет 100880 руб. Кроме того, бригаде причитается премия в размере 40 процентов сдельного заработка - 59759 руб. Работа выполнялась следующими исполнителями:

Зырянов А.К. - VI разряд, отработал 176 часов

Богданов И.Ф. - V разряд, отработал 152 часа

Петров А.С. - III разряд, отработал 144 часа

Суриков Я.И. - IV разряд, отработал 160 часов

Расчет распределения заработка изложен в табл

Таким образом тарифная часть заработка определяется путем умножения часовой тарифной ставки работника на количество отработанных им часов. Согласно нашему расчету она составила 340824 р. Затем по каждому работнику подсчитываем расчетную величину как произведение тарифной части заработной платы на величину КТУ. После этого определяем коэффициент распределения приработка как отношение величины бригадного сдельного приработка к сумме индивидуальных расчетных величин ($100880 : 386795=0,2608$), а также коэффициент распределения премии как отношение размера бригадной премии к сумме индивидуальных расчетных величин ($176682 : 386795= 0,45678$).

Умножая коэффициент распределения на расчетную величину по исполнителям, определяем индивидуальный сдельный приработок и сумму премии, причитающуюся каждому исполнителю. Общую сумму заработной платы, причитающуюся каждому работнику, определяем суммируя тарифную часть заработка со сдельным приработком и суммой премии.

В связи с развитием внутрихозяйственного хозрасчета и подрядных форм организации труда могут использоваться и другие варианты расчета заработной платы, начисленной исполнителям. К ним можно отнести распределение бригадного заработка по «условным» разрядам, по

коэффициенту трудовой стоимости, по трудовому рейтингу, по «плавающим» окладам и др.

Под средним заработком понимают размер оплаты труда работника, рассчитанный из фактически полученного заработка за прошедшее время. Исчисление среднего заработка регламентируется таким документом, как «Условия и порядок исчисления среднего заработка, сохраняемого за время трудового (основного и дополнительного) и социального (в связи с обучением) отпусков, выплаты денежной компенсации за неиспользованный трудовой отпуск и в других случаях, предусмотренных законодательством», утвержденным постановлением Министерства труда Республики Беларусь от 10 апреля 2000г. «47.

Согласно этому документу, в средний заработок включаются:

1. Заработная плата за выполненную работу и отработанное время (по тарифным ставкам и окладам; по сдельным расценкам или в процентах от выручки от реализации продукции (работ, услуг); суммы индексации заработной платы в связи с повышением цен на товары и услуги; стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты; заработная плата в окончательный расчет по завершении года, обусловленная системами оплаты труда; оплата труда при временном замещении; ежемесячные доплаты низкооплачиваемым работникам; заработная плата работников, состоящих в списочном составе предприятия, за выполнение кроме основной работы, работы по совместительству; оплата за работы в сверхурочное время, в государственные праздники, праздничные и выходные дни) и др.

2. Поощрительные выплаты. Сюда относят надбавки к тарифным ставкам, должностным окладам за профессиональное мастерство, классность, ученую степень, высокие достижения в труде, за сложность и напряженность в работе и др.; вознаграждения за выслугу лет, стаж работы; премии и вознаграждения, предусмотренные системами оплаты труда, выплачиваемые ежемесячно, ежеквартально и по итогам года независимо от источников их выплаты; другие поощрения за выполненную работу.

3. Выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда - доплаты за работу в особых условиях труда; доплаты к тарифным ставкам (окладам) за работу в зонах радиоактивного заражения; доплаты за работу в ночное время, за работу в многосменном режиме и режиме разделения рабочего дня на части и другие выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда.

4. Оплата за неотработанное время: оплата трудового и социального отпусков, предоставленных в соответствии с законодательством (кроме денежной компенсации за неиспользованный отпуск); оплата дополнительно предоставленных по коллективному договору (сверх предусмотренных законодательством) отпусков работников; оплата свободного от работы дня в неделю, предоставляемого в соответствии со статьей 265 Трудового кодекса Республики Беларусь; оплата за время вынужденного прогула; оплата пособий

по временной нетрудоспособности (при выплате их в размере 100 процентов среднего заработка); оплата рабочего времени работников, привлекаемых в соответствии с законодательством к выполнению государственных или общественных обязанностей; заработная плата за период обучения работников, направленных на подготовку, переподготовку, обучение смежным профессиям и повышение квалификации; оплата учебных отпусков, предоставляемых работникам, обучающимся в учебных заведениях (в случае оплаты в размере 100 процентов среднего заработка) и др.

Не учитывают при исчислении среднего заработка следующие виды выплат: индексация заработной платы за несвоевременную ее выплату; оплата труда за продукцию, признанную браком не по вине работника; заработная плата работников по договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда); оплата учебных отпусков, предоставляемых работникам, обучающимся в учебных заведениях (при оплате их в размере менее 100 процентов среднего заработка); оплата отпусков по инициативе нанимателя (при оплате в размере менее 100 процентов среднего заработка); оплата простоев не по вине работника; регулярная денежная помощь (компенсация) выплачиваемая работникам на питание, проезд; единовременная материальная помощь, выплачиваемая работникам; вознаграждения к юбилейным датам, праздникам, торжественным событиям, включая подарки и материальную помощь; денежная компенсация за неиспользованный трудовой отпуск; авторские вознаграждения за открытия, изобретения и рационализаторские предложения; командировочные расходы, включая суточные за время служебных командировок; материальная помощь, оказываемая родителям при рождении ребенка, а также находящимся в отпуске по уходу за ребенком; пособие по государственному социальному страхованию (кроме пособий по временной нетрудоспособности, выплачиваемых в размере 100 процентов среднего заработка) и пособия семьям, воспитывающим детей старше 3 лет; материальная помощь, предоставленная отдельным работникам по семейным обстоятельствам и в связи со стихийными бедствиями; стоимость путевок санаторно-курортного лечения, предоставленных лицам, принимавшим участие в работах по ликвидации последствий аварии на чернобыльской АЭС, компенсация за их непредоставление и т.п.; доходы по акцизам и другие доходы от участия работников в собственности организации (дивиденды, проценты, выплаты по долевым паям) и другие выплаты.

Исчисление среднего заработка производится для оплаты ежегодных (основных и дополнительных) и учебных отпусков, выплаты денежной компенсации за неиспользованный отпуск, оплаты времени выполнения государственных и общественных обязанностей, определения размера выходного пособия, пособия по безработице и стипендий безработным, проходящим профессиональную подготовку и переподготовку, повышающим

квалификацию по направлению государственной службы занятости и в других случаях.

Оплата за время отпуска. Работникам сельскохозяйственных предприятий один раз в году представляется отпуск.

Расчет распределения заработка бригады с применением КТУ

№	Фамилия И.О.	Профес- сия	Разряд	Часовая тарифная ставка, руб.	Отра бота но часов	Оплата по тарифу, руб. (гр5*гр6)	КТУ	Расчетная величина для исчисления сдельного приработка и премии, руб. (гр7*гр8)	Сдельный приработок руб.	Премия, руб.	Общий заработок, руб. (гр7+гр10+ +гр11)
1	Зырьянов А.К.	слесарь	V1	698	176	122848	1.2	147418	38448	67339	228636
2	Богданов И.Ф.	слесарь	V	685	152	88920	1.1	97812	25510	44679	159109
3	Петров А.С.	слесарь	111	364	144	52416	0.8	41933	10936	19154	82506
4	Суриков Я.И.	слесарь	1V	479	160	76640	1.3	99632	25985	45510	141135
	ИТОГО					340824		386795	100880	176682	618386

Отпуск за первый год работы положен работнику по истечении 6 месяцев непрерывной работы у данного нанимателя. Время отпуска определяется графиком отпусков, составленным администрацией предприятия. До окончания шести месяцев непрерывной работы отпуск может предоставляться в исключительных случаях, определенных законодательством о труде.

Отпуск за последующие годы работы можно получить в соответствии с очередностью предоставления отпусков.

В соответствии с Трудовым Кодексом продолжительность отпусков всех категорий работников исчисляется только в календарных днях. Согласно статьи 81 Трудового Кодекса Республики Беларусь условия и порядок исчисления среднего заработка, сохраняемого за время трудового (основного и дополнительного) и специального (в связи с обучением) отпусков, выплаты денежной компенсации за неиспользованный трудовой отпуск определяются Правительством Республики Беларусь или уполномоченным им органом.

Средний заработок, сохраняемый за время трудового и социального отпусков, для определения размера трудового отпуска исчисляется за неиспользованный трудовой отпуск исходя из заработной платы, начисленной за 12 календарных месяцев (с 1-го до 1-го числа), предшествующих месяцу начала отпуска, выплаты денежной компенсации за неиспользованный трудовой отпуск независимо от того, за какой период предоставляется трудовой отпуск.

Средний заработок определяется путем умножения среднедневного заработка на количество календарных дней отпуска. При этом среднедневной заработок определяется путем деления заработной платы, начисленной работнику за месяц, принимаемые 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.

Если в учитываемом для выплат на основе среднего заработка периоде произошло повышение минимальной заработной платы, а, следовательно, и повышение тарифных ставок и окладов, то исчисление средней заработной платы осуществляется в установленном порядке за предыдущий период с применением поправочных коэффициентов. Исчисление их производится пропорционально росту тарифной ставки (оклада), установленной в месяце, за который осуществляются такие выплаты. Тогда для определения общей суммы заработка (ОЗ) за 12 календарных месяцев поправочные коэффициенты умножаются на фактически начисленную в соответствующих месяцах заработную плату, принимаемую для исчисления отпускных.

Пример. Работнику предоставлен ежегодный отпуск с 16 мая по 11 июня текущего года. За этот период поправочные коэффициенты, исчисленные

пропорционально росту тарифной ставки, установленной работнику в мае текущего года, составляют:

апрель текущего года - 1.0

январь-март текущего года - 1.27

август-декабрь прошлого года - 1.56

май-июль прошлого года - 2.33

Его заработок за 12 месяцев, предшествующих месяцу ухода в отпуск, составляет следующие суммы (табл. ...)

Таблица

Расчет заработка работника, уходящего в отпуск.

Месяцы	Фактически начисленная зарплата, принимаемая для расчета отпускных, руб.	Поправочные коэффициенты, исчисленные пропорционально росту тарифной ставки	Зарплата с учетом поправочных коэффициентов, руб.
Текущий год			
Апрель	220800	1.0	220800
Март	216200	1.27	274574
Февраль	215500	1.27	273685
Январь	214910	1.27	272936
Прошлый год			
Декабрь	112200	1.56	175032
Ноябрь	112100	1.56	174876
Октябрь	111900	1.56	174564
Сентябрь	111810	1.56	174424
Август	111520	1.56	173971
Июль	97080	2.33	226196
Июнь	97090	2.33	262220
Май	97000	2.33	226010
ИТОГО	1718110	x	2629288

Таким образом общая сумма заработка, принимаемая для расчета отпускных, составляет 2629288р. Среднемесячный заработок составит 219107 р. ($2629288 : 12$), среднедневной 7377 р. ($219107 : 29,7$), а сумма начисленных отпускных – 331310 р. (7377×30).

Если работник уходит в отпуск, проработав на предприятии менее 12 календарных месяцев, то вместо 12-месячного календарного периода принимается фактически отработанный период (с 1-го по 1-ое число).

При несовпадении праздничных дней, приходящихся на период отпуска, с воскресными днями продолжительность предусмотренного законодательством ежегодного отпуска увеличивается на число таких дней, но

оплате они не подлежат. Если праздничные дни, приходящиеся на период отпуска, совпадают с воскресными, то продолжительность отпуска не увеличивается.

Если работник проработал у нанимателя менее 12 календарных месяцев в связи с увольнением, то количество календарных дней отпуска (КДО), за которые должна быть выплачена денежная компенсация за неиспользованный отпуск, рассчитывается исходя из фактически отработанного времени по формуле:

$$\text{КДО} = \frac{\text{ПОЗ}}{12} * \text{ФОМ},$$

где ПОЗ - продолжительность отпуска, который следовало бы предоставить работнику в соответствии с законодательством за полный рабочий год;

ФОМ - фактически отработанные полные месяцы. Полными считаются месяцы, в которых работник отработал 15 и более календарных дней.

Пример. Работник принят на работу 10 января, а уволен 24 октября. В соответствии с законодательством он имеет право на отпуск продолжительностью 21 календарный день за полный рабочий год (ПОЗ). Количество фактически отработанных полных месяцев (ФОМ) равно 10. Количество календарных дней отпуска, за которые выплачивается денежная компенсация (КДО), составит 18 календарных дней, т.е.

$$\text{КДО} = \frac{21}{12} * 10$$

Оплата за выполнение государственных и общественных обязанностей.

Средний заработок для оплаты времени выполнения государственных и общественных обязанностей исчисляется исходя из заработной платы, начисленной работнику за два последних календарных месяца работы (с 1-го до 1-го числа), предшествующих началу указанных выплат.

Общая сумма, подлежащая выплате работнику за дни, использованные на выполнение государственных или общественных обязанностей, определяется путем умножения среднедневного (среднечасового) заработка на число дней (часов), которые подлежат оплате.

Среднегодовой (среднечасовой) заработок определяется путем деления заработной платы, начисленной за принятый для исчисления период, на фактически проработанное в течение этого периода дня (часы).

Порядок включения премий, вознаграждений и других поощрительных выплат при исчислении среднего заработка следующий:

премии обусловленные системами оплаты труда на предприятии, суммы индексации заработной платы в связи с повышением цен на товары и услуги включаются в заработок того месяца, на который они приходятся согласно

расчетно-платежной ведомости, и учитываются пропорционально отработанному времени в этом месяце;

выплаты, осуществляемые за год в целом, учитываются в составе среднемесячного заработка каждого месяца в размере 1/12 общей суммы. Указанные выплаты, производимые за полугодие или за 3 месяца, учитываются в составе среднемесячного заработка каждого месяца в размере 1/6 или 1/3 общей суммы. При начислении заработка за два месяца сумма данных выплат учитывается в этих месяцах пропорционально отработанному времени;

вознаграждение по итогам года и за выслугу лет, выплачиваемые работникам ежемесячно как постоянные надбавки к заработной плате, учитываются в зарплате того месяца, в котором они начислены.

Оплата сверхурочных работ. Сверхурочными считаются работы, выполняемые сверх установленной продолжительности рабочего времени. Привлечение к сверхурочным работам допускается только с согласия работника за исключением случаев, предусмотренных статьей 121 Трудового кодекса Республики Беларусь. Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника четырех часов на протяжении двух дней подряд и 120 ч в год.

Работникам со сдельной оплатой труда каждый час сверхурочных работ оплачивается в размере не ниже двойных часовых ставок (окладов), работникам с повременной оплатой труда, а также тем, кто получает должностные оклады, - не ниже двойных часовых ставок (окладов).

По договоренности с нанимателем работнику за работу в сверхурочное время может предоставляться отгул.

Пример. В связи с производственной необходимостью слесарь ремонтной мастерской в августе работал сверхурочно 8 ч, в том числе 5 августа - 3 ч, 18 августа - 2 ч, 22 августа - 3 ч. Часовая тарифная ставка - 185 руб. Следовательно, за сверхурочное время слесарю будет начислено 2960 р. ($8 * 185 * 2$).

Оплата за работу в выходные и праздничные дни. При привлечении работника для работы в выходной день ему может быть предоставлен отгул. Если наниматель не имеет возможности предоставить отгул, то оплата производится в двойном размере, как и при оплате сверхурочных работ.

В праздничные дни допускаются работы, остановка которых невозможна по производственно-техническим условиям, а также работы, вызванные необходимостью обслуживания населения, и неотложные ремонтные и погрузочно-разгрузочные работы.

Оплата за работу в праздничные дни производится не ниже, чем в двойном размере, т.е. по правилам оплаты за работу в сверхурочное время. При этом для работников, получающих должностной оклад, оплата производится в размере не ниже часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа выполнялась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не

ниже двойной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа выполнялась сверх месячной нормы. По желанию работника, работающего в праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха.

Пример. Механизатор 9 мая был занят на посадке картофеля. За семичасовой день им было засеяно поле площадью 8 га при норме 6 га. Расценка за норму составляет 3600 р. Следовательно, за этот день механизатору будет начислено $8 \text{ га} \times (3600 / 6) \times 2 = 9600 \text{ р.}$

Оплата труда при невыполнении норм выработки, браке и простоях. При невыполнении норм выработки, браке и простоях не по вине работника заработная плата не может быть ниже $2/3$ установленной ему тарифной ставки.

При невыполнении выработки по вине работника оплата производится за фактически выполненную работу.

Оплата пособий по временной нетрудоспособности. Оплата пособий по временной нетрудоспособности работников предприятий всех форм собственности регламентирует таким документом, как Положение о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам. В соответствии с этим документом пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в случаях: утраты трудоспособности вследствие заболевания или травмы, беременности и родов; ухода за больным членом семьи; ухода за ребенком в возрасте до 3 лет и ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет в случаях болезни матери либо другого лица, фактически осуществляющего уход за ребенком; санаторно-курортном лечении; протезирования с помещением в стационар протезно-ортопедического предприятия; карантин.

Право на обеспечение пособием по временной нетрудоспособности работающих по трудовому договору у одного или нескольких нанимателей наступают по каждому месту работы в отдельности со дня заключения трудового договора.

Пособие по временной нетрудоспособности в связи с беременностью и родами выплачивается за период отпуска, предоставляемого с 30 недель беременности на 126 календарных дней, а проживающим на территории с радиоактивным загрязнением - с 27 недель беременности на 146 календарных дней, независимо от числа дней, фактически использованных до родов. Если осложненные роды или родилось двое и более детей, то это пособие выплачивается соответственно за 140 и 160 календарных дней.

Пособие в связи с уходом за больным ребенком в возрасте до 14 лет выплачивается лицу, осуществляющему этот уход при амбулаторном лечении, не более чем за 14 календарных дней по одному случаю болезни.

При стационарном лечении ребенка в возрасте до 14 лет (ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет) пособие выплачивается за весь период пребывания с ребенком в стационаре, предоставив удостоверенный листок нетрудоспособности.

Лицу, осуществляющему уход за больным членом семьи в возрасте старше 14 лет при амбулаторном лечении, пособие выплачивается не более чем за 7 календарных дней в общей сложности по одному случаю нетрудоспособности.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в размере 80 процентов среднедневного (среднечасового) заработка за рабочие дни (часы) по графику работы работника, приходящиеся на первые 6 календарных дней нетрудоспособности, и в размере 100 процентов среднедневного (среднечасового) заработка за последующие рабочие дни (часы) нетрудоспособности.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается с первого дня трудоспособности в размере 100 процентов среднедневного (среднечасового) заработка за рабочие дни (часы) по графику работы работника:

инвалидам войны и другим инвалидам, приравненным к ним по льготам; участникам ликвидации последствий аварии на Чернобыльской АЭС, лицам, проживающим (работающим) и выехавшим (эвакуированным, отселенным из зон эвакуации, первоочередного и последующего отселений);

лицам, имеющим на иждивении троих и более детей в возрасте до 16 лет (учащихся - до 18 лет);

при временной нетрудоспособности в связи с беременностью и родами, уходе за больным ребенком в возрасте до 14 лет, ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет при стационарном лечении, ребенком в возрасте до 3 лет и ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет в случае болезни матери либо другого лица, фактически осуществляющего уход за ребенком, и других случаях, предусмотренных Положением о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам.

В ряде случаев пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в размере 50 процентов от установленных размеров, т.е. от 80 и 100 процентов.

Пособие по временной нетрудоспособности исчисляется из среднедневного (среднечасового) заработка за 2 календарных месяца, предшествующих месяцу, в котором наступила нетрудоспособность отпуском по беременности и родам. В заработок для исчисления пособия по временной нетрудоспособности включаются все виды оплаты труда, на которые по действующим правилам начисляются обязательные страховые взносы.

Заработная плата, надбавки и доплата к ней включаются в заработок того месяца, за который они начислены.

Премии и иные выплаты, соответствующие требованиям, указанным в части 1 п. 32 Положения о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности, включаются в заработок за тот месяц, в котором они были выплачены. Месяцем их выплат считается месяц, на который они приходятся согласно расчетной ведомости, лицевому счету.

Если в месяце, за который исчисляется заработок, работник отработал не все рабочие дни по графику работы, указанные премии и иные выплаты учитываются пропорционально отработанному времени в данном месяце. Премии за текущий месяц, выплаченные в этом же месяце, включаются в заработок для исчисления пособия в полном размере.

Вознаграждение по итогам работы за год и за выслугу лет включаются в заработок для исчисления пособий за тот месяц, в котором они выплачены. Если в месяце, за который исчисляется заработок, работник отработал не все рабочие дни по графику, то вознаграждения по итогам работы за год и за выслугу лет при исчислении пособий учитывается пропорционально отработанному времени в указанном месяце.

Для исчисления пособия средневзвешенной (среднечасовой) заработок рассчитывается путем деления суммы заработка за два календарных месяца на число всех рабочих дней (часов) по графику работы работника в этом периоде.

Максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности за каждый календарный месяц (по каждому месту работы) устанавливается в размере трехкратной величины средней заработной платы рабочих и служащих в республике в месяце, предшествующем каждому месяцу нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам.

Минимальный размер пособия по беременности и родам за календарный месяц устанавливается в размере 50% бюджета прожиточного минимума в среднем на душу населения, действующего в каждом месяце отпуска по беременности и родам.

Пример. В апреле месяце 2004 года механизатор Петровский А.И. был нетрудоспособен с 10 по 16 (15, 16 выходные дни). Его заработок за март составил 73700 руб., февраль - 90500 руб. В феврале 21 рабочий день, в марте - 22 рабочих дня.

1. Определяем сумму заработка за два месяца

$$73700 + 90500 = 164200 \text{ р.}$$

2. Определяем средневзвешенной заработок

$$164200 : 43 = 3818,6 \text{ р.}$$

3. Определяем размер пособия по временной нетрудоспособности за 5 рабочих дней

$$\frac{(5 * 3818,6) * 80}{100} = 15274 \text{ р.}$$

8.7. Виды и учет удержаний из заработной платы.

Из заработной платы персонала организации через бухгалтерию производятся следующие удержания:

- подоходный налог;
- по исполнительным листам;

- возмещение ущерба, причиненного предприятию;
- по поручениям-обязательствам за товары, приобретенные в кредит и другие виды удержаний.

- фонд социальной защиты населения и другие виды удержаний.

Плательщиками подоходного налога в соответствии с законодательством являются физические лица: граждане Республики Беларусь, иностранные граждане и лица без гражданства, постоянно находящиеся на территории Республики Беларусь. В целях исчисления подоходного налога к иностранным гражданам и лицам без гражданства относят таких, которые постоянно находятся на территории Республики Беларусь более 183 дней в календарном году.

Объектом налогообложения является совокупный доход физических лиц в денежной и натуральной форме, полученный в течение календарного года. Под доходом физического лица понимаются любые получаемые (начисляемые) денежные средства и материальные ценности, в том числе доходы, образующиеся в результате оплаты за счет средств юридических лиц, предпринимателей, осуществляющих свою деятельность без образования юридического лица, стоимости различного рода путевок, медицинских или бытовых услуг, удешевления питания, приобретение проездных билетов, различного рода абонементов, экскурсий, плата за учебу в учебных заведениях.

В частности, объектом налогообложения являются:

- заработная плата, премии и другие вознаграждения, связанные с выполнением трудовых обязанностей, в том числе по совместительству;

- доходы, получаемые работниками бухгалтерии за выполнение письменных поручений работников о перечислении из причитающейся им заработной платы страховых взносов по договорам страхования;

- дополнительные доходы от индексации;

- суммы, полученные под отчет, при условии, что в установленные законодательством сроки источнику их выплаты не представлены документы и отчеты об их расходовании и не сданы неизрасходованные остатки таких сумм, и в пределах тридцатидневного периода со дня истечения указанного срока источником выплаты таких сумм не принято распоряжение об удержании задолженности по ним в бесспорном порядке;

- суммы превышения размера единой квартирной платы и тарифов, устанавливаемых с учетом льгот для населения, проживающего в домах государственного и частного жилищного фонда, над фактически вносимой физическими лицами платы за проживание в жилых помещениях;

- суммы арендной платы, получаемой арендодателем, а также стоимость улучшений сдаваемого в аренду имущества и др.

Совокупный годовой доход определяется по окончании календарного года как общая сумма всех доходов (кроме доходов не включаемых в облагаемый совокупный годовой доход) физического лица, полученных от всех источников за календарный год.

Доходы в натуральной форме для целей налогообложения учитываются на дату их получения по цене реализации (приобретения) продукции (товаров, работ, услуг) у данного юридического лица или предпринимателя.

Не подлежат налогообложению следующие доходы:

- пособие по государственному социальному страхованию и государственному социальному обеспечению, кроме пособий по временной нетрудоспособности (в том числе пособий по уходу за больным ребенком);
- алименты, получаемые физическими лицами в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь;
- доходы, получаемые физическими лицами за сдачу крови, другие виды донорства, сдачу материнского молока, а также суммы, получаемые работниками медицинских учреждений за сбор крови;
- суммы, получаемые физическими лицами в связи с наступлением соответствующих страховых случаев, страховых выплат по обязательному страхованию, осуществляемому в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, или по договорам добровольного долгосрочного (на срок более трех лет) страхования жизни;
- материальная помощь, стоимость подарков, средства на цели социальной защиты, выдаваемые по месту основной работы физических лиц юридическими лицами и предпринимателями, в размере до тридцати базовых величин в течение календарного года на момент выдачи. При этом учет указанных выплат юридические лица и предприниматели обязаны вести по каждому работнику. Не включается в облагаемый доход стоимость приобретаемых и выдаваемых юридическими лицами и предпринимателями физическим лицам по месту их основной работы проездных билетов для служебных целей. Суммы выплат, превышающие тридцать базовых величин, облагаются по совокупности с другими полученными по месту их основной работы доходами;
- выходные пособия, выплачиваемые в случаях предусмотренных законодательством Республики Беларусь и целый ряд других доходов в соответствии с главой 3 «Льготы по налогу» инструкции о порядке исчисления и уплаты подоходного налога с физических лиц.

При определении совокупного дохода для целей налогообложения из дохода вычитаются:

- доходы в размере одной базовой величины за каждый месяц года, в течении которого либо за который получен доход;
- доходы на содержание детей и иждивенцев в размере двукратной базовой величины на каждого ребенка до 18 лет и каждого иждивенца за каждый месяц, в течение которого либо за который получен доход;

- доходы в размере десяти базовых величин за каждый месяц года у таких категорий налогоплательщиков, как 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;

- лиц, принимавших в 1986-1987 годах участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС в пределах зоны эвакуации или занятых в этот период на эксплуатации или других работах на указанной станции;

- Героев Социалистического труда, Героев Советского Союза, Героев Беларуси, полных кавалеров орденов Славы, Трудовой Славы, Отечества и др. в соответствии с Инструкцией о порядке исчисления и уплаты подоходного налога с физических лиц.

Подоходный налог с облагаемого дохода, полученного в течение календарного года, и с облагаемого совокупного годового дохода взимается исходя из сумм среднемесячных базовых величин, сложившихся в календарном году.

Среднемесячная базовая величина определяется как отношение суммы базовых величин, действующих в календарном году, к 12 (число месяцев в календарном году). При этом за месяцы, которые на момент исчисления налога не наступили, применяется размер базовой величины действующей на дату исчисления налога.

Ставки налога в цифровом изложении публикуются в печати Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь.

Подоходный налог исчисляется и удерживается ежемесячно нарастающим итогом с начала календарного года с суммы облагаемого дохода физического лица, исчисленного как сумма дохода физического лица, уменьшенная на доходы, перечисленные в главе 3 Инструкции о порядке исчисления и уплаты подоходного налога с физических лиц по соответствующим ставкам, с зачетом ранее удержанной суммы налога.

Налог исчисляется по доходам того месяца, за который производится выплата, и удерживается при выдаче дохода за этот месяц. При выдаче заработной платы, в виде аванса, в размере большем, чем подлежит начислению за месяц, налогообложению подлежит вся выданная сумма при ее выдаче.

Пример. Главному агроному, имеющему двух детей в возрасте до 15 лет, по месту основной работы начислен доход за январь месяц в сумме 220500 руб.

Исчисление и удержание налога производится в следующем порядке:

1) определяется облагаемый налогом доход за январь месяц за вычетом необлагаемых доходов

$$220500 - (19000 * 5) = 9125500 \text{ р.}$$

2) сумма налога с облагаемого дохода составит

$$(125500 * 9) : 100 = 11295 \text{ р.}$$

За февраль месяц этому же физическому лицу на этом же предприятии начислено 280000 р. Исчисление и удержание налога производится в следующем порядке:

1) определяется совокупный доход, полученный с начала календарного года - за январь и февраль месяцы, который равен

$$220500 + 280000 = 500500 \text{ р.}$$

2) из совокупного дохода необходимо вычесть необлагаемый доход

$$500500 - (19000 \times 10) = 310500 \text{ р. .}$$

3) сумма налога с облагаемого дохода составит

$$(310500 \times 9) : 100 = 27945 \text{ р. .}$$

4) засчитываем сумму налога, удержанную за январь месяц, и определяем размер налога, подлежащий удержанию с доходов за февраль месяц

$$27945 - 11295 = 16650 \text{ р.}$$

В таком же порядке производится исчисление и удержание подоходного налога и за последующие месяцы.

Исполнительными документами являются исполнительные листы, выдаваемые судами, а также другие документы, на основании которых в бесспорном порядке производят удержания со всех видов заработка и других выплат. При поступлении в бухгалтерию данных документов, они должны быть зарегистрированы и установлен строгий контроль за их исполнением. Такой контроль, как правило, осуществляет главный бухгалтер или другое лицо, на которое возложены эти обязанности.

Одним из видов удержаний по исполнительным листам является удержание алиментов. Алименты на несовершеннолетних детей с их родителей взыскиваются в следующих размерах: на одного ребенка - 25 процентов, на двоих детей - 33 процента, на трех и более детей - 50 процентов заработка и (или) иного дохода родителей.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 12 августа 2003 г. №1092 утвержден перечень видов заработка и (или) иного дохода, из которых производятся удержание алиментов на содержание несовершеннолетних детей. Согласно этому документу удержание алиментов производится со всех видов заработка (денежного вознаграждения, содержания, денежного довольствия и дополнительного вознаграждения как по основному месту работы, так и за работу по совместительству, которые получают родители, работающие в организациях любых организационно-правовых форм, а также на основе трудовых договоров в крестьянских (фермерских) хозяйствах и у индивидуальных предпринимателей, в денежной и натуральной форме.

Взыскание алиментов на содержание несовершеннолетних детей производится с сумм заработка и (или) иного дохода, причитающегося лицу, уплачивающему алименты, - после удержания (уплаты) из этого заработка и (или) иного дохода налогов в соответствии с налоговым законодательством.

Наниматель, выплачивающий заработную плату, обязан на основании исполнительного листа или письменного заявления плательщика алиментов ежемесячно удерживать из его заработка и (или) иного дохода денежные суммы установленных размеров и выплачивать (перечислять на счет, переводить по почте за счет средств плательщика) не позднее чем в трехдневный срок со дня выплаты заработной платы, пособия, пенсии, стипендии и осуществления других выплат лицу, указанному в заявлении или исполнительном листе.

Возмещение ущерба, причиненного предприятию, удерживают из заработной платы работника на основании распоряжения руководителя предприятия и с согласия работника. Если работник не согласен возмещать отнесенный на него ущерб, то такие дела передаются в следственные органы.

Удержание из заработной платы работников отчислений в фонд социальной защиты населения производят в размере 1 процента от суммы начисленного заработка, кроме выплат, на которые по действующим правилам не производятся отчисления на социальное страхование. Удержанные суммы по платежному поручению перечисляют фонду социальной защиты населения не позднее дня получения заработной платы, установленного банком предприятию.

В таком же размере из заработной платы работников предприятия по их письменному заявлению производят удержание профсоюзных взносов (если работник является членом профсоюзной организации), которые перечисляют на счет профсоюзной организации.

Удержание за товары, проданные в кредит, производят на основании поручений-обязательств, выдаваемых торговыми организациями. В них указывают наименование торговой организации, ее расчетный счет, обслуживающий банк, фамилия, имя, отчество лица, взявшего товар в кредит, а также общая стоимость товара и с разбивкой по срокам оплаты. Удержанные суммы один раз в месяц (в день получения зарплаты) перечисляют на счета этих организаций.

У работников перед предприятием может возникать задолженность по полученным за текущий месяц авансам, ошибочно выплаченным суммам, за проживание в общежитиях и квартирах, за содержание детей в детских дошкольных учреждениях и др. Все эти суммы при начислении оплаты труда удерживаются по решению администрации предприятия в установленном порядке.

В целях упорядочения удержаний нанимателями из заработной платы работников денежных сумм по их письменному заявлению для осуществления безналичных расчетов Советом Министров Республики Беларусь принято Постановление от 18 сентября 2002г. №1282 «Об удержаниях из заработной платы работников денежных сумм для производства безналичных расчетов». Согласно этому документу удержания из заработной платы работников денежных сумм для производства безналичных расчетов осуществляются по их

письменному заявлению в целях решения бытовых, социальных вопросов, в том числе связанных с выплатой сумм по кредитному договору, коммунальных платежей, профсоюзных взносов. Перечисление этих сумм в безналичном порядке осуществляется одновременно с выплатой заработной платы работникам на счета соответствующих организаций на безвозмездной основе или на условиях, определенных коллективными договорами, соглашениями. При чем наниматели не вправе использовать удержанные суммы на другие цели, задерживать их перечисление.

Следует отметить, что действующим законодательством Республики Беларусь предусмотрено, что размер удержаний из заработной платы работников предприятия не может превышать 50 процентов его заработка (статья 108 Трудового кодекса РБ).

Все суммы удержаний, производимые из заработной платы работников предприятия, отражают в расчетно-платежной ведомости. При этом каждый вид удержаний показывают в отдельной графе. Общую сумму удержаний из заработной платы определяют путем суммирования соответствующих граф.

8.8. Группировка и обобщение данных по учету труда и заработной плате.

В учетном процессе отработанное время, суммы начисленной заработной платы, доплаты и премии работникам фиксируются в различных первичных документах. Информация по одному и тому же работнику может содержаться в нескольких документах. Все это вызывает необходимость группировки и обобщения данных по учету труда и выполненным работ. Поэтому в регистрах бухгалтерского учета суммы начисленной заработной платы должны быть сгруппированы и накоплены по следующим направлениям:

- по каждому работнику предприятия для организации расчетов по заработной плате;
- по подразделениям и объектам учета затрат;
- по предприятию в целом - для составления отчетности и других целей.

Обобщающим регистром, в котором отражаются расчеты по заработной плате с каждым работником является расчетно-платежная ведомость (ф.№ТО-7).

Расчетно-платежная ведомость - это документ по начислению всех видов заработной платы за месяц и произведенных из нее удержаний. Она служит основным платежным документом для выдачи причитающейся работникам заработной платы (за минусом удержаний).

Расчетно-платежная ведомость состоит из двух разделов - «Начислено» и «Удержано и внесено». В разделе «Начислено» показывают все виды заработной платы, начисленной по сдельным расценкам за выполненную работу, по расценкам за полученную продукцию, повременно по тарифным

ставкам или должностным окладам, надбавки за классность, а также все виды премий, входящих в фонд заработной платы. В расчетно-платежную ведомость включают так же все виды оплаты отпусков, начислений по временной нетрудоспособности, за выслуги лет и другие выплаты.

Общая сумма заработка за месяц определяется путем суммирования соответствующих граф, итог которых записывают в графу «Итого начислено». Графу ведомости «Всего причитается» заполняют путем суммирования или вычитания из начисленного заработка сальдо на начало месяца.

В раздел «Удержано и внесено» записывают все виды удержаний. Ими могут быть суммы, выданные кассой за прошлый месяц, аванс, подоходный налог, удержание по исполнительным листам, за товары, купленные в кредит, за содержание детей в детских дошкольных учреждениях, возмещение материального ущерба и другие. Эти записи производят на основании отчетов кассира, платежных ведомостей, исполнительных листов, поручений-обязательств и др. документов.

Чтобы составить расчетно-платежную ведомость необходимо из ведомости за прошлый месяц по каждому работнику вынести сальдо на начало текущего месяца. Затем отразить суммы по разделу «Начислено», после этого по разделу «Удержано и внесено» и вывести сальдо на конец месяца, а также сумму к выдаче по каждому работнику.

Расчетно-платежные ведомости составляют в разрезе производственных подразделений или категорий работников. Отдельно составляют расчетно-платежную ведомость по административно-управленческому персоналу. Суммы основной и дополнительной заработной платы переносят из соответствующих первичных документов (табель учета рабочего времени и начисления заработка (ф.ТО-1), учетный лист на сдельную работу (ф.ТО-3), книжка бригадира по учету труда и выполненных работ (ф.ТО-12) и другие).

Общая сумма, подлежащая выплате по расчетно-платежной ведомости, в обязательном порядке указывается прописью.

Никакие исправления, подчистки в расчетно-платежной ведомости не допускаются. Расчетно-платежная ведомость подписи руководителем предприятия и главным бухгалтером. После этого ведомость передают в кассу для выдачи заработной платы. Суммы заработной платы, не выданные в установленный срок, подлежат депонированию, о чем в расчетно-платежной ведомости делаются соответствующие отметки.

Сумма начисленной заработной платы по каждому структурному подразделению должна соответствовать сумме, отнесенной в издержки производства и отраженной в производственных отчетах, кроме сумм, начисленных за счет средств фонда социальной защиты населения.

Таким образом расчетно-платежные ведомости позволяют систематически контролировать расчеты с персоналом предприятия. Сальдо по всем расчетно-платежным ведомостям на начало и конец месяца должно соответствовать счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», как по

дебету, так и по кредиту. Кроме того, общая сумма начисленной заработной платы должна контролироваться суммой, отнесенной в затраты производства и отраженной в журнале-ордере №10-АПК, кроме выплат за счет средств социального страхования.

Так как расчетно-платежные ведомости заменяют лицевые счета и оборотные ведомости по балансовому счету 70, то они являются документами постоянного хранения.

Выдача аванса работникам предприятия производится по платежной ведомости (ТО-8).

Для отнесения в затраты на производство суммы начисленной заработной платы накапливают и группируют в специальных накопительных документах. К ним относят: накопительную ведомость учета использования машинно-тракторного парка (ф.УЗ-2), накопительную ведомость учета работы грузового автотранспорта (ф.УЗ-1), накопительную ведомость учета затрат в ремонтной мастерской (ф.УЗ-3) и др.

Важную роль играет накопительная ведомость учета использования машинно-тракторного парка. В ней на каждый трактор отводится отдельная страница. На основании учетных и путевых листов в ведомости записывают отработанные человеко-дни, человеко-часы, нормо-смены, начисленную заработную плату механизатору и др. показатели.

Накопительная ведомость учета работы грузового автотранспорта построена по такому же принципу, как и накопительная ведомость учета использования машинно-тракторного парка. Здесь также на каждую автомашину отводится отдельная страница, где накапливают данные из путевых листов о выполненных работах и начисленной заработной плате. В конце месяца по каждому автомобилю подсчитывают итоги, отдельные из которых переносят в производственный отчет. В отдельных графах ведомости выполненные тонно-километры распределяют по потребителям услуг автотранспорта.

Накопительная ведомость учета затрат в ремонтной мастерской предназначена для учета объемов выполненных работ и систематизации прямых затрат, произведенных при выполнении этих работ. В этом документе аналитические счета открывают по видам ремонтов и по видам изготавливаемых мастерской изделий. Затраты накапливают по каждой сложной машине (автомобиль, трактор, комбайн), а по несложным сельскохозяйственным машинам - по их видам или группам.

Суммы начисленной заработной платы, отработанное время и другие расходы, сгруппированные в накопительных ведомостях, ежемесячно обобщают в производственных отчетах, которые составляются по видам производств, структурным подразделениям, а затем и в целом по предприятию.

Для сводного учета расчетов по оплате труда, контроля за фондом заработной платы и составления установленной отчетности предназначены

сводная ведомость начисленной оплаты по ее составу и категориям работников (ф.№58-АПК) и сводная ведомость по расчетам с работниками (ф.№59-АПК).

Сводную ведомость начисленной оплаты труда по ее составу и категориям работников (ф.№58-АПК) открывают на год в целом по сельхозпредприятию. В ней ежемесячно отражают обобщенные данные расчетно-платежных ведомостей о суммах начисленной оплаты труда и других выплатах по составу и категориям работников. Итоговые данные по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражают по видам основной и дополнительной оплаты труда, оплате отпускных, выплате вознаграждений за выслугу лет, различных надбавок и т.п. Отражение данных производится как по суммам, входящим в состав фонда оплаты труда, так и по выплатам, производимым за счет средств фонда потребления. Кроме сумм начисленной оплаты труда в ведомости №58-АПК отражают количество отработанных человеко-дней каждой категорией работников.

В сводной ведомости по расчетам с работниками (ф.№59-АПК) отражают итоговые данные расчетно-платежных ведомостей, составленных по производственным подразделениям. В ведомости указывают суммы задолженности на начало месяца (за предприятиями или за работниками), начисленной оплаты труда, отпускных (с указанием количества дней) и других выплат, входящих в фонд оплаты труда. В этом регистре находят отражение так же суммы разных выплат, не входящих в состав фонда оплаты труда, или могут быть пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам с указанием количества дней, пенсии инвалидам труда и другие выплаты.

Кроме того, в ведомости №59-АПК отражают итоговые суммы, выданные наличными деньгами при расчетах с персоналом хозяйства, перечисленные на депоненты, в банк согласно заявлению и удержания из оплаты труда по видам (подходный налог, обязательный страховой взнос в фонд социальной защиты населения и др.). Эти суммы являются основанием для контроля за проведением указанных расчетных операций.

Суммы, отраженные в ведомости ф.№59-АПК, должны быть взаимоувязаны с данными, содержащимися в других журналах-ордерах. Так, суммы, выданные наличными по расчетам за прошлый месяц, должны соответствовать данным журнала-ордера №1-АПК. Суммы, перечисленные на депоненты по расчетам за прошлый месяц, согласуются с данными журнала-ордера №9-АПК.

Данные ведомости служат основанием для записей в журнале-ордере №8-АПК удержанных из оплаты труда сумм подоходного налога, а также в журнал-ордер №9-АПК по кредиту счетов 73 (на суммы, удержанные за купленные в кредит товары, на возмещение полученных ссуд на индивидуальные нужды, на суммы, удержанные за недостачу, порчу и хищения денежных средств и товарно-материальных ценностей), 76 (на суммы, удержанные по исполнительным документам), 71 (на удержанные из оплаты труда подотчетные суммы).

Суммы задолженности на конец месяца, отраженные в ведомости №59-АПК должны соответствовать развернутому остатку на конец месяца по счету 70 в Главной книге.

8.9. Синтетический и аналитический учет расчетов по заработной плате.

Учет расчетов по заработной плате ведут на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». На нем обобщается информация о расчетах с работниками, как состоящими в списочном составе сельскохозяйственной организации, так и не состоящими. По кредиту счета отражают суммы начисленной как основной, так и дополнительной оплаты труда, премий, пособий, пенсий работающим пенсионерам и другие выплаты, а также доходов по акциям и другим ценным бумагам данного предприятия.

По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются выплаченные суммы заработной платы, премий, пособий по временной нетрудоспособности, пенсий, доходов от участия в предприятии, депонированные суммы, а также суммы начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний, установленных законодательством.

В сельскохозяйственных организациях выдачу отдельным категориям работников зерна, картофеля и другой продукции в счет оплаты труда отражаются по дебету счета 70, а начисление ее по кредиту. Оценка продукции, выданной в счет оплаты труда, производится по среднереализационным ценам на момент реализации.

По отношению к балансу счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» является пассивным. По нему может быть развернутое сальдо. Кредитовое сальдо показывает задолженность предприятия по оплате труда персоналу, а дебетовое - задолженность персонала предприятию. Дебетовое сальдо возникает в тех случаях, когда работникам организации выплачено больше, чем им причиталось за отработанное время или объем выполненных работ. Это свидетельствует о том, что организация расчетов с персоналом предприятия находится не на должном уровне. Дебетовое сальдо ликвидируется в следующем месяце, либо путем удержания из причитающейся оплаты труда переполученной суммы, либо путем внесения ее наличными в кассу.

При начислении оплаты труда счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» корреспондирует с дебетом следующих счетов:

20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и другие - на суммы оплаты

труда, начисленной персоналу основного, вспомогательного, обслуживающего и других производств;

28 «Брак в производстве» - начисление оплаты труда работникам по исправлению брака, допущенного по вине предприятия;

08 «Вложения во внебюджетные активы» - начисление оплаты труда работникам, занятым строительством и другими видами капитальных вложений;

07 «Оборудование к установке» , 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», - начисление заработной платы работникам, занятым доставкой в организацию оборудования к установке и товарно-материальных ценностей;

44 «Расходы на реализацию», 90 «Реализация» - начисление заработной платы работникам, занятым реализацией сельскохозяйственной продукции;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – начисление работникам пособий, пенсий за счет средств социального страхования;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - начисление работникам выплат за счет средств обязательного страхования от несчастных случаев;

82 «Резервный фонд» – начисление работникам доходов от участия в предприятии за счет средств резервного фонда;

84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – начисление работникам доходов от участия предприятия за счет нераспределенной прибыли;

91 «Операционные доходы и расходы» – начисление заработной платы работникам, занятым реализацией и ликвидацией основных средств, товарно-материальных ценностей, нематериальных активов и др.

92 «Внереализационные доходы и расходы» – начисление заработной платы работникам, занятым ликвидацией последствий чрезвычайных ситуаций (стихийных бедствий, пожара и т.п.);

96 «Резервы предстоящих расходов» - начисление заработной платы за время отпуска . вознаграждений за выслугу лет при создании для этих целей резерва;

97 «Расходы будущих периодов» – начисление заработной платы, относимой к следующим отчетным периодам.

По дебету счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» корреспондирует с кредитом следующих счетов:

28 «Брак в производстве» – удержания за брак в производстве, допущенный по вине работника;

50 «Касса» – выплата из кассы сумм заработной платы , пенсий, пособий по временной нетрудоспособности , пенсий, доходов от участия в предприятии, пенсий и т.д.;

51 «Расчетный счет» - перечисление заработной платы и других доходов работникам на их лицевые счета в банках;

55 «Специальные счета в банках» – выдача заработной платы по банковским карточкам;

66 «Краткосрочные кредиты и займы» -, 67 «Долгосрочные кредиты и займы» - удержание из заработной платы сумм для погашения задолженности по кредитам банка и займам;

68 «Расчеты по налогам и сборам» – удержание из заработной платы подоходного налога, налога на доходы и других платежей в бюджет;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – удержаний из заработной платы отчислений в пенсионный фонд;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» - удержание из заработной платы неизрасходованных подотчетных сумм;

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» – удержание из заработной платы очередных платежей по выданным займам, в возмещение материального ущерба;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – удержание из заработной платы сумм по исполнительным документам, квартплаты, за содержание детей в детских дошкольных учреждениях, зачисление на счет депонентов не выданной в установленные сроки оплаты труда и др;

90 «Реализация» – выдача натуральной оплаты труда.

Часть 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Глава 9. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

9.1 Основные отличия управленческого учета от финансового

По мере возрастания роли бухгалтерского учета в управлении производством учет производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции во многих зарубежных странах трансформировались в управленческий учет, который представляет необходимую информацию для всех уровней управления.

На сегодня управленческий учет представляет собой информационно-вычислительную систему, объединяющую совокупность форм и методов планирования, учета и анализа, направленную на формирование альтернативных вариантов деятельности организации для информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений.

Исходя из этого, управленческий учет представляет собой не только систему сбора, регистрации и обобщения информации, а скорее систему управления предприятием, направленную на совершенствование производства, снижение затрат и повышение его эффективности.

В условиях рыночной экономики ведение управленческого учета является объективной необходимостью. Поскольку каждая организация самостоятельно выбирает направления развития, виды выпускаемой продукции, объемы ее производства, сбытовую, кадровую, социальную и инвестиционную политику, то возникает необходимость иметь необходимую учетно-аналитическую информацию по всем этим параметрам.

В зарубежных странах учет как экономическая наука и как сфера практической деятельности подразделяется на финансовый и управленческий.

Однако, по нашему мнению, внедрение в практику наших организаций управленческого учета должно происходить не обособленно, а в составе единого бухгалтерского учета.

Между финансовым и управленческим учетом существует тесная связь. Если учет называют языком бизнеса, то финансовый и управленческий учет – это диалекты этого языка.

Однако между ними имеются и отличия.

Отличия управленческого и финансового учета.

Отличительный признак	Управленческий учет	Финансовый учет
Пользователи информации	Руководители организаций разных уровней управления	Внешние пользователи: акционеры, кредиторы и др.
Обязательность ведения учета	По решению руководителей	Требуется по законодательству
Цель учета	Оказание помощи руководителям организации в планировании, управлении и контроле	Составление финансовой отчетности для всех пользователей
Свобода выбора приемов и способов получения информации	Нет особых обязательных требований, за исключением тех, которые предполагают необходимость соответствия затрат и полученных доходов	Ограничена нормативными документами, стандартами, правилами, нарушение которых считается недопустимым.
Привязка по времени	Используется для принятия управленческих решений, связанных с будущими операциями и сравнения фактических данных с плановыми.	Используются только данные операций, совершившихся в отчетном периоде.
Виды выражения информации	Представляется как в денежном выражении, так и в натуральном выражении	Только в денежном выражении
Отчетность	Очень подробная, представляется еженедельно или ежемесячно	Имеет обобщенный вид – квартальная, годовая
Объект отчетности	Центры ответственности	Организации в целом
Степень ответственности	Практически никакой	В соответствии с законодательством
Область применения информации	Специалисты: технологи, экономисты и др.	Специалисты в области учета, аудита, финансов, анализы.

Несмотря на имеющиеся отличия финансовый и управленческий учет являются единой системой бухгалтерского учета, выполняют единую функцию – отражение экономического и финансового состояния организации через систему специальных показателей.

Наиболее общим является то, что информация, формирующаяся по данным финансового и управленческого учета используется для управления и улучшения финансового состояния организаций.

Приведенные отличия управленческого учета от финансового позволяют сделать вывод, что при общности целей эти две подсистемы бухгалтерского учета используют различные приемы и методы регистрации, формирования, накапливания и обработки учетной информации.

9.2. Управленческий учет: сущность, объекты и принципы его внедрения.

Управленческий учет предназначен для подготовки информации, необходимой для осуществления деятельности управленческого характера:

принятия практического решения, планирования и прогнозирования, контроля и регулирования.

На практике принятие решения – это сравнительная оценка оптимальных вариантов действий и выбор того, который в наибольшей степени отвечает целям организации.

Внедрение управленческого учета создает реальные возможности для решения задач оптимизации процесса управления. Сюда входят следующие основные задачи: определение целей, которые при этом должны решаться, подготовка и принятие управленческих решений, установление уровня ответственности отдельных работников, текущий и последующий контроль за исполнением принятых решений, учет результатов деятельности субъектов хозяйствования и анализ отклонений от планируемых показателей. Решение этих задач обеспечивает успешное применение системы управленческого учета и исполнение принятых управленческих решений.

При организации управленческого учета требуется от руководителей, менеджеров и организаторов производства не только высокая компетентность и опыт в конкретных отраслях производственной деятельности, но и умение экономически правильно оценить и своевременно отреагировать как на внешние условия развития экономических процессов, так и на смену внутренних экономических отношений, связанную с изменениями номенклатуры и объема продукции, производимой структурными подразделениями и организацией в целом, а также на смену структуры управления производством.

Важной проблемой, от которой зависит успех внедрения управленческого учета, является развитие методик, уточнение сущности и его элементов.

На сегодня не вызывает сомнения тот факт, что необходимо совершенствовать организацию бухгалтерского учета в наших организациях, внедрять новые и передовые методы и приемы, повышать его роль в управлении производством.

Однако при реформировании организации бухгалтерского учета следует внимательно относиться к практике и традициям, сложившимся на наших предприятиях, к целесообразности и необходимости проведения тех или иных коренных ломок в организации бухгалтерского учета.

В странах с развитой рыночной экономикой в связи с выделением управленческого учета из общей учетной системы, значительно изменились функции специалистов по бухгалтерскому учету. В функции бухгалтеров входят не только обязанности по ведению бухгалтерского учета, но и составление смет на производство товаров, подготовка отчетной информации и ее интерпретация при принятии управленческих решений, анализ результатов деятельности организации и выработка прогнозных параметров их развития.

В практике наших организаций большинство из этих функций выполняют планово-экономические службы, на крупных, а затем практически

во всех организациях были созданы плановые службы, финансовые отделы или бюро экономического анализа. За бухгалтерами были оставлены такие функции, как ведение бухгалтерского учета и составление отчетности. В этих условиях стремление государственных и общественных организаций повысить роль и значение учета в управлении производством не достигало цели.

В условиях плановой экономики и административно-командной системы управления не придавалось должного значения внедрению новых и передовых методик и приемов учета затрат и исчисления себестоимости продукции, определения рентабельности производства и конечных финансовых результатов деятельности организаций.

Однако необходимо отметить, что усилиями ученых и практиков нашей страны было разработано немало передовых и прогрессивных методов и приемов организации учета производственных затрат, но большинство из них не нашли широкого применения.

Для правильного понимания сущности управленческого учета необходимо знать его объекты, принципы формирования и функции. Кроме того, нужно представлять его отличия от производственного учета.

В системе производственного учета определяются затраты на производство продукции, осуществляется оценка стоимости остатков производственных запасов, что необходимо для определения прибыли и соответствует требованиям внешней отчетности, а вместе с тем и требованиям финансового учета.

Главной же задачей управленческого учета является подготовка необходимой учетной информации для внутренних пользователей, которая используется для принятия управленческих решений.

По вопросу определения экономической сущности управленческого учета имеются две точки зрения.

Некоторые экономисты рассматривают управленческий учет, как часть бухгалтерского учета, который выполняет учетные функции по учету затрат, выявлению фактической себестоимости и обеспечению контроля за ее формированием.

Второй подход к управленческому учету заключается в том, что учет производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции в современных условиях хозяйствования должны расширяться и развиваться в соответствии с требованиями управления. При этом управленческий учет должен быть обособленным от финансового учета, т.е. он превращается в самостоятельный вид учета.

С развитием рыночных отношений происходит трансформация способов формирования информационного обеспечения управления в интегрированную систему, включающую сбор, обработку и обобщение информации, ее оценку и прогнозный анализ. Уровень развития такой учетно-аналитической системы определяет механизм хозяйствования и между ними должно быть соответствие.

Таким образом, управленческий учет представляет собой систему включающую совокупность приемов и методов, с помощью которых обобщается производственная деятельность, решаются четко определенные цели и обеспечивается управление предприятием. Он должен обеспечить эффективность принимаемых решений и выполнение поставленных задач.

Информация, формируемая в рамках управленческого учета, должна отвечать следующим основным требованиям:

- адресность (конкретным пользователям);
- полезность и необходимость;
- аналитичность и достаточность;
- полнота и достоверность;
- оперативность и экономичность.

Создание управленческого учета во многом определяется организационной и производственной структурой субъекта хозяйствования.

Вместе с тем, несмотря на разнообразие организационных и структурных форм управления управленческий учет строится на следующих принципах:

- плановые и нормативные показатели должны быть сопоставлены с учетными;
- показатели деятельности организации за прошедшие и отчетный периоды должны быть сравнимы;
- степень детализации информации по центрам ответственности и центрам затрат должна быть достаточной, но не избыточной.

Учетная информация занимает доминирующее положение в системе управленческого учета, которая формируется по следующим направлениям:

- по объектам учета затрат;
- по центрам ответственности (производственным подразделениям).

Учетная информация в управленческом учете формируется на базе оперативного бухгалтерского и статистического учета! Именно совокупность всех уровней учетного обеспечения позволяет управленческому учету функционировать в качестве управленческой системы в трех режимах: оперативном, тактическом и стратегическом.

Каждый из этих режимов используется для принятия управленческих решений в зависимости от их функций. Исходя из своей организационной структуры и особенностей хозяйственной деятельности, организации самостоятельно разрабатывают свои модели информационного обеспечения системы управленческого учета.

Оперативный уровень функционирования управленческого учета обеспечивает получение контрольно-справочной, распорядительной и организационной информации о затратах и процессах формирования их показателей. Этот уровень управленческого учета функционирует в подразделениях, т.е. там, где принимаются решения на основе оперативных данных о хозяйственной деятельности.

Тактический уровень обеспечивает взаимодействие учетной информации с оперативными управленческими решениями на основе анализа данных о затратах на производство сразу же после совершения хозяйственных операций и доведение полученных показателей до лиц, принимающих решения.

Стратегический уровень управленческого учета предполагает разработку планов перспективных мероприятий для создания конкурентных преимуществ в конечных результатах хозяйственной деятельности на основе организационных изменений и преобразований.

Таким образом, формирование учетной информации в качестве базиса управленческого учета характеризуется следующими методами и приемами:

- применение различных видов себестоимости, продукции для различных управленческих потребностей. При этом используются три вида себестоимости:
- себестоимость по центрам ответственности, используемая для планирования и контроля за деятельностью ответственных исполнителей; полная себестоимость, используемая для установления цен и других оперативных решений; себестоимость продукции по прямым переменным затратам;
- деление всех затрат по отношению к изменениям объема производства на переменные и постоянные расходы. Такое деление затрат имеет особое значение при анализе поведения z
- затрат, прибыли и объема продаж, позволяет определить точку критического объема продаж, ниже которой производство становится убыточным;
- составление смет затрат на производство по центрам ответственности с включением в них только тех затрат, которые зависят от деятельности соответствующих центров. Так как фактический объем всегда практически отклоняется от планируемого, то разрабатываются гибкие сметы, в которых затраты определяются на случай выполнения плана и невыполнения;
- при планировании и в учете затраты делят по центрам ответственности, что обеспечивает осуществление контроля за затратами на производство и реализацию продукции, при этом выделяют технологические, регулируемые и фиксированные расходы;
- использование метода «стандарт-коста» при учете производственных затрат. Характерной особенностью «стандарт-коста» является то, что стандарты расхода материалов и на заработную плату разрабатываются по согласованию с исполнителями и оперативно изменяются при изменениях в технологическом процессе и других условий производства. Это избавляет от необходимости учета и документального оформления отклонений от стандартов;

- использование различных методов при распределении затрат между видами продукции при определении их себестоимости: пропорционально стоимости полученной продукции по ценам их реализации; пропорционально натуральным показателям, при оценке побочной продукции различными способами;
- отклонения от стандартов подсчитываются ежемесячно путем сопоставления фактических расходов со стандартами. Методом цепных постановок рассчитываются отклонения за счет изменения цен и за счет эффективности использования ресурсов;
- тщательно изучаются колебания затрат под влиянием различных факторов путем применения такого понятия, как «функции затрат», которое используется для оценки и прогнозирования затрат;
- использование системы внутреннего контроля за деятельностью подразделений, который состоит из бухгалтерского и административного контроля, определены факторы, влияющие на внутренний контроль: деятельность и решения совета директоров: комитета по аудиту; кодекс поведения и этики; действующее законодательство и т.п.

Любая система представляет собой совокупность элементов, объединяемых на основе определенных принципов функционирования, т.е. обусловленных достижением одной цели, одними задачами и присущими соответствующими информационными связями. Не является исключением из этого и система управленческого учета, которая обеспечивает сознательно, целенаправленное воздействие на процесс формирования затрат, их целесообразность и результативность, а также на процесс принятия управленческих решений. Роль управленческого учета во всех его аспектах функционирования возрастает, так как осуществляются изменения в экономике, усложняются его функции и задачи.

Управление производством происходит через деятельность людей, которые отвечают за целесообразность того или иного вида расходов. Места возникновения затрат представляют собой структурные подразделения организаций, где происходит первоначальное потребление производственных ресурсов (цеха, рабочие места и т.п.). Организации самостоятельно определяют и детализируют места возникновения затрат и увязывают их с центрами ответственности.

Результаты деятельности также являются объектом управленческого учета, которые учитываются по местам возникновения затрат и формирования дохода. Следовательно, затраты и результаты как объекты управленческого учета раскрывают предмет и структуру его организации.

Вышеизложенное подчеркивает, что в современных условиях хозяйствования реформирование бухгалтерского учета должно происходить с учетом опыта и практики зарубежных стран, национальных особенностей нашей страны. В программе реформирования бухгалтерского учета необходимо

предусмотреть решение ряда методических проблем. Важнейшей из них является разработка методики управленческого учета с должным раскрытием всех его элементов.

9.3. Система построения управленческого учета на уровне синтетических и аналитических счетов

Достоверная и оперативная учетная информация о наличии и использовании производственных запасов, о затратах организации на производство может быть получена только посредством ведения управленческого учета. Учетные данные полученные в системе счетов управленческого учета, должны обеспечить сопоставимость затрат структурных подразделений и результатов их производственно-финансовой деятельности.

В Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30.05.2003г. № 89 рекомендуется два варианта учета затрат на производство.

Первый вариант предусматривает для учета и группировки затрат по статьям, местам возникновения и по другим признакам, а также исчисления фактической себестоимости продукции (работ, услуг) использование счетов с 20 по 29.

В этом случае операции управленческого учета на счетах бухгалтерского учета не находят отдельного специального отражения с применением двойной записи. При этом варианте система построения управленческого учета входит в общую систему бухгалтерского учета без выделения отдельной корреспонденции счетов для операций управленческого учета.

То есть, эти операции отражаются на соответствующих бухгалтерских счетах которые являются как бы счетами управленческого учета. При таком варианте учета затрат разделение управленческого и финансового учета отсутствует. Первый вариант применяется практически всеми организациями Республики Беларусь.

Второй вариант учета затрат предусматривает отдельное отражение операций управленческого учета на счетах бухгалтерского учета. В этом случае для управленческого и финансового учета указываются отдельные корреспондирующие счета. Учет затрат осуществляется по экономическим элементам с использованием счетов с 30 по 39.

В практике организаций могут применяться разные варианты связи систем финансового и управленческого учета.

При первом варианте взаимосвязь между финансовым и управленческим учетом осуществляется с помощью так называемых контрольных счетов, которыми являются счета учета доходов и расходов финансовой бухгалтерии. Данные со счетов учета доходов и расходов финансовой бухгалтерии

переносятся на соответствующие счета управленческой бухгалтерии. Такой вариант связи называют интеграционным. При нем обеспечивается прямая корреспонденция счетов управленческого учета с контрольными счетами финансового учета с выделением подсистем управленческого и финансового учета.

При втором варианте связи используются парные контрольные счета одного и того же наименования (счета экраны). Записи на счетах финансового и управленческого учета при этом варианте являются автономными, т.е. обеспечивается самостоятельность таких подсистем бухгалтерского учета, как финансовый и управленческий учет.

Имеется еще и третий вариант связи между финансовым и управленческим учетом, который предусматривает использование для этих целей счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты». На этом счете отражаются обороты по учету затрат, которые передаются из одной подсистемы в другую.

Вышеперечисленные варианты учета затрат на уровне синтетических счетов имеют свои преимущества и недостатки. При выборе варианта необходимо учитывать конкретные производственные условия и особенности сельскохозяйственного производства.

Аналитический учет затрат организуется субъектами хозяйствования в соответствии с методическими рекомендациями по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом их потребностей в информации, необходимой для принятия обоснованных управленческих решений. Конкретные вопросы организации аналитического учета затрат сельскохозяйственные организации решают самостоятельно путем ведения учета затрат по объектам и статьям с учетом особенностей технологий и организации производства.

В управленческом учете для обеспечения наибольшей оперативности и аналитичности данных в целях своевременного принятия обоснованных управленческих решений применяются специализированные системы учета затрат и исчисления себестоимости продукции.

В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг) выделяют две системы управленческого учета: система полного включения затрат в себестоимость продукции и система неполного (ограниченного) включения затрат в себестоимость.

При использовании первой системы все издержки организации, связанные с производством и реализацией продукции, включаются в себестоимость не зависимо от их деления на переменные и постоянные, прямые и косвенные. Косвенные затраты включаются в себестоимость продукции путем их распределения с помощью различных методов.

Суть второго варианта заключается в том, что в себестоимость продукции включаются только переменные затраты. Оставшаяся часть затрат в себестоимость продукции не включается, а периодически списывается на финансовые результаты. Главным преимуществом этой системы учета является

то, что она позволяет успешно решать важнейшие задачи управления затратами.

В системе управленческого учета в аналитическом учете затрат может применяться нормативный метод.

Сущность этого метода состоит в том, что учет затрат осуществляется отдельно в пределах установленных норм и отклонения от этих норм. Отклонение от норм свидетельствует о том, как соблюдается технология производства, установленные нормы расходования сырья и других производственных ресурсов.

Важнейшим элементом нормативного метода является нормативная себестоимость, которая рассчитывается на базе разработанных норм и нормативов.

Нормативная себестоимость представляет собой величину затрат на единицу продукции (работ, услуг) в разрезе статей по нормам, действующим на начало отчетного периода.

Зная нормативную себестоимость продукции, сумму отклонений и рассчитанных изменений норм, определяют фактическую себестоимость произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Для этого необходимо нормативную себестоимость откорректировать на суммы отклонений от норм на калькуляционную единицу.

9.4 Классификация затрат и общие принципы их учета.

В процессе кругооборота средств организации производственная стадия является главной.

Процесс производства - это процесс соединения живого труда со средствами производства.

Поскольку процесс производства протекает непрерывно, постольку он требует непрерывных затрат труда и средств производства - предметов труда и средств труда.

В общем плане издержки на производство являются совокупность затрат живого и овеществленного (прошлого) труда, выступающего как затраты средств труда и предметов труда.

Затраты живого труда в условиях сельскохозяйственного производства представляются в виде труда работников, вложенного в его основные отрасли, вспомогательные производства и другие сферы деятельности организаций. Начисленная оплата труда работникам является одним из важнейших элементов совокупных издержек организации.

Средства труда, участвуя в процессе производства, изнашиваются и свою стоимость переносят на изготавливаемую продукцию частями в виде начисленной амортизации.

Предметы труда полностью потребляются в производственном процессе. Затраты предметов труда выступают в форме расходов различных

материалов на производственные цели: семян и посадочного материала на посев, кормов для содержания продуктивного и рабочего скота, нефтепродуктов на работу автотранспортных средств и сельскохозяйственной техники (тракторов, комбайнов) и др.

Для обеспечения непрерывного функционирования производства требуются постоянные затраты во всех сферах деятельности предприятия: в сфере производства, обращения, капитальных вложений, управления и обслуживания работников. Каждая из этих групп затрат производится на конкретном участке хозяйственной деятельности, на определенной стадии кругооборота средств и с этих позиций имеет различное экономическое содержание.

Затраты в сфере производства - это затраты на производственной стадии кругооборота. Они включают затраты труда и средств производства, направленные непосредственно на производства продукции.

Затраты в сфере производства в зависимости от места их возникновения подразделяются по конкретным отраслям и видам производств:

- затраты в основном производстве - растениеводстве, животноводстве, промышленном производстве;
- затраты во вспомогательных производствах. Вспомогательными считаются такие производства, которые обслуживают основные отрасли в порядке выполнения для них определенных работ или оказания услуг и не имеют самостоятельного значения в организации;
- затраты в прочих производствах, обслуживающих основное. Сюда относятся организации общественного питания, пошивочные, ремонтные и другие мастерские бытового обслуживания.

Затраты в сфере обращения - это затраты, связанные с реализацией продукции (коммерческие расходы), а также выполнением снабженческих операций.

В состав коммерческих расходов включают расходы по транспортировке продукции, по содержанию ларьков и складов на рынке, на оплату рыночных сборов, оплату труда работников, занятых реализацией продукции, оплата комиссионных сборов и других расходов.

К расходам по снабженческим операциям относят затраты на оплату погрузочно-разгрузочных работ, комиссионных вознаграждений снабженческим и внешнеэкономическим организациям, таможенных пошлин, а также затраты, обусловленные транспортировкой приобретаемых материальных ценностей.

Для учета расходов по снабженческим операциям предназначен счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Указанные расходы увеличивают себестоимость приобретаемых материальных ценностей.

Расходы по сбытовым операциям учитывают на счете 44 «Расходы на реализацию». В конце отчетного периода их списывают на счета 90 «Реализация»⁹¹ «Операционные доходы и расходы». Следовательно, эти

расходы списывают на счета по учету финансовых результатов деятельности организации, минуя счета по учету затрат на производство.

Затраты в сфере капитальных вложений - это затраты по восстановлению и расширению основных фондов (строительство и приобретение основных средств, формирование основного стада и т.д.). Затраты в сфере капитальных вложений находятся за пределами цикла кругооборота производственных средств, их выделяют в особую группу и осуществляются они за счет специально выделенных на эти цели источников.

Затраты в сфере управления связаны с осуществлением общего управления хозяйственной деятельностью организации. Их нельзя отнести к какой-либо одной стадии кругооборота средств. Они в равной мере относятся к обслуживанию всех стадий кругооборота. Затраты в сфере управления находятся за пределами производственного процесса. Однако они необходимы для нормального функционирования производства, для обеспечения непрерывности процесса кругооборота.

Поскольку затраты в сфере управления относятся ко всем видам деятельности организации, то появляется необходимость их учитывать отдельно и в конце отчетного периода распределять с помощью соответствующих приемов и списывать на все виды деятельности.

Затраты в сфере обслуживания - это расходы организации на содержание объектов культурно-бытового обслуживания (детских дошкольных учреждений, библиотек, клубов и т.д.).

Внешне затраты в сфере культурно-бытового обслуживания представляются расходами за пределами цикла кругооборота средств организации, поскольку они не относятся ни к производственной стадии, ни к сфере обращения. Однако процесс воспроизводства в организации включает и использование созданного прибавочного продукта, в той части, в которой он остается внутри организации. Одним из направлений такого использования прибавочного продукта являются расходы на культурно-бытовые нужды работников организации.

Для бухгалтерского учета наибольший интерес представляют затраты на производственной стадии кругооборота средств.

В первую очередь затраты на производственной стадии кругооборота подразделяются по экономическому содержанию. По этой классификации их делят на затраты живого труда и овеществленного труда - средств производства. В практике это подразделение находит конкретное выражение в затратах на оплату труда и в материальных затратах.

Подразделение затрат по экономическому содержанию дает возможность осуществлять контроль за расходованием средств на оплату труда, анализировать себестоимость продукции и производительность труда.

Для целей управления важно знать не только общую сумму затрат на производство, но и соотношение между затратами на оплату труда и

материальными затратами, соотношение между живым и овеществленным трудом.

Чрезвычайно важно подразделять затраты по их отношению к производственному процессу. Одни из них непосредственно связаны с производственным процессом, другие - с его организацией и управлением. По этому признаку затраты делят на основные и расходы по организации и управлению производством.

Основные расходы связаны с производственным процессом, их возникновение вызывается выполнением производственных, технологических операций по изготовлению продукции. Это - оплата труда производственных рабочих, затраты семян, удобрений, нефтепродуктов в растениеводстве, кормов, биопрепаратов, подстилки в животноводстве и т.д.

Расходы по организации и управлению производством - это расходы на производственной стадии. Их не следует путать с расходами по в сфере управления, которые относятся к обслуживанию всех стадий кругооборота средств. Данные расходы связаны с выполнением функции руководства производством, контроля и организации производственного процесса. С этой точки зрения их относят к производственным расходам.

К расходам по организации и управлению производством относят оплату труда лиц общепромышленного персонала: агрономов, зоотехников, инженеров-механиков, бригадиров и т.п.; амортизацию основных средств общепромышленного назначения; затраты материалов на общепромышленные нужды и др.

Основные затраты и расходы по организации и управлению производством в совокупности образуют затраты на производственной стадии кругооборота.

По способу включения в себестоимость отдельных видов продукции расходы делят на прямые и косвенные.

Прямые затраты непосредственно относятся к возделыванию отдельных сельскохозяйственных культур (или групп культур), содержанию определенных видов (групп) скота. Например, затраты на корма, семена, удобрения, ядохимикаты и т.д.

Косвенные затраты - это те, которые относятся к возделыванию нескольких (многих) культур, содержанию многих технологических групп животных. Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции эти затраты предварительно распределяются между отдельными объектами учета затрат или калькуляции.

Косвенными (их можно назвать распределяемыми) будут являться расходы на управление, организацию и обслуживание производства, амортизация (износ) некоторых видов сельскохозяйственных машин и затраты на их ремонт, используемых в производственном процессе по возделыванию нескольких видов сельскохозяйственных культур и т.д.

По составу затраты предприятия подразделяются на элементные и комплексные.

Элементные (простые) затраты однородны по экономическому содержанию, они состоят только из одного вида (элемента) затрат, их нельзя разложить на составные части. Примером таких затрат являются расходы на оплату труда, амортизация основных средств, затраты на семена, корма и т.д.

Комплексные (сложные) затраты в отличие от элементных (простых) состоят из нескольких элементов, их всегда можно расчленить на составные части. Примером комплексных затрат будут являться общепроизводственные и общехозяйственные расходы, расходы на ремонт основных средств и др.

Могут применять и другие виды классификации затрат организации (планируемые и непланируемые, включаемые и невключаемые в себестоимость, затраты в законченное и незаконченное производство и т.д.).

Для учета производственных затрат в сельскохозяйственных организациях выделены следующие группы счетов: счета учета затрат основного производства (растениеводство, животноводство, промышленное производство), затрат вспомогательных производств, расходов на управление, организацию и обслуживание производства, расходов обслуживающих производств и хозяйств и прочих расходов.

В действующем плане счетов бухгалтерского учета для учета затрат на производство в сельскохозяйственных организациях предназначены следующие балансовые счета: для учета основного производства - счет 20 «Основное производство» с субсчетами 1 «Растениеводство», 2 «Животноводство», 3 «Промышленное производство» и др. (по видам деятельности); для учета вспомогательных производств - счет 23 «Вспомогательные производства» с субсчетами по видам этих производств; для учета расходов на управление и организацию производства - счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»; для учета затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах - счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» с субсчетами по видам производств и хозяйств; прочие расходы учитывают на счетах 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования», 28 «Брак в производстве», 97 «Расходы будущих периодов».

Учет затрат осуществляется на основе оформленных в соответствии с утвержденными положениями первичных документов.

Для получения сводной информации о затратах производства данные из первичных документов (наряды, учетные листы тракториста-машиниста, путевые листы трактора, путевые листы грузового автомобиля) переносят в соответствующие журналы и накопительные ведомости: журнал учета затрат в ремонтной мастерской, накопительная ведомость учета использования машинно-тракторного парка, накопительная ведомость учета работы грузового автотранспорта. Ежемесячно на основании данных журналов, накопительных ведомостей и первичных документов составляют производственные отчеты по

отраслям и видам производств (производственный отчет по растениеводству, производственный отчет по животноводству, производственный отчет по промышленным производствам и т.д.).

На основании данных производственных отчетов делают записи в журнал-ордер № 10-АПК, который является сводным регистром синтетического учета затрат на производство при журнально-ордерной форме учета. Кредитовые обороты журнала-ордера переносят в Главную книгу.

Формирование учетной информации о затратах на производство в сельскохозяйственных организациях при журнально-ордерной форме учета можно представить схематически следующим образом:



Автоматизированная обработка информации по учету затрат на производство обеспечивает получение необходимых данных о затратах на производство продукции растениеводства, животноводства, промышленных и вспомогательных производств и цехов по статьям и каждому объекту затрат, структурному подразделению и в целом по организации. При этом затраты группируются как за месяц, так и нарастающими итогами с начала года.

Содержащаяся в выходных документах информация позволяет проводить экономический анализ затрат на производство, которые являются регистрами аналитического и синтетического учета затрат на сельскохозяйственных предприятиях.

9.5. Группировка затрат на производство по экономическим элементам

По структуре затраты на производство подразделяются на элементные и комплексные.

Элементные затраты однородны по экономическому содержанию, они включают только один вид затрат, их нельзя разложить на составные части. Примером таких затрат могут служить расходы на оплату труда, семян, кормов и т.п.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов, их можно разделить на составные части. Примером комплексных затрат могут служить общепроизводственные, общехозяйственные расходы.

В практике названия некоторых элементов совпадают с названиями статей затрат, между которыми имеются значительные различия. Например, по экономическому элементу «Расходы на оплату труда» будет сумма значительно выше, чем по статье калькуляции «Расходы на оплату труда». Эта разница объясняется тем, что по экономическому элементу «Расходы на оплату труда» будут учтены все расходы на оплату за определенный период, включая зарплату управленческого персонала и за выполненные работы в незавершенном производстве и т.д. По статье «Расходы на оплату труда» учитываются расходы на оплату труда только производственных рабочих. Такие же отличия в стоимостном выражении будут и по другим элементам. Информация о затратах на производство по экономическим элементам нужна для прогнозирования и анализа выполнения производственной программы в целом по предприятию. Например, необходимо знать общую сумму средств на оплату труда работников предприятия, независимо от того, где будут выполняться работы, нефтепродуктов, удобрений и т.п. Выделять экономические элементы в общей сумме затрат следует также для определения валового дохода, производительности труда и других показателей в целом по предприятию.

Классификация затрат по статьям используется для организации учета расходов на производство и калькулирования себестоимости продукции. Здесь классификация и учет затрат по экономическим элементам значительно усложнила бы расчеты, а в ряде случаев учет затрат по элементам вообще не возможен.

Поскольку в сельскохозяйственных организациях учет затрат на содержание вспомогательных и других производств обособляется на отдельных счетах, отдельно учитываются расходы на управление и организацию производства, то включение всех затрат в себестоимость продукции основных отраслей возможно лишь путем их распределения, т.е. комплексными статьями.

Однако группировка затрат по экономическим элементам позволяет определить, что и в каком объеме расходует организация на производство сельскохозяйственной продукции. Она используется для определения структуры издержек производства, удельного веса в них материальных затрат и расходов на оплату труда, что имеет большое значение для оценки общего направления и перспектив развития сельского хозяйства. Поэлементная группировка расходов позволяет установить факторы и основные направления снижения себестоимости продукции, помогает делать экономические обоснованные выводы об изменении технического уровня сельского хозяйства, о трудоемкости и материалоемкости производства продукции, о соотношениях затрат живого и овеществленного труда в совокупных издержках.

Затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств и нематериальных активов;
- прочие затраты.

Материальные затраты включают 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);
- покупных материалов, используемых при производстве продукции (работ, услуг) для обеспечения технологического процесса, для упаковки продукции или расходующихся на другие производственные и хозяйственные нужды, а также стоимость запасных частей и расходных материалов, используемых для ремонта основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, инвентаря, хозяйственных принадлежностей, специальной оснастки и специальной одежды, предметов проката (если предоставление услуг по прокату является экономическим видом 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 в данной организации;
- работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или производствами и хозяйствами организации, 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, ремонта основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, и прочее. Транспортные услуги сторонних организаций по перевозкам грузов внутри организации (перемещение сырья, материалов, инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цехи (отделения) и доставка готовой продукции на склады хранения, доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов) также относятся к услугам производственного характера;
- природного сырья (отчисления на покрытие затрат по геологоразведочным и геологопоисковым 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, используемые организацией);

- 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 организации;
- покупной энергии всех видов (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), расходуемой на технологические, энергетические, двигательные и другие производственные и хозяйственные нужды организации. Затраты на производство электрической и других видов энергии, вырабатываемых самой организацией, а также на трансформацию и передачу покупной энергии до места ее потребления включаются в соответствующие элементы затрат на производство продукции (работ, услуг).

Примечание. 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;

* платежей за добычу природных ресурсов, включаемых в затраты на производство и реализацию по элементу «Материальные затраты» в оценке, установленной законодательством, формируется исходя из фактической произведенных 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 использованием одного из следующих методов оценки запасов: по средневзвешенным ценам; по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости; по ценам последнего приобретения (ЛИФО).

Применение иных методов оценки запасов при их включении в себестоимость устанавливаются законодательством. .

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 другие) той продукции (работ, услуг), для изготовления (выполнения, оказания) которой были приобретены производственные запасы. В стоимость материальных ресурсов включаются также затраты организаций на приобретение тары и упаковки, полученных 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, когда стоимость тары, принятой от поставщика с материальным ресурсом, 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.

Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

— 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 реализованы на сторону;

— по полной цене исходного материального ресурса, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса;

- по действующей цене на отходы за вычетом расходов на сбор и обработку, когда отходы идут в переработку внутри предприятия или сдаются на сторону.

В элементе "Расходы на оплату труда" отражают 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 расходы на оплату труда в соответствии с действующим законодательством включают:

* выплаты заработной платы за фактически выполненную работу, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми на предприятии 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 у порядком 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 сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам). Установленные законодательством нормы на бесплатную выдачу предметов распространяются на предприятия всех форм собственности;

* оплаты в соответствии с действующим законодательством трудовых отпусков, социальных отпусков с сохранением заработной платы, компенсацию за неиспользованный отпуск, оплату льготных часов подростков, оплаты перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также времени, связанного с прохождением медицинских осмотров, выполнением государственных обязанностей;

* выплаты работникам, высвобождаемым с предприятий 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;

* оплату в соответствии с действующим законодательством отпуска, предоставляемого по окончании государственного учебного заведения выпускникам, которые получили направление на работу;

*оплату в соответствии с действующим законодательством учебных отпусков, предоставляемых рабочим и служащим, успешно обучающимся в вечерних и заочных высших и средних специальных учебных заведениях, в аспирантуре, в вечерних (сменных) профессионально-технических учебных заведениях, в вечерних (сменных) и заочных общеобразовательных школах;

*оплату 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;

* разницу в окладах, выплачиваемую 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;

* заработную плату по основному месту работы рабочим, руководителям и специалистам предприятий и организаций во время их обучения с отрывом от производства по повышению квалификации и переподготовки кадров;

* оплату 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;

* оплату труда студентов высших учебных заведений и учащихся средних специальных и профессионально-технических учебных заведений, работающих в составе студенческих отрядов;

* оплату труда работников, не состоящих в штате предприятия, 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 выполнение 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 предприятия 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 материальная 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 предприятия 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 и физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки на периодические издания и товаров для личного потребления работников и другие аналогичные выплаты и затраты;

Отчисления на социальные нужды отражают 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.

Амортизация основных средств и нематериальных активов отражает сумму амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности, исчисленную исходя из амортизируемой стоимости основных средств и нематериальных активов в установленном законодательством порядке.

Организации, осуществляющие свою 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 лизинга производятся в размерах и в периоды, установленные договором лизинга.

В этом элементе затрат отражаются также амортизационные отчисления от стоимости основных средств (помещений), предоставляемых бесплатно

организациям общественного питания, обслуживающим трудовые коллективы, а также от стоимости помещений и инвентаря, предоставляемых предприятиями медицинским учреждениям для организации медпунктов непосредственно на территории предприятий.

Прочие затраты включают:

- * 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, Интернет, электронной почты и другие подобные услуги; оплата услуг вычислительных центров, банков, связанных с обслуживанием организации;

- * плату сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану, в том числе расходы по противопожарному обслуживанию аварийно-спасательными службами;

- * плату за подготовку и переподготовку кадров;

- * оплату 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;

- * компенсацию за износ (амортизацию) использованных для нужд организации личных транспортных средств, оборудования, инструментов и приспособлений в соответствии с законодательством;

- * расходы на рекламу. К расходам на рекламу 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 изготовление эскизов этикеток, образцов оригинальных и фирменных пакетов, упаковки и т.д.; на рекламные мероприятия (объявления в печати, передача 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 свое первоначальное качество при экспонировании в витринах; на проведение иных рекламных мероприятий;

* 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.

* оплату работ по сертификации продукции, товаров, работ, 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;

* арендную плату;

* 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, когда 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 кредитору (дисконт);

* другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

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 самими предприятиями.

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 другим). 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.

Затраты, произведенные предприятием в иностранной валюте и подлежащие включению в себестоимость продукции (работ, услуг), отражаются в валюте, действующей на территории Республики Беларусь, в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату совершения операций.

9.6. Классификация затрат по статьям

Для получения необходимой информации, используемой при принятии управленческих решений и управлении процессом формирования себестоимости, затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг) при внутрихозяйственном планировании и в учете группируются по следующим статьям (табл. 9.1):

Таблица 9.1

Статьи затрат	Отрасли и производства				
	растение- водство	животно- водство	вспомога- тельные произ-ва	промыш- ленные произ-ва	обслужи- вающие произ-ва
1. Расходы на оплату труда	+	+	+	+	+
2. Отчисления на социальные нужды	+	+	+	+	+
3. Сырье и материалы : в том числе					
3.1 семена и посадочный материал	+				
3.2 удобрения минеральные и органические	+				
3.3 нефтепродукты	+	+	+	+	+
3.4 средства защиты растений и животных	+	+			
3.5 корма		+	+		
3.6 сырье для переработки	+			+	+
4. Содержание и эксплуатация основных средств	+	+	+	+	+
5. Работы и услуги	+	+	+	+	+
6. Расходы денежных средств	+	+	+	+	+
7. Прочие затраты	+	+	+	+	+
8. Потери от брака, падежа животных		+		+	+
9. Затраты по организации					

производства и управлению	+	+	+	+	+
Производственная себестоимость	+	+	+	+	+
Расходы по реализации (коммерческие расходы)	+	+	+	+	+
Полная (коммерческая) себестоимость	+	+	+	+	+

В статью «Расходы на оплату труда» включаются все виды начисленной оплаты труда, предусмотренные Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), относящихся к работникам, непосредственно занятым в технологическом процессе производства продукции.

- оплата труда за фактически выполненную работу, исчисленную исходя из сдельных расценок тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми на предприятии формами и системами оплаты труда;
- стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты труда. Натуральная оплата труда включается в затраты производства в оценке по средним ценам реализации продукции с учетом ее качества;
- выплаты стимулирующего характера: надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, классность, почетное звание, ученую степень, высокие достижения в труде, за сложность и напряженность работы, выслугу лет, стаж работы, премии рабочих, руководителей и специалистов за производственные результаты в соответствии с действующим законодательством.
- выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда: надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, сверхурочную работу, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда и т.д.;
- оплата в соответствии с действующим законодательством очередных (ежегодных) и дополнительных отпусков (компенсация за неиспользованный отпуск), льготных часов подростков, перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также времени, связанного с прохождением медицинских осмотров, выполнением государственных обязанностей;
- суммы, начисленные за выполненную работу лицам, привлеченным из других организаций и фирм для работы в данной организации согласно договорам;

- начисленную оплату труда работникам хозяйства за время их обучения с отрывом от производства в системе повышения квалификации и переподготовки кадров;
- другие выплаты, включаемые в соответствии с установленным порядком в фонд оплаты труда (за исключением расходов по оплате труда, финансируемых за счет других собственных источников).

По статье «Отчисления на социальные нужды» учитывают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам в фонд социальной защиты населения, государственный фонд содействия занятости от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве продукции (работ, услуг), независимо от источников выплаты, кроме тех, на которые страховые взносы не начисляются.

В статью «Сырье и материалы» включают стоимость приобретаемых со стороны и собственного производства сырья и материалов, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу или являются необходимым компонентом при изготовлении продукции, или используемых в процессе производства продукции для обеспечения нормального технологического процесса. Стоимость сырья и материалов формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость), акцизов, наценок, комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим организациям таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку.

Включение в состав себестоимости сырья и материалов производится с использованием одного из следующих методов оценки производственных запасов: по средневзвешенным ценам; по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической себестоимости; по ценам последнего приобретения (метод ЛИФО).

Из стоимости сырья и материалов, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов.

На статью «Сырье и материалы» относят стоимость использованных в производственном процессе:

* семян и посадочного материала собственного производства и покупных, использованных на посев (высадку) соответствующих сельскохозяйственных культур и насаждений, кроме многолетних насаждений, закладка которых производится за счет соответствующих источников финансирования.

Примечание. Затраты по подготовке семян к посеву (протравливание и др.), погрузке и транспортировке их к месту сева в стоимость семян не включаются, а относятся на отдельные статьи расходов по возделыванию сельскохозяйственным культур;

* минеральных и органических удобрений, вносимых в почву под сельскохозяйственные культуры, включая стоимость микроудобрений, бактериальных и других удобрений, производимых промышленностью.

Примечание. Расходы по подготовке удобрений, погрузке их в транспортные средства, вывозке в поле, загрузке в разбрасыватели и по внесению в почву в стоимость удобрений не включаются, а относятся в затраты по возделыванию сельскохозяйственных культур (или групп однородных по технологии выращивания культур) по соответствующим статьям;

* нефтепродуктов (топлива и газа), израсходованных в пределах норм на производственные цели, включая стоимость израсходованных горючего и смазочных материалов на выполнение сельскохозяйственных и других работ. Затраты нефтепродуктов учитывают по количеству и стоимости, которая складывается из цены приобретения и расходов по доставке в хозяйство.

* пестицидов, протравливателей, гербицидов, дефолиантов и других химических, а также биологических средств, используемых для борьбы с сорняками, вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур; биопрепаратов, медикаментов и дезинфицирующих средств, приобретаемых за счет средств предприятия, и расходы, связанные с их использованием в животноводстве.

Примечание. Расходы по обработке посевов сельскохозяйственных культур и многолетних насаждений указанными средствами, выполняемой самим предприятием, по этой статье не отражают, а относят на культуры (группы культур) или на многолетние насаждения по соответствующим статьям затрат. На эту статью не относят и стоимость биопрепаратов, медикаментов и дезинфицирующих средств, приобретенных за счет средств целевого финансирования;

* кормов собственного производства и покупных, использованных на корм скоту (включая рабочий скот), птице и другим животным. Затраты, связанные с приготовлением кормов на кормокухнях, относят также на эту статью, которые распределяются пропорционально массе приготовленных кормов.

Примечание. Затраты по транспортировке кормов непосредственно на фермы из мест их хранения не включают в стоимость кормов, а списываются на производство продукции животноводства по соответствующим статьям затрат;

* сельскохозяйственной продукции собственного производства и покупных сырья и других компонентов, используемых для выработки продукции на промышленных предприятиях и производствах (цехах), состоящих на балансе сельскохозяйственного предприятия.

Кроме того, на эту статью относят стоимость: малоценных и быстроизнашивающихся предметов, переданных в эксплуатацию. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы стоимостью до одной базовой величины

могут включаться в затраты производства по мере их отпуска в эксплуатацию. По малоценным предметам стоимостью свыше одной базовой величины при передаче их со склада в эксплуатацию может начисляться износ в соответствии с учетной политикой организации.

Кроме того, в состав статьи «Сырье и материалы» включают стоимость прочей продукции сельского хозяйства (подстилки, яйца для инкубации). Недостачи сельскохозяйственной продукции (семян, кормов, готовой продукции) в пределах норм естественной убыли списывают пропорционально количеству по основным направлениям ее использования, включая остаток на складе.

В статью «Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств» включают затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств непосредственно в производстве.

В состав расходов на содержание и эксплуатацию основных средств относят:

- расходы на оплату труда персонала, обслуживающего основные средства (кроме трактористов-машинистов, занятых в технологическом процессе производства сельскохозяйственной продукции);
- отчисления на социальные нужды;
- амортизационные отчисления (износ) основных производственных фондов непосредственно относимые на данную культуру (группу культур) или вид животных, исходя из балансовой стоимости этих фондов по установленным нормам;
- затраты на все виды ремонтов и техническое обслуживание основных средств.

В состав затрат на ремонт основных средств относят:

- расходы на оплату труда работников, занятых ремонтом и техническим обслуживанием основных средств;
- стоимость запасных частей, ремонтно-строительных и других материалов, израсходованных на ремонт основных средств, включая стоимость горючего и смазочных материалов, использованных на ремонт и обкатку машин после ремонта;
- стоимость услуг ремонтно-механических мастерских, ремонтно-строительных цехов и сторонних организаций по ремонту и техническому обслуживанию основных средств.

Расходы на содержание и эксплуатацию сельскохозяйственных машин и оборудования, используемых в растениеводстве, относят на себестоимость продукции отдельных культур и видов незавершенного производства в порядке, изложенном в параграфе 10.6.

Расходы на содержание зернохранилищ, овощехранилищ списывают на себестоимость отдельных видов продукции пропорционально массе продукции, заложенной на хранение, или пропорционально площадям

помещений, занимаемых продукцией соответствующих культур, с отнесением на себестоимость продукции тех культур, которые обслуживаются хранилищами, а мелиоративных основных средств - пропорционально посевным площадям сельскохозяйственных культур, пастбищам и сенокосам, расположенным на мелиорированных землях.

Затраты на содержание мелиоративных основных средств относят только на ту продукцию сельскохозяйственных культур, которую возделывают на орошаемых и отдельно на осушенных землях. По орошаемым землям указанные затраты, если они не могут быть прямо отнесены на определенную культуру, распределяют по соответствующим культурам пропорционально площадям поливных земель, занятых каждой из сельскохозяйственных культур. По осушенным землям эти затраты распределяют по соответствующим культурам (группам культур), пастбищам и сенокосам пропорционально занимаемой ими площади.

Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств, используемых в животноводстве, относятся прямо на соответствующие виды или технологические группы животных. При содержании в животноводческих помещениях нескольких видов или технологических групп животных указанные расходы распределяются между ними пропорционально занимаемой площади.

Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств вспомогательных, промышленных, обслуживающих производствах и хозяйствах включаются, как правило, в состав затрат на эксплуатацию и содержание отдельных видов вспомогательных производств и обслуживающих хозяйств.

По статье «Работы и услуги» отражаются затраты на работы и услуги вспомогательных производств организации, обеспечивающих производственные нужды и затраты на оплату услуг производственного характера, оказываемых данному предприятию сторонними организациями.

К вспомогательным производствам сельскохозяйственной организации относятся: автомобильный грузовой автотранспорт, гужевого транспорта, производство и службы по электро-, тепло-, водо-, газоснабжению, холодильным установкам.

Услуги грузового автотранспорта и гужевого транспорта по перемещению расходуемых непосредственно в производственном процессе материальных ресурсов с центральных складов, складов производственных подразделений организации и других мест их постоянного хранения на поля, фермы, места заправки тракторов, комбайнов и других сельскохозяйственных машин во время работы на поле, вывозке сельскохозяйственной продукции с поля в места ее хранения и использования (закладка силоса и т.п.) исчисляются исходя из объема выполненных работ (тонно-километров, рабочих коне-дней) и фактической их себестоимости.

Расходы на эксплуатацию и содержание (суммы амортизации, затраты на ремонт и др. расходы) тракторов, тракторных прицепов, гаражей, навесов, площадок для хранения техники, машинных дворов распределяются и относятся на отдельные объекты учета (культуры, группы однородных по технологии выращивания культур и др.) включая и в части выполненных транспортных работ, пропорционально стоимости израсходованного горючего.

Затраты на услуги по электро-, тепло-, водо- и газоснабжению определяются исходя из объема потребленных в производственном процессе электрической и тепловой энергии, воды и газа и их фактической себестоимости.

Затраты на содержание и эксплуатацию холодильных установок распределяются по потребителям (складам, хранилищам и др.) пропорционально объему обслуживаемых помещений, а по видам продукции - пропорционально тонно-дням ее хранения.

Услуги сторонних организаций включают в состав затрат на производстве сельскохозяйственной продукции по фактическим затратам на их выполнение согласно актам приемки выполненных работ. В затраты на услуги по агрохимическому обслуживанию и внесению удобрений, оказываемые сторонними организациями, не включают стоимость удобрений и ядохимикатов.

На статью «Расходы денежных средств» относят:

- налоги, сборы и платежи в бюджет (земельный налог, экологический налог, т.е. платежи за допустимые в пределах установленных лимитов выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду; другие налоги, определенные действующим законодательством);
- платежи по обязательным видам страхования, по страхованию имущества юридических лиц, грузов и риска непогашения кредитов, а также отдельных категорий работников, занятых в производстве соответствующих видов продукции (работ, услуг) в соответствии с порядком, установленным законодательством, а также прочие денежные расходы.

По статье «Прочие затраты» отражают затраты, непосредственно связанные с производством продукции, не относящейся ни к одной из указанных выше статей.

В состав расходов, отражаемых по данной статье, включают:

- расходы по искусственному осеменению животных (содержанию пункта осеменения животных, стоимость спермы и другие затраты);
- расходы будущих периодов (затраты на строительство и содержание летних лагерей, загонов, навесов и других сооружений некапитального характера для животных);

- затраты по ограждению ферм, оборудованию дизбарьеров, строительству санпропускников и других объектов, связанные с ветеринарно-санитарными мероприятиями;
- затраты на пусконаладочные работы, связанные с освоением вводимых в эксплуатацию новых производственных мощностей и объектов (животноводческих комплексов, парниково-тепличных комбинатов, птицефабрик, промышленных цехов). Указанные затраты, предварительно учитывают в составе расходов будущих периодов и включают в затраты соответствующих производств в течение нормативного срока освоения производственных мощностей, но не более, чем в течение трех лет.
- разницу между себестоимостью взрослой птицы, проданной или забитой на мясо и выручкой от ее реализации в птицеводстве яичного направления .

Прочие прямые затраты , как правило, прямо относятся на соответствующие сельскохозяйственные культуры (группу культур), виды животных и продукцию подсобных промышленных и других производств.

По статье «Потери от брака, падежа животных(в учете)» в промышленных производствах отражают: стоимость окончательно забракованной продукции, расходы по исправлению брака, а также стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, испорченных сверх установленных норм при наладке оборудования.

В зависимости от характера дефектов брак подразделяется на исправимый (частичный) и неисправимый (окончательный). К исправимому браку относится забракованная продукция, которая после дополнительных затрат может быть использована по прямому назначению, а к неисправимому - изделия, исправление которых технически невозможно или экономически нецелесообразно.

К месту обнаружения брак делится на внутренний (обнаруженный в хозяйстве до отправки продукции покупателям, потребителям) и внешний (выявленный покупателем, потребителем после его получения).

Окончательно забракованные изделия изымаются из производства. Их стоимость определяется по нормативно-прогнозным нормам затрат по всем статьям расходов, кроме затрат по статье «Общехозяйственные расходы», которые на внутренний брак не относятся.

Себестоимость внутреннего исправимого брака складывается из затрат на сырье, материалы и полуфабрикаты, израсходованные на исправление дефектной продукции, оплаты труда рабочих, начисленной за работы по исправлению брака, а также соответствующего размера общепроизводственных (цеховых) расходов.

В стоимость внешнего брака включается себестоимость забракованной покупателями (потребителями) продукции и расходы на ее исправление, замену, транспортировку.

Затраты на исправление брака состоят о из стоимости сырья и материалов, израсходованных на эти цели, а также из соответствующей доли цеховых затрат.

К суммам, обращаемым на уменьшение потерь от брака, относятся: стоимость забракованной продукции по цене ее возможного использования; удержания из оплаты труда работников, допустивших брак; суммы, взысканные с поставщиков за поставку недоброкачественной продукции, сырья, материалов или полуфабрикатов.

Потери от брака в учете списываются ежемесячно на затраты соответствующего вида производства и включаются в себестоимость той продукции (изделий), по которой обнаружен брак. Указанные потери не относятся на незавершенное производство. Потери от внешнего брака по продукции, изготовленной в прошлом отчетном периоде, списываются на себестоимость аналогичной продукции (изделий) текущего отчетного периода. Если организация не производило в данном периоде такую продукцию, потери от внешнего брака относятся на всю продукцию (изделия) по методу, установленному для распределения общехозяйственных расходов.

В животноводстве по указанной статье 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, подлежащие взысканию с виновных лиц, а также происшедшие вследствие стихийных бедствий.

По статье «Затраты по организации производства и управлению» отражают производственные расходы (затраты по организации производства и управлению в бригадах, фермах, цехах и иных подразделениях предприятия) и общехозяйственные расходы.

К общепроизводственным расходам относят: затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды работников аппарата управления в подразделениях, амортизационные отчисления, затраты на содержание и ремонт основных средств общепроизводственного назначения, затраты на охрану труда и технику безопасности, износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов, расходы на транспортное обслуживание работ (доставка работников к месту непосредственной работы и другие затраты, связанные с организацией и управлением производством в соответствующих отраслях организации).

Учитывают общепроизводственные расходы отдельно по отраслям (растениеводства, животноводства и других отраслей). Включаются эти расходы в себестоимость только той продукции, которая производится в данной отрасли. При этом фермские, бригадные, цеховые расходы распределяются на объекты учета затрат только соответствующих структурных подразделений.

К общехозяйственным расходам относят затраты, связанные с управлением и организацией производства в целом по организации: расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды административно-управленческого персонала; расходы на командировки и служебные разъезды; конторские, типографские, почтово-телефонные расходы; затраты на ремонт и амортизационные отчисления основных средств общехозяйственного назначения; расходы на противопожарные мероприятия; на охрану труда и технику безопасности и другие.

При калькулировании полной (коммерческой) себестоимости товарной продукции в ее состав, кроме вышеперечисленных расходов, включают расходы на тару, упаковку, погрузку и транспортировку (кроме тех случаев, когда они возмещаются покупателями сверх цены на продукцию), оплату услуг сторонних организаций, комиссионных сборов и вознаграждений, уплачиваемых сбытовым и внешнеторговым организациям и другие.

9.7. Учет затрат и распределение работ и услуг вспомогательных производств.

Вспомогательными являются такие производства, которые выполняют для основных отраслей, капитального строительства и других сфер деятельности организации определенные работы и оказывают услуги. К вспомогательным производствам относятся ремонтно-механические мастерские, автомобильный грузовой транспорт, гужевой транспорт, производства и службы по электро-, водо- и газоснабжению и холодильным установкам.

Их продукцией являются работы и услуги, потребляемые в основных производствах либо в прочих сферах деятельности (строительство, социально-бытовое обслуживание и т.д.). Следовательно, характерная особенность вспомогательных производств состоит в том, что они организуются для обслуживания других производств и служб.

Основными задачами бухгалтерского учета затрат вспомогательных производств являются: правильное и точное определение общей суммы затрат на их содержание и обслуживание и выполненных работ и оказанных услуг по каждому производству; правильное распределение и списание стоимости выполненных работ и оказанных услуг по их потребителям.

Учет затрат, выполненных работ и оказанных услуг вспомогательными производствами ведут на балансовом счете 23 «Вспомогательные производства», который имеет следующие субсчета по видам производств:

1. Ремонтная мастерская.
2. Автомобильный транспорт.
3. Гужевой транспорт.
4. Электроснабжение.
5. Водоснабжение.

6. Теплоснабжение.
7. Газоснабжение.
8. Холодоснабжение (холодильные установки).

На дебете счета 23 учитывают все затраты, относящиеся к вспомогательным производствам, а по кредиту списывают на счета потребителей стоимость выполненных работ и оказанных услуг в оценке по их фактической себестоимости.

Затраты учитывают по следующей номенклатуре статей :

- * расходы на оплату труда ;
- * отчисления на социальные нужды ;
- * сырье и материалы, в том числе :
 - нефтепродукты ;
 - запасные части ;
 - корма и т.д.
- * содержание и эксплуатация основных средств ;
- * работы и услуги ;
- * расходы денежных средств ;
- * затраты по организации производства и управлению ;
- * прочие затраты.

Сельскохозяйственные организации могут корректировать перечень калькуляционных статей затрат в случае необходимости с учетом специфики и особенностей деятельности того или иного вида вспомогательных производств.

Основным регистром аналитического учета затрат по вспомогательным производствам является Производственный отчет по вспомогательным производствам, содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка. Предварительно данные первичных документов группируются в накопительных ведомостях, которые открываются на каждый вид производств (накопительная ведомость учета использования грузового автотранспорта, накопительная ведомость учета использования машинно-транспортного парка и т.д.). Производственный отчет является основанием для внесения записей в журнал-ордер №10-АПК.

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг вспомогательными производствами в течение отчетного периода (месяца, квартала) относится на затраты основных производств по соответствующим объектам учета затрат исходя из объемов выполненных работ или оказанных услуг и фактической себестоимости единицы этих работ (услуг).

Сельскохозяйственные организации могут предусмотреть в учетной политике и такой порядок, при котором стоимость работ и услуг вспомогательных производств списывается в течение отчетного периода на затраты основных производств по соответствующим объектам учета по прогнозной (плановой) себестоимости единицы этих работ (услуг). В этом случае разница между фактической и плановой себестоимостью выполненных

работ и оказанных услуг списывается на соответствующие объекты в следующем отчетном периоде.

Учет затрат ремонтных мастерских.

Поступающая в ремонтную мастерскую техника для ремонта (тракторы, автомобили, комбайны и др.) подвергаются тщательному осмотру в присутствии инженера-механика и заведующего ремонтной мастерской. В необходимых случаях производят разборку соответствующих узлов и агрегатов. В результате этого определяется степень износа отдельных деталей и узлов, устанавливается сложность ремонта, объем работ, потребность в запасных частях и ремонтных материалах. На основании такого осмотра составляется ведомость дефектов на ремонт машины.

В этом документе приводится краткая характеристика состояния основных узлов и агрегатов машины, объем ремонтных работ, указывается потребность в запасных частях и ремонтных материалах, трудоемкость ремонта и затраты на оплату труда, а также исчисляется сметная стоимость ремонта машины. Стоимость запчастей и ремонтных материалов устанавливается исходя из их фактической себестоимости. Затраты на оплату труда определяют на основе действующих норм и расценок.

Ведомость дефектов составляется в двух экземплярах. Один экземпляр передается заведующему складом для подбора и выдачи деталей и материалов, необходимых для ремонта машины, а другой остается в ремонтной мастерской как сметный документ на проведение ремонта. На основании ведомости дефектов выписывают наряды на выполнение ремонтных работ. Отпуск со склада запасных частей и ремонтных материалов производится на основании ведомостей на получение запасных частей и ремонтных материалов или требований-накладных. Эти документы выписывают по данным ведомости дефектов. При этом имеют место дублирующие записи. В ведомости дефектов приводится перечень и указывается количество и стоимость необходимых для ремонта запасных частей и ремонтных материалов. Все эти данные из ведомости дефектов переносятся в ведомость на получение запасных частей и ремонтных материалов. Затем в ведомости на получение запасных частей и ремонтных материалов указывается количество и стоимость фактически отпущенных запасных частей и ремонтных материалов. После этого в ведомости дефектов опять записывается фактическое количество и стоимость израсходованных (поставленных на машину) запасных частей и других материалов.

Таким образом, расход запасных частей и ремонтных материалов отражается многократно в различных документах. Количество учетных записей можно значительно сократить, если усовершенствовать «Ведомость дефектов на ремонт машин» таким образом, чтобы она могла заменить собой ведомость на получение запасных частей и ремонтных материалов. Для этого в ведомости

дефектов следует предусмотреть графы «Дата отпуска запасных частей или материалов» и «Расписка в получении». Тогда не нужно будет выписывать ведомость на получение запасных частей и ремонтных материалов и требования-накладные. В этом случае ведомость дефектов (экземпляр, переданный на склад) будет служить основанием для отпуска запасных частей и материалов, что является для заведующего склада основанием списать их в расход. В этом случае второй раздел ведомости дефектов будет иметь вид, показанный в нижеприведенной таблице. Такой же вид будет иметь раздел по расходу ремонтных материалов.

Ведомость дефектов на ремонт машины

1. Детали, узлы и запасные части, подлежащие замене

Номер деталей по каталогу	Наименование деталей	Подлежит замене			Фактически отпущено (поставлено на машину)		Дата отпуска (постановки и на машину)	Подпись в получении (постановки на машину)
		количество	цена, руб.	сумма руб.	количество	сумма, руб.		
1008250	Коленчатый вал	1	200500	200500	1	200500	12.01	Петров

Расходы ремонтной мастерской делятся на прямые и цеховые. В состав прямых затрат включают расходы на оплату труда с отчислениями на социальные нужды рабочих, занятых в мастерской, стоимость запасных частей, ремонтных материалов, топлива и смазочных материалов, используемых для обкатки машин и мойки деталей, прочие затраты (например, стоимость работ, выполненных сторонними организациями).

Прямые затраты ремонтной мастерской группируются в журнале учета затрат в ремонтной мастерской на отдельных аналитических счетах на основании ведомостей дефектов машин, ведомостей на получение запасных частей и ремонтных материалов, накладных, нарядов и других первичных документов.

Аналитическими счетами учета прямых затрат ремонтной мастерской являются виды ремонтируемых машин (тракторы, автомашины и другие сложные машины) по маркам и наименованиям прицепного инвентаря, а также изготавливаемых изделий. Затраты на ремонт оборудования учитывают по видам промышленных и вспомогательных производств, отраслям животноводства (или фермам).

В случае необходимости аналитические счета по учету затрат в ремонтной мастерской могут открываться по каждому производственному подразделению (бригаде, ферме и т.д.). Отдельно учитывают затраты на выполнение работ для сторонних организаций.

Отдельно учитывают цеховые расходы ремонтной мастерской, которые группируют по следующим статьям :

- заработная плата цехового персонала (заведующего мастерской, инженера, механика и др. должностных лиц ремонтной мастерской) ;
- отчисления на социальные нужды, производимые на суммы заработной платы цехового персонала ;
- содержание и эксплуатация основных средств (содержание, амортизация и ремонт здания ремонтной мастерской) ;
- охрана труда и техника безопасности (устройство вентиляции, ограждений и т.п.) ;
- прочие расходы (общие расходы мастерской, не вошедшие в предыдущие статьи).

В конце месяца цеховые расходы ремонтной мастерской распределяются между ремонтируемыми объектами и изготавливаемыми изделиями пропорционально прямой заработной плате рабочих, занятых ремонтными работами и списываются с кредита аналитического счета «Цеховые расходы ремонтной мастерской» комплексной статьей в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» в состав затрат по ремонту сельскохозяйственной техники (по их видам).

В конце месяца по учтенным затратам в журнале учета затрат в ремонтной мастерской подсчитывают итоги, которые переносят в производственный отчет по вспомогательным производствам, содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка. Отчет является основанием для отражения затрат ремонтной мастерской в регистрах бухгалтерского учета. В производственном отчете для учета прямых затрат и цеховых расходов ремонтной мастерской выделяются отдельные графы.

Затраты ремонтной мастерской учитывают по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» субсчет «Ремонтная мастерская» в корреспонденции с кредитом следующих счетов :

- 10 «Материалы»- на стоимость израсходованных на ремонт различных материалов (запасных частей, нефтепродуктов и др.) ;
- 23 «Вспомогательные производства» на стоимость оказанных услуг другими вспомогательными производствами ;
- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на стоимость услуг сторонних организаций для ремонтной мастерской ;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 96 «Резервы предстоящих расходов» - на суммы начисленной оплаты труда рабочим по ремонту техники, отчислений в бюджет, органам социального страхования и в резерв на оплату отпусков ;

- 71 «Расчеты с подотчетными лицами» - на суммы оплаченных из кассы и через подотчетных лиц мелких расходов ремонтной мастерской ;
- 02 «Износ основных средств» - на суммы начисленного износа основных средств ремонтной мастерской и других счетов.

По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» субсчет «Ремонтная мастерская» списывают комплексной статьей фактические затраты по законченному ремонту тракторов, комбайнов и сельскохозяйственных машин в дебет счета 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования» ; затраты по ремонту основных средств растениеводства (кроме машинно-тракторного парка) - в дебет счета 20 «Основное производство» субсчет «Растениеводство» на аналитический счет «Затраты на ремонт основных средств, подлежащие распределению» ; по ремонту оборудования и инвентаря, используемых в животноводстве, - в дебет счета 20 «Основное производство» субсчет «Животноводство» и др.

Затраты по ремонту автомобилей списывают в дебет счета 23 субсчет «Автомобильный транспорт».

Ремонтные мастерские выполняют различные работы и выпускают разнообразную продукцию. Выполненные работы для капитального строительства по их фактической себестоимости списывают с кредита счета 23 субсчет «Ремонтная мастерская» в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» при строительстве объектов хозяйственным способом и в дебет счета 90 «Реализация» при подрядном способе строительства.

Следует отметить, что на объекты капитального строительства, для которых были выполнены работы в ремонтной мастерской, распределяются и общехозяйственные расходы. Кроме того, если в организации создается резерв предстоящих затрат на ремонт основных средств, то затраты ремонтной мастерской на ремонт основных средств списывают в дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

На конец года в ремонтной мастерской может оставаться незавершенное производство, стоимость которого отражается в заключительном балансе организации.

Учет затрат по содержанию и эксплуатации автомобильного транспорта

В сельскохозяйственных организациях широкое применение находит автотранспорт. Он используется по доставке необходимых материалов для производства (нефтепродуктов, минеральных удобрений, запасных частей и т.д.), по вывозке продукции с поля заготовительным организациям и на внутривозвратных перевозках.

Затраты по содержанию и эксплуатации транспортных грузовых средств (бортовые автомобили, самосвалы, бензовозы, молоковозы и др.) независимо от

их марок и грузоподъемности учитываются на одном аналитическом счете, открываемом к синтетическому счету 23 «Вспомогательные производства». Расходы по эксплуатации и содержанию легкового автотранспорта учитывают в составе общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Затраты учитывают по следующим статьям :

- ◆ расходы на оплату труда ;
- ◆ отчисления на социальные нужды ;
- ◆ нефтепродукты ;
- ◆ содержание и эксплуатация основных средств ;
- ◆ работы и услуги ;
- ◆ расходы денежных средств ;
- ◆ затраты по организации производства и управления ;
- ◆ прочие затраты.

Первичным документом по учету работы автотранспорта является путевой лист грузового автомобиля, в котором отражаются все показатели, характеризующие его работу : расход топлива, сумму начисленной заработной платы шоферу и грузчикам, объем выполненных работ (тонно-километры, тонны, пробег автомашины с грузом и без груза и др.)

Путевой лист выдается шоферу на один день или смену при условии сдачи шофером предыдущего путевого листа, где отражается задание шоферу и его выполнение. Шофер указывает каждую езду по пунктам принятия и доставки грузов, их наименование, вес согласно товарно-транспортным накладным и другим документам (требование-накладная).

Данные путевых листов группируются в накопительной ведомости учета работы грузового автотранспорта. В этой ведомости на каждую автомашину и шофера открывается отдельная страница, где фиксируют основные реквизиты из путевых листов в хронологической последовательности: начисленная сумма оплаты труда шоферу и грузчикам ; количество тонн-километров ; масса перевезенного груза в тоннах ; расход топлива, часы в наряде с расшифровкой (в движении, в простое, под погрузкой) и другие показатели.

В конце месяца в накопительной ведомости подводят итоги затрат и выполненных работ автотранспортом, при необходимости составляют сводную накопительную ведомость, показатели которой фиксируются в Производственном отчете по вспомогательным производствам, содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка.

В целях более правильного формирования затрат на эксплуатацию грузового автотранспорта и себестоимости оказываемых им услуг сельскохозяйственные организации могут вести учет затрат отдельно по грузовым автомобилям и видам специальных автомашин (бензовозы, молоковозы и т.д.)

В этом случае расходы на управление и организацию работ автопарка (цеховые расходы) учитывают на отдельном аналитическом счете и распределяют на соответствующие объекты учета затрат в конце отчетного периода (месяца, квартала) пропорционально количеству отработанных машино-смен каждым видом специальных и грузовых автомобилей.

Затраты по содержанию и эксплуатации грузового автотранспорта учитывают по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» субсчет «Автомобильный транспорт» в корреспонденции с кредитом следующих счетов :

- 10 «Материалы» - на стоимость израсходованных нефтепродуктов, запасных частей, авторезины и др. ;
- 23 «Вспомогательные производства» - на стоимость выполненных ремонтов и оказания услуг другими вспомогательными производствами ;
- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на суммы, начисленные за услуги сторонним организациям ;
- 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на суммы начисленной заработной платы и отчислений в бюджет и на социальные нужды ;
- 02 «Износ основных средств» - на суммы начисленного износа основных средств автотранспорта ;
- 96 «Резервы предстоящих расходов» - на суммы начисленных резервов на оплату отпусков и на ремонты основных средств.

Выполненные автотранспортом работы распределяются ежемесячно по потребителям услуг и списываются с кредита счета 23 в дебет счетов :

- 10 «Материалы», 07 «Оборудование к установке» и др. - на стоимость перевозок по доставке материальных ценностей ;
- 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и др. - на стоимость услуг, оказанных основным и другим производствам ;
- 45 «Товары отгруженные», 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы» - на стоимость услуг сторонним организациям и по реализации продукции и прочих активов.

Затраты по содержанию и эксплуатации автомобильного транспорта распределяются ежемесячно по потребителям услуг пропорционально объему выполненных работ (в тонно-километрах, отработанных машино-днях) и их фактической себестоимости.

Выполненные работы для капитального строительства списывают с кредита счета 23 в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

По кредиту счета 23 субсчет «Автомобильный транспорт» отражают кроме того стоимость оприходованного отработанного масла от автомашин, изношенной авторезины, запасных частей и металлолома в корреспонденции со счетом 10 «Материалы».

Учет затрат по гужевому транспорту.

В сельскохозяйственном производстве при высокой механизации основных производственных процессов на различных подсобных работах применяется гужевой транспорт. Рабочий скот применяется для выполнения таких сельскохозяйственных работ, когда применение тракторов и другой техники является неэффективным.

Затраты по содержанию рабочего скота учитывают на отдельном аналитическом счете «Гужевой транспорт», открываемом к синтетическому счету 23 «Вспомогательные производства».

Учет затрат ведут по следующим статьям :

- ◆ расходы на оплату труда ;
- ◆ отчисления на социальные нужды ;
- ◆ средства защиты животных ;
- ◆ корма ;
- ◆ содержание и эксплуатация основных средств ;
- ◆ работы и услуги ;
- ◆ расходы денежных средств ;
- ◆ прочие затраты.

Израсходованные корма списывают на затраты по их балансовой стоимости : покупные корма и корма собственного производства, перешедшие с прошлого года, - по их фактической себестоимости ; корма, произведенные в отчетном году, - по прогнозной себестоимости без корректировки до уровня фактической себестоимости.

Основными первичными документами по учету затрат и выполненных работ гужевым транспортом являются : ведомость расхода кормов (ф.№ ПЗ-9), книжка бригадира, требование-накладная и другие документы на расход материальных ценностей и по учету труда. Данные первичных документов служат основанием для соответствующих записей в Производственный отчет по вспомогательным производствам, содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка, в котором для гужевого транспорта отводится отдельная графа.

На основании данных производственного отчета делают записи по дебету счета 23 в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов (10, 23, 50, 71, 68, 69, 70 и др.). По кредиту счета 23 субсчет «Гужевой транспорт»

услуги гужевого транспорта распределяются по потребителям ежемесячно исходя из их фактической себестоимости. При этом единицей работы гужевого транспорта считается один рабочий день лошади.

Кроме стоимости выполненных работ по кредиту этого счета отражается выход продукции от рабочего скота : приплод, конский волос, навоз и т.п. - в корреспонденции с дебетом счета 11 «Животные на выращивании и откорме», 10 «Материалы», 20 «Основное производство» субсчет «Растениеводство» и др.

Приплод от рабочего скота оценивают в размере стоимости 60 кормо-дней содержания взрослой лошади. Навоз оценивается из нормативных (расчетных) затрат на его уборку и хранение, стоимости подстилки и других расходов по удалению навоза из ферм и содержанию навозохранилищ.

Необходимо иметь в виду, что расходы по содержанию молодняка рабочего скота на счете 23 субсчете «Гужевой транспорт» не отражаются. Их учитывают в составе счета 20 «Основное производство» субсчете 2 «Животноводство».

Учет затрат по электроснабжению, водоснабжению, теплоснабжению, газоснабжению, холодильным установкам. Затраты учитывают отдельно по каждому из этих вспомогательных производств. На аналитическом счете «Электроснабжение» ведут учет затрат по выработке электроэнергии своими электростанциями и стоимости электроэнергии, поступившей со стороны.

Фактические затраты по электроснабжению распределяют ежемесячно по счетам-потребителям услуг пропорционально количеству использованной электроэнергии.

В целях более правильного формирования затрат и себестоимости электроэнергии сельскохозяйственные организации могут вести отдельный учет затрат по выработке электроэнергии своими электростанциями и стоимости электроэнергии, полученной со стороны.

В этом случае на отдельном аналитическом счете учитывают расходы на обслуживание и содержание электрохозяйства, которые распределяются на соответствующие объекты учета пропорционально количеству электроэнергии (собственной и поступившей со стороны), что позволяет исчислять себестоимость единицы использованной электроэнергии отдельно собственного производства и полученной со стороны.

Расходы на выработку электроэнергии электрогенераторами, смонтированными на доильных, стригальных, сварочных и других агрегатах, на счете 23 «Вспомогательные производства» не учитывают, а относят прямо на себестоимость продукции соответствующих отраслей и производств.

В состав затрат по водоснабжению включают расходы по содержанию водокачек, водопроводных линий, насосных установок и других агрегатов по подаче воды для производственных и бытовых нужд организации, а также стоимость воды, полученной от водоснабжающих организаций.

К затратам по теплоснабжению относят : расходы на оплату труда с отчислениями на социальные нужды работников, занятых обслуживанием

теплохозяйства ; стоимость топлива и электроэнергии, использованных на технологические цели по теплоснабжению ; затраты на содержание основных средств (теплоцехов, котельных, тепломагистралей, трубопроводов и др.) ; стоимость работ, выполненных сторонними организациями, и услуг вспомогательных производств ; стоимость тепловой энергии, полученной от других организаций.

В состав затрат по газоснабжению включают : расходы на оплату труда с отчислениями на социальные нужды работников, обслуживающих газовое хозяйство ; стоимость газа, полученного от государственных газоснабжающих организаций ; расходы на содержание и эксплуатацию сооружений и оборудования по газоснабжению, принадлежащих сельскохозяйственной организации.

На отдельном аналитическом счете учитывают затраты по содержанию и эксплуатации холодильных установок.

Аналитический учет затрат по каждому виду вспомогательных производств ведут в производственном отчете по отдельным графам. Выполненные услуги ежемесячно списывают на соответствующие счета (потребители услуг) в соответствии с их объемом и фактической себестоимостью.

Затраты на содержание и эксплуатацию холодильных установок распределяются по потребителям (складам, хранилищам и др.) пропорционально объему обслуживаемых помещений, а по видам продукции - пропорционально центнеро-дням ее хранения.

Если отдельные вспомогательные службы (водоснабжение, теплоснабжение и др.) обслуживают только один вид производства или отрасль, то в этом случае затраты на их содержание нужно прямо включать в издержки этих производств (отраслей), минуя счет 23 «Вспомогательные производства».

9.8. Учет затрат по содержанию и эксплуатации сельскохозяйственных машин и оборудования

Затраты по содержанию и эксплуатации тракторов, комбайнов, других самоходных и сельскохозяйственных машин, используемых на сельскохозяйственных (включая землеройные), погрузочно-разгрузочных и транспортных работах учитываются предварительно на счете 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования». При этом затраты по содержанию машинно-тракторного парка (включая и на транспортных работах), а также комбайнов и других самоходных машин по их видам учитываются на отдельных аналитических счетах.

Сельскохозяйственные организации затраты по содержанию и эксплуатации сельскохозяйственных машин и оборудования могут учитывать на отдельных счетах внутри счета 23 «Вспомогательные производства».

Расходы на оплату труда с отчислениями на социальные нужды трактористов-машинистов, комбайнеров, а также стоимость нефтепродуктов, использованных тракторами, комбайнами и другими самоходными сельскохозяйственными машинами на счете 24 (или 23) не учитывают. Их включают в состав затрат на возделывание сельскохозяйственных культур и затрат незавершенного производства, на содержание отдельных видов и технологических групп скота, в состав транспортно-заготовительных расходов и относят на счета : 20 «Основное производство (субсчета 1 «Растениеводство», 2 «Животноводство», 3 «Промышленное производство»), 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов» и др.

Все остальные затраты на содержание и эксплуатацию тракторов, комбайнов и других самоходных сельскохозяйственных машин учитывают по дебету счета 24 на аналитических счетах и субсчетах :

- содержание и эксплуатация машинно-тракторного парка ;
- содержание и эксплуатация комбайнов (по видам) ;
- содержание и эксплуатация других самоходных машин (по видам).

На субсчете «Содержание и эксплуатация машинно-тракторного парка» отражают расходы по содержанию и эксплуатации тракторов, тракторных прицепов, гаражей, навесов, площадок для хранения техники, машинных дворов, прицепных и навесных сельскохозяйственных машин и орудий. На этом субсчете учитывают суммы начисленного износа, расходы на ремонт и другие затраты, связанные с эксплуатацией и содержанием машинно-тракторного парка.

Учет амортизационных отчислений и затрат на ремонт сельскохозяйственной техники необходимо вести в отдельной ведомости по видам (группам) основных средств в соответствии с базой их распределения (табл. 10.2)

Затраты по содержанию и эксплуатации тракторов, тракторных прицепов, гаражей, навесов, площадок для хранения техники и др. распределяются в конце отчетного периода (месяца, квартала) распределяют на объекты учета (культуры, группы культур, виды и технологические группы скота и т.п.), включая расходы на транспортные работы тракторов, пропорционально стоимости израсходованного топлива.

Таблица 10.3

Учет амортизационных отчислений и затраты на ремонт сельскохозяйственной техники

Виды (группы) основных средств	База распределения	Январь		Февраль		С начала года		И т.д
		амортизация	затраты на ремонт	амортизация	затраты на ремонт	амортизация	затраты на ремонт	
1. Тракторы	Пропор-	85000	50000					

	пропорционально				
2.Тракторные прицепы	стоимости горючего	12000	12600		
3.Гаражи, навесы, площадки для хранения техники	„	8600	--		
4.Почвообрабатывающие машины	Пропорционально площади обработки	28060	16400		
5.Сеялки	Пропорционально площади посева	20300	18400		
Узкоспециализированная техника Картофелепосадочные машины		10200	13200		
Зерноуборочные комбайны	Пропорционально площади уборки зерновых	40800	--		

Затраты по эксплуатации и содержанию тракторов и прицепного инвентаря относятся на объекты учета затрат основного производства по статье «Содержание и эксплуатация основных средств».

Затраты по эксплуатации машинно-тракторного парка, приходящиеся на транспортные работы по доставке приобретенных материальных ценностей, включаются в состав транспортно-заготовительных расходов, учитываемых по дебету счетов 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов» и др.

Амортизацию (износ) и затраты на ремонт почвообрабатывающих машин распределяют по объектам учета пропорционально площади обработки ; сеялок - пропорционально площади посева ; машин для сеноуборки - пропорционально убранной площади и т.п.

Амортизацию и затраты на ремонт узкоспециализированных машин, используемых непосредственно для возделывания конкретных культур, списывают с кредита счета 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования» в дебет счета 20 «Основное производство» (субсчет 1 «Растениеводство») и включают в состав затрат по возделыванию соответствующих сельскохозяйственных культур по статье «Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств».

На отдельных аналитических счетах учитывают затраты (кроме расходов на оплату труда и стоимости израсходованных нефтепродуктов) на

содержание и эксплуатацию зерноуборочных, картофелеуборочных, свеклоуборочных, силосоуборочных и других самоходных комбайнов.

Расходы по содержанию и эксплуатации зерноуборочных комбайнов распределяют по статьям пропорционально количеству гектаров убранной площади зерновых культур и площади многолетних и однолетних трав, убранных на семена. Расходы по содержанию и эксплуатации специализированных самоходных машин относят на соответствующие объекты учета затрат. Например, затраты на содержание и эксплуатацию свеклоуборочных комбайнов списывают с кредита счета 24 в дебет счета 20 и включают в состав затрат на производство сахарной свеклы.

На счете 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования» на отдельных аналитических счетах целесообразно учитывать расходы по эксплуатации машин для очистки и сушки зерна, машин для борьбы с вредителями сельскохозяйственных растений, погрузочно-разгрузочных машин и другой техники, используемой в растениеводстве.

Аналитический учет затрат на содержание и эксплуатацию сельскохозяйственных машин и оборудования ведут в производственном отчете по вспомогательным производствам, содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка, в котором на каждый аналитический счет выделяются отдельные графы.

Записи в отчете производятся на основании накопительных ведомостей учета использования машинно-тракторного парка, первичных и других сводных документов.

9.9. Учет расходов по организации производства и управления

Значительную группу затрат в сельскохозяйственных организациях составляют расходы по организации производства и управлению.

В планировании и учете расходы по организации производства и управлению подразделяются на бригадные (фермерские, цеховые), общепроизводственные (общепроизводственные) и общехозяйственные.

Бригадными (фермерскими) и цеховыми принято считать такие расходы, которые обусловлены организацией производственного процесса в бригадах, фермах и цехах и не могут быть прямо отнесены на культуру (группу культур), вид и группу животных, вид промышленного производства. Их планируют и учитывают по каждому внутрихозяйственному подразделению (бригаде, ферме, цеху).

Общепроизводственными (общепроизводственными) являются затраты, связанные с управлением, организацией и обслуживанием производственного процесса в отдельных отраслях. В планировании и учете эти затраты подразделяются на общепроизводственные расходы растениеводства, животноводства и промышленного производства. К общехозяйственным

расходам относят затраты, вызванные управлением предприятия и его обслуживанием в целом.

Для контроля за расходованием средств на управление, организацию и обслуживание производства затраты группируют по их экономическому содержанию, по счетам, а внутри счетов - по отдельным статьям. Для этих целей предназначены счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», которые по своему содержанию являются собирательно-распределительными.

Учет затрат на организацию, управление и обслуживание производства ведется по статьям, предусмотренным сметой этих расходов.

Общепроизводственные расходы учитывают на счете 25 «Общепроизводственные расходы» по следующим статьям :

1. Расходы на оплату труда работников аппарата управления отраслевого и отдельно прочего персонала отрасли.

2. Отчисления на социальные нужды. Сюда относят обязательные отчисления страховых взносов в фонд социальной защиты населения и в государственный фонд занятости населения от фонда заработной платы работников аппарата управления и прочего персонала отрасли.

3. Содержание основных средств общепроизводственного назначения. По этой статье отражают суммы амортизационных отчислений (износа), затраты на ремонт и техническое обслуживание основных средств общепроизводственного назначения (агрокабинетов, агрохимлабораторий, ветизоляторов для скота, ветлечебниц, ветеринарно-санитарных установок и др.).

4. Расходы на охрану труда и технику безопасности. Сюда включают расходы на изготовление приспособлений, обеспечивающих безопасность лиц при работе на машинах и оборудовании; затраты на санитарную (устройство душа, раздевалок); некапитальные затраты по устройству вентиляции, ограждений, защитного заземления; расходы на содержание помещений и инвентаря, предоставляемых предприятиями медицинским учреждениям для организации медпунктов непосредственно на животноводческом комплексе (фермеб) и прочие расходы (приобретение справочной литературы, плакатов, предупредительных надписей по безопасным приемам труда и другие расходы на выполнение работ, предусмотренных правилами и инструкциями по технике безопасности). На эту статью целесообразно относить расходы на спецодежду, выдаваемую работникам, занятым в соответствующей отрасли. Стоимость спецодежды, выданной работникам, обслуживающим определенный вид или группу скота (дояркам, скотникам, птичницам и т.д.), учитывается в составе прямых затрат животноводства и на общепроизводственные расходы животноводства не относят.

5. Работы и услуги. По этой статье учитывают стоимость работ, выполненных вспомогательными производствами (автомобильным и гужевым транспортом), по доставке воды и топлива для тракторов и комбайнов, внутривозвращенной переброске материалов и продукции, доставке

работников к месту полевых работ и другим видам транспортного обслуживания работ.

6. Непроизводительные расходы. Здесь отражают потери от простоев по внутрипроизводственным причинам (оплата труда за время простоев), суммы пособий в связи с потерей трудоспособности из-за производственных травм, выплачиваемые на основании судебных решений.

7. Прочие затраты. По этой статье учитывают все другие расходы общепромышленного назначения, не учтенные ранее (стоимость малоценных и быстроизнашивающихся предметов, используемых в отрасли, командировочные расходы общепромышленного персонала и др.).

Учет общехозяйственных расходов ведут применительно к следующей номенклатуре статей затрат.

А. Расходы на управление организацией : расходы на содержание аппарата управления : 1) оплата труда работников аппарата управления ; 2) отчисления на социальные нужды ; 3) расходы на служебные командировки ; 4) расходы, связанные с формированием информационной базы и принятием управленческих решений (канцелярские, типографские, телеграфные, почтовые и телефонные расходы ; расходы на содержание технических средств управления ; оплата консультационных и информационных услуг ; 5) расходы на содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны ; 6) прочие расходы на управление (затраты на содержание административных зданий и другие расходы).

В. Хозяйственные расходы : 1) расходы на содержание прочего общехозяйственного персонала ; 2) отчисления на социальные нужды от фонда оплаты труда указанной категории работников ; 3) расходы на содержание основных средств общехозяйственного назначения ; 4) расходы на подготовку, переподготовку и повышение квалификации кадров ; 5) расходы на изобретательство и рационализаторские предложения ; 6) расходы на содержание помещений общественного питания, обслуживающих трудовые коллективы ; 7) суммы платежей по процентам за кредиты банка ; оплата услуг банков ; 8) представительские расходы ; 9) прочие расходы.

С. Непроизводительные расходы : 1) недостачи в пределах норм естественной убыли сырья, материалов и продуктов, израсходованных на общехозяйственные цели и другие расходы, принятые за счет предприятия и включаемые в себестоимость.

Учет расходов по организации и управлению производством ведут в производственном отчете по общепромышленным и общехозяйственным расходам. Аналитический учет этих расходов производится по бригадам (фермам), цехам, отраслям и хозяйству в целом в разрезе статей, предусмотренных сметой.

Записи в производственном отчете по соответствующим статьям затрат ведут в корреспонденции с кредитом следующих счетов :

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на сумму начисленной оплаты труда работникам управления и прочему персоналу, занятому обслуживанием производственного процесса ;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - на сумму отчислений от фонда оплаты труда управленческого и прочего персонала на социальные нужды ;

10 «Материалы» - на стоимость материальных ценностей, израсходованных для нужд управления и обслуживания производства ;

02 «Износ основных средств» - на сумму начисленной амортизации (износа) по основным средствам бригадного (цехового), общепроизводственного и общехозяйственного назначения и другие счета.

Расходы на управление, организацию и обслуживание производства распределяют ежемесячно (ежеквартально).

Бригадные, фермские и цеховые расходы включаются в себестоимость только той продукции, которая производится в бригаде, на ферме или в данном цехе. Общепроизводственные (общепромышленные) затраты растениеводства распределяют по сельскохозяйственным культурам и видам работ незавершенного производства, а общепромышленные затраты животноводства - по видам и технологическим группам животных. Указанные расходы распределяются между объектами планирования и учета затрат пропорционально общей сумме затрат (без затрат по организации и управлению производством) за исключением стоимости семян, кормов, а также сырья, материалов и полуфабрикатов в подсобных промышленных производствах.

Общехозяйственные расходы распределяются на растениеводство, животноводство, промышленное производство, на работы, выполненные вспомогательными производствами на сторону, на капитальное строительство, на закладку и выращивание многолетних насаждений пропорционально общей сумме затрат (без затрат по организации и управлению производством), также за исключением стоимости семян, кормов, сырья, материалов и полуфабрикатов в подсобных промышленных производствах.

Общехозяйственные расходы распределяются и на издержки обращения при наличии на балансе организации магазинов розничной торговли при обособленном учете расходов на их содержание. Общехозяйственные расходы не списываются на работы и услуги вспомогательных и обслуживающих производств, на предприятия общественного питания и жилищно-коммунального хозяйства и прочие производства.

Общехозяйственные расходы распределяются в следующем порядке. Прежде всего определяется сумма расходов, относимых на капитальное строительство, осуществляемое хозяйственным способом. Если строительство ведется без создания хозяйственного аппарата и административно-хозяйственное обслуживание его выполняется штатом и средствами основной деятельности, общехозяйственные расходы относятся на строительство в пределах норм, установленных сметами по строительству из расчета на

фактически выполненный объем работ. Например, объем строительно-монтажных работ по сметной стоимости составлял 50000000 р., а административно-хозяйственные расходы по норме - 6.5%, или 3250000 р. Фактически выполнено строительно-монтажных работ по сметной стоимости 45000000 р. В этом случае на капитальное строительство (его накладные расходы) следует отнести 2925000 р. ($45000000 : 100 * 6.5$) общехозяйственных расходов. Если же строительство частично несет и свои административно-хозяйственные расходы, размер общехозяйственных расходов, относимых на строительство будет равен разности суммы административно-хозяйственных расходов, исчисленной по норме на фактический объем строительно-монтажных работ, и фактически учтенных накладных расходов по строительству. Допустим. Что фактическая сумма административно-хозяйственных расходов составила 1420000 р., а норма накладных затрат и объем выполненных работ те же, что и в предыдущем примере. Тогда на капитальное строительство следует отнести общехозяйственных расходов на 1505000 р. ($2925000 - 1420000$).

Если на закладку и выращивание многолетних насаждений не утверждаются особые сметы накладных расходов, общехозяйственные расходы относятся на указанные объекты в порядке, установленном для растениеводства.

9.10. Учет затрат на производство продукции растениеводства.

9.10.1 Особенности отрасли растениеводства и их влияние на организацию учета затрат.

Растениеводство является одной из основных отраслей сельскохозяйственного производства. Оно удовлетворяет потребности населения в продуктах питания, а промышленности в сырье. Кроме того, растениеводство является базой для развития животноводства, обеспечения его кормами.

Важную роль в решении задач, поставленных перед этой отраслью, имеет точный и своевременный учет затрат и выхода продукции растениеводства.

Растениеводство является весьма специфической отраслью сельскохозяйственного производства. На кругооборот средств в растениеводстве оказывает влияние сезонный характер производства, в частности разрыв между периодами осуществления затрат и выхода продукции. Затраты на производство в отрасли растениеводства совершаются в течение длительного времени, а возмещение затрат - выход продукции - происходит в момент, определяемый естественными условиями созревания растений. Все эти особенности необходимо учитывать при организации учета затрат в этой отрасли.

Параллельно с затратами под урожай отчетного года осуществляются затраты и под урожай будущего года, которые в бухгалтерском учете должны отражаться обособленно.

Производственный процесс в растениеводстве включает затраты по возделыванию многих конкретных культур. Поэтому бухгалтерский учет производственных затрат организуется по видам производств (овощеводство, садоводство и т.д.), по культурам, к возделыванию которых относятся соответствующие затраты.

Производство в растениеводстве складывается из различных разнородных работ : подготовка почвы к посеву, уход за посевами, уборка урожая. Каждый из этих комплексов состоит из конкретных работ. Следовательно, производимые затраты в бухгалтерском учете должны быть разграничены по видам выполняемых работ.

При выполнении конкретных работ производятся различные затраты : расходуются нефтепродукты, удобрения, семена, оплачивается труд рабочих и т.д. Все эти расходы в учете должны накапливаться и отражаться отдельно. Отсюда в бухгалтерском учете затраты растениеводства учитываются не общей суммой, а по статьям согласно их номенклатуре при калькуляции себестоимости продукции.

Сельскохозяйственное производство рассредоточено по подразделениям предприятий (бригадам, цехам и т.д.), которые в последнее время приобретают хозрасчетную самостоятельность. Бухгалтерский учет должен обеспечить разграничение затрат в растениеводстве по конкретным подразделениям организации.

Таким образом, в соответствии с особенностями производственного процесса в отрасли растениеводства бухгалтерский учет должен обеспечить получение необходимой информации об уровне затрат по смежным годам производства, основным видам выполняемых работ, статьям затрат и конкретным подразделениям организации.

Получение такой информации обеспечивается путем открытия соответствующих аналитических счетов учета затрат, применения соответствующих форм регистров и методов учета и распределения косвенных затрат между объектами учета затрат.

Исходя из вышесказанного, перед учетом в растениеводстве поставлены следующие основные задачи :

- правильное и обоснованное разграничение затрат по культурам или группам культур ;
- точное и своевременное разграничение затрат по смежным годам производства с определением соответствующих затрат, относящихся к будущему отчетному периоду (затраты по посеву озимых культур, многолетних трав, по подъему зяби и т.д.) ;
- обеспечить получение точной информации о размерах затрат по утвержденным статьям : затраты труда, семян, удобрений и другим ;

- своевременное и точное оприходование поступающей от урожая продукции ;
- экономически обоснованную систематизацию и обобщение затрат и выхода продукции для исчисления ее себестоимости ;
- точное и обоснованное распределение косвенных затрат между объектами учета, что обеспечивает определение реальной фактической себестоимости производимой продукции ;
- обеспечение необходимой информацией о затратах на производство по производственным подразделениям для контроля за выполнением заданий и обеспечения эффективности принимаемых управленческих решений.

-

9.10.2 Объекты учета затрат в растениеводстве.

Под объектами учета затрат понимают виды деятельности, производства или этапы производственного процесса , по которым группируются затраты производства с целью исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), управления процессом формирования себестоимости и производственной деятельностью организации.

Объектами учета затрат в растениеводстве являются : сельскохозяйственные культуры, группы однородных по технологии выращивания культур ; виды работ незавершенного производства ; затраты, предстоящие распределению ; прочие объекты.

Конкретно по каждой из этих групп применяется следующая номенклатура объектов учета затрат.

Номенклатура объектов учета затрат устанавливается с учетом специализации и технологии выращивания сельскохозяйственных культур. В специализированных организациях необходима более детальная и объективная информация о результатах выращивания каждой культуры. Это относится, например, к такой отрасли, как овощеводство. В специализированных овощеводческих организациях затраты учитывают по каждой овощной культуре или группе однородных овощных культур. Сельскохозяйственные организации, не специализирующиеся на выращивании овощей, учет затрат ведут в целом по овощеводству (открытого грунта).

Во всех случаях, когда затраты можно отнести непосредственно на ту или иную сельскохозяйственную культуру, их учитывают отдельно по объектам учета затрат первой группы, т.е. по выращиваемым культурам.

В организациях с высоким уровнем нормирования затрат и представленной производственным подразделениям широкой самостоятельности по решению руководителя и согласия вышестоящей организации учет затрат может осуществляться в целом по подразделению в разрезе калькуляционных статей с последующим их распределением по культурам (группам культур), незавершенному производству пропорционально нормативным (прогнозным) затратам.

Объекты учета затрат по выполняемым сельскохозяйственным работам выделяются, как правило, в том случае, когда затраты на выполнение этих работ не могут сразу же отнести на ту или иную культуру отчетного года. Это относится к затратам под урожай будущих лет, т.е. к незавершенному производству растениеводства.

Отдельными объектами в незавершенном производстве растениеводства являются такие затраты : посев озимых зерновых культур ; подъем зяби ; лущение (без зяблевой пахоты) ; внесение органических удобрений ; внесение минеральных удобрений ; многолетние травы посева прошлых лет (переходящие под урожай будущих лет) ; многолетние травы беспокровные посева отчетного года ; многолетние травы подпокровные посева отчетного года ; известкование и гипсование почв (за счет собственных средств и кредитов банка) ; прочие работы незавершенного производства (по видам).

Все затраты по незавершенному производству в первый год учитывают по тем же статьям, что и затраты под урожай текущего года.

Списание затрат незавершенного производства на культуры урожая текущего года производится по каждой статье в отдельности. Затраты по многолетним травам посева прошлых лет, по известкованию и гипсованию включают в состав затрат текущего года комплексной статьей.

Затраты по многолетним травам посева прошлых лет распределяют на затраты текущего года исходя из сроков использования трав комплексной статьей без детализации.

Если посевы многолетних трав используются в течение двух лет, на каждый год их использования относят по 50% затрат ; при трехлетнем использовании трав на продукцию первого года относится 33% затрат, второго года - 34% и третьего года - 33%.

Затраты текущего года, связанные с выращиванием и уборкой многолетних трав, полностью включают в себестоимость продукции урожая отчетного года.

Распределяют затраты незавершенного производства после окончания посевных работ и составления заключительного отчета об итогах сева, т.е. после определения фактических площадей посева под те или иные культуры.

Затраты по подъему зяби, гипсованию и известкованию распределяют пропорционально площади, занятой под соответствующими культурами. Для этого по каждому виду работ определяют сумму затрат, приходящихся на 1 га по каждой статье. Затем в соответствии с использованием площадей под культуры производят распределение затрат.

Издержки по внесению органических и минеральных удобрений распределяют между сельскохозяйственными культурами пропорционально их физической массе.

В сельскохозяйственных организациях имеются затраты, которые нельзя отнести на объекты первой или второй группы (отдельные культуры, виды выполняемых работ), так как они относятся к нескольким объектам учета

затрат. Их называют распределяемыми. В течение года их учитывают на отдельных объектах, а в конце года распределяют. Подобные затраты не переходят на следующий год, а полностью списываются на соответствующие объекты учета затрат по результатам их распределения.

В качестве самостоятельных объектов учета затрат в растениеводстве выделяют следующие распределяемые расходы :

1) амортизация (износ) и затраты на ремонт основных средств растениеводства, подлежащие распределению (зернохранилища, овощехранилища, площадки и навесы для хранения зерна, машины для очистки и сушки зерна). По истечении календарного года перед составлением отчетных калькуляций себестоимости продукции растениеводства указанные суммы затрат распределяют на соответствующие культуры (группы культур). Например, амортизацию (износ) и затраты на ремонт зернохранилищ распределяют между отдельными зерновыми культурами пропорционально массе хранимого зерна. Амортизацию и затраты на ремонт картофелехранилищ и овощехранилищ прямо относят на издержки производства картофеля и овощей. В специализированных хозяйствах расходы на содержание овощехранилищ распределяют между отдельными овощными культурами пропорционально площади помещений, занимаемых продукцией соответствующих культур ;

2) затраты по орошению, подлежащие распределению. На данном аналитическом счете учитывают расходы по орошению, которые не могут быть отнесены непосредственно на культуры (группы культур), возделываемые на орошаемых землях. Эти затраты связаны с содержанием и эксплуатацией ирригационных сетей и сооружений, а также дождевальных установок. Их учитывают в разрезе статей, предусмотренных для отрасли растениеводства, и относят на соответствующие культуры (группы культур) пропорционально посевным площадям. Если дождевальные установки обслуживают одну культуру, то в этом случае расходы на их эксплуатацию прямо включают в затраты на выращивание соответствующей культуры ;

3) затраты по осушению земель, подлежащие распределению. На этом счете учитывают расходы по осушению, которые в момент их возникновения не могут быть отнесены на соответствующие культуры, возделываемые на этих землях. В данную группу расходов включают затраты на содержание каналов мелиоративных и гидротехнических сооружений. Расходы распределяют по культурам и сенокосам пропорционально посевным площадям.

В качестве отдельных видов затрат в отрасли растениеводства выступают расходы, связанные с производством кормов : заготовка силоса, заготовка сенажа, производство травяной муки, производство 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 по каждому объекту учета группируются в соответствии с установленной номенклатурой статей расходов, перечень и содержание которых изложены в параграфе 9.6.

9.10.3. Документальное оформление затрат в растениеводстве.

Все записи в бухгалтерском учете о затратах и выходе продукции в отрасли растениеводства осуществляются на основании данных соответствующих первичных документов. Их можно сгруппировать в четыре группы :по учету затрат труда и его оплаты, предметов труда, средств труда и выхода готовой продукции.

В документах по учету затрат труда отражают произведенные в отрасли растениеводства трудовые затраты на выполнение конкретных работ по возделыванию сельскохозяйственных культур. В этих же документах производится также начисление сумм заработной платы работникам растениеводства.

На механизированных работах применяют учетные листы тракториста-машиниста (ф.№ТО-4). Учетные листы выписывают на каждого механизатора отдельно. Они предназначены для учета затрат отработанного времени, объема выполненных работ и начисления заработка за 10-15 дней. В учетных листах ежедневно отмечают наименование и объемы выполненных работ, отработанное время, начисленную сумму заработной платы и другие показатели.

Кроме того, для учета отработанного времени, объемов выполненных работ и начисления заработка работникам растениеводства применяют книжку бригадира (ф.№ТО-12). Это комбинированный документ, предназначенный для учета затрат труда и заработка работников на выполнение немеханизированных работ работниками, занятыми выращиванием сельскохозяйственных культур.

Транспортные работы, выполняемые тракторами, отражаются в путевом листе трактора (ф.№68), грузовыми автомобилями - в путевом листе грузового автомобиля (ф.№40).

В документах по учету затрат предметов труда фиксируют расход в отрасли растениеводства различных материальных ценностей : семян, удобрений, ядохимикатов и гербицидов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов и др. Расход семян и посадочного материала на посев оформляют актами списания семян и посадочного материала (ф.№ПЗ-11) ; расход удобрений, ядохимикатов и гербицидов - актами об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений, ядохимикатов и гербицидов (ф.№ПЗ-10) ; мелкого инвентаря, малоценных и

быстроознашивающихся предметов - актами на списание инвентаря. Малоценных и быстроознашивающихся предметов (ф.№ПЗ-13) и т.д.

Данные первичных документов в конце месяца систематизируют в отчетах движения продуктов и материалов (ф.№ПЗ-12 или ПЗ-13), после этого производят соответствующие записи о расходе материальных ценностей в регистрах аналитического и синтетического учета.

Документами по учету затрат средств труда являются : расчет износа основных средств на начало года (ф.№ОС-6к) ; расчет износа по поступившим и выбывшим основным средствам ; ведомость распределения износа основных средств отрасли растениеводства (ф.№ОС-8к).

Документы по учету выхода продукции отражают получение и оприходование продукции отрасли растениеводства. К ним относятся : реестр отрасли сельскохозяйственной продукции с поля (ф.№ГП-1) ; накопительная ведомость поступления от урожая сельскохозяйственной продукции (ф.№ГП-2) ; акт на сортировку и сушку продукции растениеводства (ф.№ГП-3); акт приема-передачи грубых и сочных кормов (ф.№ПЗ-7) ; акт на оприходование пастбищных кормов (ф.№ПЗ-8) и др. Порядок заполнения и систематизации показателей перечисленных документов рассмотрен в соответствующих главах.

Итак, в отрасли растениеводства применяется большое количество самых разнообразных документов по учету затрат на производство и выхода продукции. Данные каждой группы документов при их обработке систематизируют по различным признакам : по культурам (группам культур), производственным подразделениям, материально-ответственным лицам, направлениям поступления и расходования продукции. Для такой систематизации

применяют специально разработанные ведомости, отчеты и другие накопительные регистры: накопительные ведомости использования машинно-тракторного парка; отчеты движения продуктов и материалов; книжки бригадиров и другие.

Итоговые данные накопительных документов в конце месяца переносят в регистры аналитического и синтетического учета затрат на производство и выхода продукции растениеводства.

9.10.4 Организация аналитического и синтетического учета затрат в растениеводстве

Аналитический учет затрат на производство и выход продукции растениеводства осуществляют в разрезе производственных подразделений (бригад, цехов и т.п.) по объектам учета и статьям затрат в соответствии с утвержденной номенклатурой.

Основным регистром аналитического учета затрат и выхода продукции растениеводства является производственный отчет по растениеводству (ф.№18). Он состоит из трех разделов : 1 - Затраты на производство продукции

растениеводства (дебет счета 20-1); П - Выход продукции растениеводства (кредит счета 20-1); Ш - Обороты по кредиту счета 20-1.

В первом разделе производственного отчета на каждый объект учета (культура, группа культур или вид работ в незавершенном производстве с указанием бригад) отводится отдельная графа. По срокам указывают затраты по их видам, сгруппированные по установленной номенклатуре статей. Виды затрат в статьях группируются в соответствии с корреспонденцией счетов.

Отдельные графы в производственном отчете предназначены для учета затрат, подлежащих распределению, которые в конце отчетного периода распределяют и списывают на другие объекты учета затрат по принадлежности.

Записи в первом разделе производственного отчета делают на основании книжек бригадира, накопительных ведомостей и первичных документов.

Во втором разделе производственного отчета записывают выход продукции растениеводства. В нем на каждый вид получаемой продукции выделяют отдельные строки, в которых отражают количество и стоимость оприходованной продукции. В графах указывают общее количество и стоимость продукции, полученной за месяц и с начала года по бригадам или другим подразделениям предприятия. В течение отчетного года стоимость продукции определяется исходя из ее плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической.

В третьем разделе производственного отчета, который размещен на первой странице, выход продукции (кредит счета 20 субсчет «Растениеводство») систематизируют с дебетом соответствующих корреспондирующих счетов. Итоги третьего раздела служат основанием для записей данных в журнале-ордере №10-АПК.

Производственный отчет по растениеводству открывают на каждое производственное подразделение на календарный год. В этом случае используют вкладные листы. Организации могут открывать один производственный отчет по растениеводству на каждый месяц, где учет затрат ведут по подразделениям, также с использованием вкладных листов.

В целом по хозяйству аналитический учет затрат и выхода продукции растениеводства ведут в сводном производственном отчете такой же формы, куда затраты записывают на основании производственных отчетов, открываемых для производственных подразделений в отдельности.

Общий итог затрат и выхода продукции растениеводства за месяц и с начала года сверяется с итогами журнала-ордера №10-АПК и главной книги, а также с другими регистрами.

Для учета затрат и выхода продукции растениеводства предназначен счет 20 «Основное производство» субсчет 1 «Растениеводство». По дебету счета учитывают затраты на производство продукции растениеводства в корреспонденции с кредитом следующих счетов :

10 «Материалы» - на стоимость семян и посадочного материала, минеральных и бактериальных удобрений, химикатов и гербицидов,

нефтепродуктов и других материалов, израсходованных при возделывании и уборке сельскохозяйственных культур;

02 «Износ основных средств» - на сумму начисленного износа основных средств отрасли растениеводства (кроме основных средств машинно-тракторного парка);

23 «Вспомогательные производства» - списание стоимости услуг вспомогательных производств для отрасли растениеводства;

24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования» - на сумму распределенных затрат по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка (кроме расходов на оплату труда и стоимости использованных нефтепродуктов);

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на стоимость работ и услуг, выполненных сторонними организациями для растениеводства;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на сумму начисленной оплаты труда работникам растениеводства;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - на сумму начисленных взносов в фонд социальной защиты населения;

68 «Расчеты по налогам и сборам» - на сумму платежей налога в бюджет за землю, за пользование природными ресурсами и другие счета.

По кредиту счета 20 «Основное производство» (субсчет 1 «Растениеводство») отражают выход продукции в корреспонденции с дебетом следующих счетов :

10 «Материалы» - оприходование семян и кормов (в течение года по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической);

43 «Готовая продукция» - оприходование поступившей из производства продукции растениеводства, кроме семян и кормов (в течение года по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической);

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - списание ущерба, причиненного организациями и лицами ввиду потравы и порчи посевов;

92 «Внереализационные доходы и расходы» - списание затрат по полностью и частично погибшим посевам от стихийных бедствий и другие счета.

Кроме того, по кредиту счета 20 субсчета «Растениеводство» отражают в конце года списание калькуляционных разниц по продукции растениеводства в дебет счетов 10, 43, 29, 90 и др. в зависимости от направления использования продукции.

9.11. Учет затрат на производство продукции животноводства.

9.11.1 Общие принципы и задачи бухгалтерского учета затрат в животноводстве.

Ведущей отраслью сельскохозяйственного производства является животноводство, которое, в зависимости от вида выращиваемого скота, подразделяется на следующие отрасли: скотоводство, свиноводство, овцеводство, птицеводство, коневодство, звероводство, кролиководство, рыбоводство, пчеловодство. Каждая из этих отраслей специализируется на производстве конкретных видов продукции. Так молочное скотоводство специализируется на производстве молока, мясное - на выращивании скота на мясо, птицеводство - на производстве яиц и мяса птицы и т.д. В связи с этим в бухгалтерском учете затраты на производство продукции животноводства группируются как по отраслям, так и по видам или технологическим группам животных.

В животноводстве затраты на производство продукции осуществляются в течение года более равномерно, чем в растениеводстве, поэтому нет необходимости разграничивать их в учете по смежным годам. Все расходы отчетного года в животноводстве, как правило, включаются в состав себестоимости продукции текущего года. Исключение составляют только такие отрасли, как пчеловодство, рыбоводство и птицеводство, где может быть незавершенное производство на конец отчетного года. В пчеловодстве - это стоимость меда, оставленного в ульях в качестве кормового запаса на осенне-зимне-весенний период, в рыбоводстве - затраты по зарыблению и в птицеводстве - расходы на незаконченную инкубацию.

В животноводстве, как и в других отраслях, производимые затраты неоднородны. Они включают различные виды конкретных материальных, денежных и трудовых затрат (корма, медикаменты, износ основных средств, затраченный труд и расходы на его оплату и т.п.).

Бухгалтерский учет в животноводстве должен обеспечить получение необходимой информации о размере расходованных средств на производство продукции по их видам.

Производственный процесс в животноводстве сконцентрирован в структурных подразделениях (фермах, бригадах и т.д.). Следовательно, в бухгалтерском учете необходимо обеспечить получение информации о размере затрат в разрезе структурных подразделений.

Итак, в животноводстве затраты учитывают по отраслям, видам или технологическим группам животных, производственным подразделениям и видам произведенных расходов.

Разграничение затрат в учете по вышеназванным признакам обеспечивается путем выбора соответствующих объектов учета затрат и построения учетных регистров.

Основными задачами учета затрат в животноводстве являются:

- экономически обоснованное разграничение затрат по видам и группам животных;
- точное отражение затрат по производственным подразделениям предприятия;

- правильная классификация и разделение затрат по статьям калькуляции и корреспондирующим счетам;
- своевременное, точное и полное отражение в документах и регистрах учета выхода продукции животноводства;
- экономически обоснованное определение себестоимости получаемой продукции животноводства.

9.11.2. Объекты учета затрат в животноводстве.

Учет затрат и выхода продукции животноводства ведут на операционном, калькуляционном счете 20 «Основное производство» субсчете 2 «Животноводство».

По дебету этого счета учитывают затраты на производство продукции животноводства по соответствующей номенклатуре статей и объектов учета затрат. По кредиту отражают выход продукции животноводства. В течение года записи по дебету и кредиту счета 20 субсчета 2 «Животноводство» производят нарастающим итогом.

Перечень и общая сумма расходов, включаемых в себестоимость производимой продукции, регулируются Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), а также Рекомендациями Министерства сельского хозяйства и продовольствия РБ по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции.

В качестве объектов учета затрат в животноводстве выделяют отдельные виды и группы скота в пределах отраслей. Например, по молочному крупному рогатому скоту объекты учета затрат следующие: основное стадо крупного рогатого скота, животные на выращивании и откорме; по свиноводству - основное стадо свиней (с поросятами до отъема), свиньи на выращивании и откорме и т.д.).

Выбор объектов учета затрат в значительной степени зависит от технологии содержания животных и организации производства. Отличительной особенностью технологии производства свинины на промышленной основе является строгое деление поголовья свиней на определенные технологические группы в соответствии с технологическим процессом по уходу за ними и физиологическими особенностями животных. Поэтому, в сельскохозяйственных организациях, осуществляющих производство свинины на промышленной основе, объектами учета затрат могут быть: основное стадо; поросята от двух до четырех месяцев; молодняк свиней старше четырех месяцев; взрослые свиньи на откорме.

В овцеводстве затраты учитывают по направлениям их выращивания: тонкорунное, полутонкорунное, полугрубошерстное, грубошерстное и т.д. В пределах каждого направления выделяют также объекты учета затрат: основное стадо овец и молодняк овец на выращивании и откорме.

В птицеводстве затраты учитывают по видам выращиваемой птицы (куры, утки, гуси и т.д.). На каждый вид птицы выделяют два объекта учета затрат: взрослое стадо и молодняк на выращивании. Отдельно учитывают затраты по инкубации яиц. В специализированных хозяйствах объекты учета затрат устанавливаются в соответствии с технологией выращивания птицы.

В коневодстве затраты учитывают отдельно по направлениям выращивания лошадей. В племенном коневодстве - основное стадо и молодняк лошадей; пользовательном - основное стадо, молодняк всех возрастов; рабочий скот - молодняк рабочего скота (затраты по взрослому рабочему скоту учитывают на счете 23 «Вспомогательное производство»).

В кролиководстве, звероводстве, рыбоводстве, пчеловодстве затраты учитывают в целом по отрасли. Однако в специализированных зверохозяйствах учет затрат осуществляется по видам зверей с выделением объектов: основное стадо и молодняк зверей. В специализированных хозяйствах по выращиванию рыбы выделяют объекты: выращивание мальков, выращивание сеголеток, выращивание товарной рыбы.

На отдельных аналитических счетах в животноводстве учитывают затраты по приготовлению кормов в кормокухнях и кормоцехах. В установленные сроки учтенные затраты на этих счетах распределяют пропорционально количеству приготовленных (отпущенных) кормов и списывают на счета объектов затрат по содержанию животных.

9.11.3 Бухгалтерский учет затрат в животноводстве.

Учет затрат в животноводстве ведут на счете 20 субсчет 2 «Животноводство» по объектам учета в разрезе следующих статей:

1. Расходы на оплату труда.
2. Отчисления на социальные нужды.
3. Сырье и материалы, в том числе:
 - средства защиты животных,
 - корма.
4. Содержание и эксплуатация основных средств.
5. Работы и услуги.
6. Расходы денежных средств.
7. Прочие затраты.
8. Потери от брака, падежа животных.
9. Затраты по организации производства и управлению.

Содержание каждой статьи изложено в параграфе. Поэтому здесь рассмотрим лишь отдельные особенности учета затрат, вытекающие из специфики отрасли животноводства.

В отличие от других отраслей по статье «Потери от брака, падежа животных» в животноводстве отражают стоимость павших животных, списываемых со счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в дебет

счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство». Оценка павших животных осуществляется исходя из их веса на момент падежа и прогнозной (плановой) себестоимости одного килограмма живой массы.

На эту статью не относят потери от падежа животных, подлежащее взысканию с виновных лиц, а также стоимость потерь от гибели животных вследствие стихийных бедствий.

Учитывая специфику отдельных отраслей животноводства, организации могут вводить и дополнительные статьи. Такими статьями могут быть: в птицеводстве в составе затрат на инкубацию яиц выделяют статью «Стоимость яиц, заложенных на инкубацию»; в рыбоводстве - «Стоимость мальков, пущенных в водоемы», «стоимость сеголеток, пущенных в водоемы» и т.д.

В бухгалтерском учете затраты на производство продукции животноводства отражаются на основании данных различных первичных документов, которые можно сгруппировать в такие группы: документы по учету затрат труда, предметов труда, по использованию средств труда и документы по учету выхода продукции, прироста живой массы и приплода.

Основным документом по учету затрат труда является табель учета рабочего времени и начисления заработка работникам животноводства, затрат предметов труда - ведомость расхода кормов, акт на списание инвентаря, малоценных и быстроизнашивающихся предметов и другие.

Затраты средств труда в животноводстве фиксируют в первую очередь в документах по начислению амортизации, формы документов используются те же, что и при начислении амортизации по основным средствам в растениеводстве.

Документами по учету выхода продукции животноводства являются: акт на оприходование приплода животных, ведомость взвешивания животных, расчет привеса животных, карточка учета надоя молока, акт настрига и приема шерсти и др.

Регистром, в котором обобщаются данные первичных документов о затратах и выходе продукции в животноводстве является производственный отчет по животноводству.

В производственном отчете на каждый объект учета затрат (виды и группы животных с указанием фермы (бригады)) отводятся отдельные графы с указанием затрат за месяц и нарастающим итогом с начала года. По строкам отражают затраты, учитываемые по дебету счета 20 субсчета 2 «Животноводство», сгруппированные по статьям в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов. В отдельные графы выделяют расходы, подлежащие распределению в конце месяца: затраты по приготовлению кормов.

Выход продукции животноводства отражают во втором разделе производственного отчета, которая учитывается по дебету счетов 43 «Готовая продукция», 11 «Животные на выращивании и откорме», 10 «Материалы» с кредита счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство».

Кредитовые обороты за месяц в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов переносят из производственного отчета в журнал-ордер №10-АПК.

При автоматизированной обработке учетно-аналитической информации получают отдельно ведомости по учету затрат в животноводстве и ведомости поступления продукции за месяц и с начала года.

Записи по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» осуществляют в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

10 «Материалы» - на стоимость кормов, подстилки, медикаментов, биопрепаратов, нефтепродуктов, топлива и материалов, израсходованных для нужд животноводства;

43 «Готовая продукция» - на стоимость сельскохозяйственной продукции, израсходованной на производственные цели (заложенные яйца в инкубатор, израсходованное молоко на выпойку телят и поросят);

23 «Вспомогательные производства» - на стоимость услуг вспомогательных производств для отрасли животноводства;

02 «Износ основных средств» - на сумму начисленного износа основных средств животноводства;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на сумму начисленной оплаты труда работникам животноводства;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - на сумму взносов на государственное социальное страхование;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на стоимость работ, выполненных сторонними организациями для животноводства;

25 «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы» - на сумму распределенных общепроизводственных расходов животноводства и общехозяйственных расходов, относящихся к отрасли животноводства и другие счета.

По кредиту счета 20 «Основное производство» (субсчет 2 «Животноводство») отражают выход продукции животноводства в корреспонденции с дебетом следующих счетов:

43 «Готовая продукция» - на плановую себестоимость поступившей из производства продукции животноводства с корректировкой до фактической;

11 «Животные на выращивании и откорме» - на стоимость поступившего приплода, прироста живой массы животных, суточного молодняка птицы;

20 «Основное производство» субсчет 1 «Растениеводство» - на стоимость органических удобрений, вывезенных на поля; на сумму затрат пчеловодства, относимых на затраты по выращиванию сельскохозяйственных культур, и другие счета.

Кроме того, по кредиту счета 20 субсчет 2 «Животноводство» отражают списание в конце года калькуляционных разниц между фактической и плановой

себестоимостью продукции животноводства в дебет счетов 11, 43, 90, 29, 20-2 и др. в зависимости от направления использования продукции.

9.12. Учет затрат на производство продукции промышленных производств.

Промышленные предприятия и цехи играют важную роль в повышении эффективности использования продукции основных отраслей сельского хозяйства, содействуют более рациональному применению рабочей силы на протяжении всего года. Промышленные производства создаются главным образом для переработки сельскохозяйственной продукции и изготовления строительных материалов и товаров народного потребления из местного сырья.

К указанным производствам относятся : предприятия по переработке сельскохозяйственной продукции (мельницы, комбикормовые заводы, цехи по консервированию и переработке овощей и плодов, забою скота и т.д.); предприятия по изготовлению строительных материалов, мелкого инвентаря и прочих материалов (предприятия и цехи по производству кирпича, черепицы, лесопильные цехи, швейное и гончарное производство, цехи по производству тары, изделий из лозы, сувениров и др.); лесоразработка, торфоразработка и добыча прочих нерудных ископаемых - песка, гравия, щебня, бутового камня, извести и т.д.

Учет затрат и выхода продукции по всем видам промышленного производства и промыслов осуществляется на счете 20 «Основное производство» (субсчет 3 «Промышленные производства»).

Объектами учета затрат в промышленных производствах являются отдельные виды промышленных производств, виды продукции, отдельные стадии технологического процесса (переделы). Например. На плодоовощеперерабатывающих производствах объектами учета затрат могут быть отдельные виды продукции или все производство.

Если производство носит узкоспециализированный характер (выпуск одного-двух наименований), то стоимость израсходованного сырья и материалов, которые образуют основу изготавливаемой продукции или являются необходимым компонентом при ее изготовлении, а также затраты на оплату труда производственных рабочих учитывают по каждому виду производимой продукции. Все другие расходы (топливо, энергия на технологические цели, амортизация основных средств и т.д.) учитывают обособленно на отдельном аналитическом счете и распределяют по видам продукции пропорционально ее количеству в тысячах условных банок или с помощью других показателей.

В широкопрофильных производствах, занятых выпуском продукции многих наименований, затраты учитывают в целом по производству (цеху).

Аналитический учет затрат ведут по каждому объекту по следующей номенклатуре статей :

- расходы на оплату труда;

- отчисления на социальные нужды;
- сырье и материалы;
- содержание и эксплуатация основных средств;
- работы и услуги;
- расходы денежных средств;
- прочие затраты;
- потери от брака продукции;
- затраты по организации производства и управлению;

На статью «Расходы на оплату труда» относят выплаты по заработной плате, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов, устанавливаемых в зависимости от результатов труда, его количества и качества; выплаты стимулирующего и компенсирующего характера, включая компенсации по оплате труда в связи с повышением цен и индексацией заработной платы в соответствии с действующим законодательством; премии рабочих, руководителей и специалистов за производственные результаты с учетом действующих ограничений, предусмотренных законодательными актами Республики Беларусь; другие выплаты, включаемые в фонд оплаты труда (за исключением расходов на оплату труда, финансируемых за счет собственных источников).

По статье «Отчисления на социальные нужды» учитывают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам в фонд социальной защиты населения, государственный фонд содействия занятости населения от всех видов оплаты труда работников, занятых на производстве продукции, независимо от источников выплаты, кроме тех, на которые эти отчисления не производятся.

По статье «Сырье и материалы» учитывают затраты на сырье и материалы, которые служат основой изготавливаемой продукции или являются необходимыми компонентами для ее производства. Например, на комбикормовых заводах на указанной статье отражается стоимость зерна, зерносмесей, отрубей, травяной муки, жома, кормовых дрожжей, сухого обрат, мясокостной и рыбной муки, минерального сырья, микродобавок и других компонентов; на мельнице, крупорушке - стоимость зерна; на производствах по первичной обработке льна - лубяных культур - стоимость льносоломки, тресты; на производстве по переработке овощей, фруктов, картофеля, бобовых, специй, консервантов и других продуктов; в скотоубойном цехе - стоимость скота, птицы, кроликов и зверей; на производствах молочной продукции - стоимость молока, молочных продуктов, сахара, ванилина и других компонентов. Сельскохозяйственная продукция собственного производства включается в затраты по себестоимости.

Сырье, заготовленное у других сельскохозяйственных организаций и населения, а различные материалы (компоненты) - у промышленных и

торговых организаций, оценивают по сложившимся ценам с учетом расходов по заготовке.

Для контроля за расходом сырья и выходом готовой продукции применяют отчет о переработке продукции. В нем ежедневно фиксируют количество фактически израсходованного на производство сырья и материалов в сопоставлении с действующими нормами, а также отражают количество полученной готовой продукции в физическом и условном исчислении и потери от брака.

В составе статьи «Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств» включаются : амортизация (износ) и затраты на ремонт основных средств промышленных производств (зданиям, производственному оборудованию, внутрицеховым транспортным средствам); стоимость израсходованных смазочных, обтирочных и других вспомогательных материалов; оплата труда с отчислениями на социальные нужды рабочих, обслуживающих производственное оборудование (слесарей-наладчиков, электромонтеров).

По статье «Работы и услуги» отражается стоимость работ и услуг, оказанных собственными вспомогательными производствами и сторонними организациями. На указанную статью относятся затраты на топливо и пар для варки, обжаривания, нагрева, сушки, а также стоимость воды, израсходованной на технологические цели (мойка и замочка сырья, изготовление спиртов и рассолов) и на вспомогательные процессы, - замачивание бочек, мойка тары. На этой же статье отражаются затраты на заморозку, охлаждение и хранение.

Стоимость работ и услуг, оказанных собственными вспомогательными производствами определяется исходя из их фактической себестоимости, а услуги сторонних организаций - по фактическим затратам согласно актам приемки выполненных работ (оказанных услуг).

На статью «Расходы денежных средств» относят отчисления налогов, сборов и других платежей в бюджет, определяемые действующим законодательством, и другие денежные расходы.

В состав статьи «Прочие затраты» входят затраты, непосредственно связанные с производством продукции, не относящиеся ни к одной из указанных выше статей : затраты на упаковку продукции, тару и тарные материалы (стоимость использованной стеклотары не списывается на производство и не включается в себестоимость продукции, так как она возмещается покупателями сверх реализационной цены продукции); затраты на пуско-наладочные работы, т.е. подготовку и освоение производства (предварительно их учитывают на счете 97 «Расходы будущих периодов» и в течение нормативного срока освоения производственных мощностей списывают на затраты промышленного производства).

По статье «Потери от брака» учитываются : стоимость окончательно забракованной продукции; расходы по исправлению брака, а также стоимость

сырья, материалов и полуфабрикатов, испорченных сверх установленных норм при наладке оборудования.

В зависимости от характера дефектов брак подразделяется на исправимый (частичный) и неисправимый (окончательный). К исправимому браку относится забракованная продукция, которая после дополнительных затрат может быть использована по прямому назначению, а к неисправимому - изделия, исправление которых технически невозможно или экономически нецелесообразно.

По месту обнаружения брак делится на внутренний (обнаруженный в хозяйстве до отправки продукции покупателям, потребителям) и внешний (выявленный покупателем, потребителем после ее получения).

Окончательно забракованные изделия изымаются из производства. Их стоимость по плановым нормам затрат по всем статьям расходов, кроме затрат по статье «Общехозяйственные расходы», которые на внутренний брак не относятся.

Себестоимость внутреннего неисправимого брака складывается из затрат на сырье, материалы и полуфабрикаты, израсходованные на исправление дефектной продукции; оплаты труда рабочих, начисленной за работы по исправлению брака, а также соответствующего размера общепроизводственных (цеховых) расходов.

В стоимость внешнего брака входят себестоимость забракованной покупателями (потребителями) продукции и расходы на ее исправление, замену, транспортировку.

Затраты на исправление брака состоят из стоимости сырья и материалов, израсходованных на эти цели, а также из соответствующей доли цеховых затрат.

К суммам, обращаемым на уменьшение потерь от брака, относятся : стоимость забракованной продукции по цене ее возможного использования; удержания из заработной платы работников, допустивших брак; суммы, взысканные с поставщиков за поставку недоброкачественной продукции, сырья, материалов или полуфабрикатов.

Потери от брака списывают ежемесячно на затраты соответствующего вида производства и включаются в себестоимость той продукции (изделий), по которой обнаружен брак. Указанные потери не относятся на незавершенное производство. Потери от внешнего брака по продукции, изготовленной в прошлом отчетном периоде, списываются на себестоимость аналогичной продукции (изделий) текущего отчетного периода. Если предприятия не производило в данном периоде такую продукцию, потери от внешнего брака относятся на всю продукцию (изделия) по методу, установленному для распределения общехозяйственных расходов.

В течение года потери от брака учитывают на счете 28 «Брак в производстве». Данный счет предназначен для учета и определения суммы потерь от брака в производстве. На дебете счета отражают все затраты по

выявленному внутреннему и внешнему браку (стоимость неисправимого, т.е. окончательного брака, расходы по исправлению брака), а на кредите приводятся 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 отдельных цехов, видов продукции, статей расходов, его причин и виновников.

Аналитический учет затрат и выхода готовой продукции промышленных производств ведут в производственном отчете по промышленным производствам. В его первом разделе отражают за месяц и нарастающим итогом с начала года данные о постатейных затратах по всем видам промышленных производств и продукции. Записи производятся на основании первичных документов и соответствующих отчетов о затратах на производство и выходе продукции промышленных производств.

Синтетический учет затрат промышленных производств ведут в журнале-ордере №10-АПК. Записи в журнале-ордере производят на основании производственных отчетов.

9.13. Учет затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах.

К обслуживающим производствам и хозяйствам в сельскохозяйственных организациях относят жилищно-коммунальное хозяйство, столовые, бани, прачечные, пошивочные мастерские, детские дошкольные учреждения, дома отдыха, санатории и другие учреждения культурно-бытового назначения.

Специфическая особенность этих производств и хозяйств состоит в том, что они обслуживают бытовые нужды работников сельскохозяйственных организаций. Характер их деятельности не однороден: одни выпускают продукцию (пекарни, столовые), другие оказывают услуги (бани, прачечные и др.), третьи выполняют специализированные функции социального и бытового обслуживания (детские учреждения, жилищно-коммунальное хозяйство, дома отдыха и т.д.). Соответственно и порядок покрытия затрат на содержание обслуживающих производств и хозяйств различен. В первых затраты покрываются за счет выручки от производимой и реализуемой продукции, во вторых - от поступлений за оказываемые услуги, в третьих - от поступлений и за счет других собственных источников организации.

По каждому из этих производств и хозяйств должен быть организован учет затрат на их содержание.

Деятельность производств и хозяйств бытового обслуживания осуществляется в соответствии со сметами на их содержание, составляемыми ежегодно при разработке бизнес-плана экономического и социального развития этих организаций.

Бухгалтерский учет должен обеспечить своевременное, полное и точное отражение всех затрат, связанных с содержанием и эксплуатацией каждого учреждения, и доходов с целью осуществления действенного контроля за

соблюдением сметы расходов, экономным и рациональным использованием расходуемых ресурсов.

Все затраты по содержанию и эксплуатации производств и хозяйств, обслуживающих культурно-бытовые нужды работников предприятия, учитывают на дебете счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», а по кредиту его отражают доходы и поступления или списания учтенных затрат за счет соответствующих источников.

Учет затрат ведут по следующим статьям, предусмотренным сметами на их содержание:

- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- содержание и эксплуатация основных средств;
- работы и услуги;
- содержание домохозяйства;
- расходы денежных средств;
- прочие расходы.

Содержание каждой статьи изложено в параграфе.

Затраты по каждому обслуживаемому производству и хозяйству ведут по установленной номенклатуре статей затрат. При необходимости для учета затрат в отдельных обслуживающих производствах и хозяйствах могут выделяться дополнительные статьи (например, в лагерях труда и отдыха, детских дошкольных учреждениях, домах отдыха - расходы на питание, на культурно-оздоровительные мероприятия).

Учет затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах строится по следующим субсчетам:

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».

По субсчету 29-1 «Жилищно-коммунальное хозяйство» открывают аналитические счета, на которых учитывают: затраты на эксплуатацию жилищного фонда, расходы на эксплуатацию общежитий коечного типа, целевые расходы и целевые сборы.

В состав затрат на эксплуатацию жилищного фонда и общежитий коечного типа включают: расходы на оплату труда обслуживающего персонала; отчисления на социальные нужды; затраты, связанные с содержанием домохозяйства (вывозка мусора, очистка и содержание в порядке территории, мест общего пользования); затраты на ремонт. Не включают в состав затрат по содержанию основных средств жилищного фонда затраты на ремонт внутри жилых помещений и мест общего пользования, если эти расходы производятся за счет квартиросъемщиков, а также расходы на оплату труда персонала, содержащегося за счет целевых сборов.

По кредиту аналитических счетов эксплуатации жилищного фонда и общежитий коечного типа учитывают поступления от пользователей (по видам поступлений).

Доходы жилищно-коммунального хозяйства учитываются по следующим статьям:

- 1) квартирная плата. По этой статье учитывают поступления квартирной платы за жилую площадь, занимаемую квартиросъемщиками (без сумм целевых сборов на оплату коммунальных услуг);
- 2) арендная плата за нежилые помещения. По данной статье отражают суммы арендной платы за сдаваемую в аренду нежилую площадь;
- 3) сборы с арендаторов на эксплуатационные расходы. По этой статье отражаются сборы с арендаторов (сверх арендной платы) в возмещение общих для всего домохозяйства расходов по управлению, эксплуатации и ремонту жилищного фонда;
- 4) прочие доходы домохозяйства. Здесь учитывают доходы, получаемые от сдачи в аренду имущества и инвентаря, жилых помещений, и другие доходы домохозяйства.

По общежитиям коечного типа доходы учитывают в целом без подразделения на статьи. В качестве доходов учитываются поступления от проживающих в общежитии (плата за койко-место).

Арендная плата за нежилые помещения и сборы с арендаторов в возмещение общих для всего домохозяйства расходов за вычетом суммы амортизации (износа) и эксплуатационных расходов, приходящейся на арендуемые нежилые помещения, списывается на счет 92 «Внереализационные доходы и расходы».

На отдельных аналитических счетах, открываемых к счету 29 «Обслуживающие предприятия и хозяйства», учитывают расходы по коммунальным услугам. Учет ведут по каждому виду коммунальных услуг: вода, подогрев воды, газ, радио и т.д. Эти расходы покрывают за счет целевых сборов с проживающих (потребителей).

Учет целевых сборов (доходов), получаемых по установленным расценкам (за отопление, освещение и т.д.), ведут на отдельном аналитическом счете по видам этих сборов.

Сборы, как правило, должны покрывать расходы по этим видам оказываемых услуг. Разница между фактическими затратами и полученными суммами с потребителей услуг списывают за счет источников, предусмотренных сметами на их содержание.

Затраты на содержание жилищно-коммунального хозяйства и поступление доходов от квартиросъемщиков на счетах отражают следующим образом:

По дебету счета 29 и кредиту счетов 70, 69, 10, 60 и др. - все затраты по их содержанию;

Дебет счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» и кредит счета 86 «Целевое финансирование» - начислена задолженность квартиросъемщиков и жильцов общежитий;

Дебет счетов 50, 70, 51 и кредит счета 76 - погашение задолженностей.

Невозмещенные доходами затраты на содержание жилищно-коммунального хозяйства относят в дебет счета 92 «Внерезультационные доходы и расходы» с кредита счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

В сельскохозяйственных организациях отдельным категориям работников в соответствии с действующим законодательством предоставляется жилая площадь в бесплатное пользование. Расходы по эксплуатации жилищного фонда покрываются в этом случае за счет их собственных источников.

Если жилищно-коммунальное хозяйство оказывает услуги основным отраслям (животноводству и др.), то стоимость этих услуг относят в дебет счетов 20, 23 и др. с кредита счета 29.

На субсчете 2 «Пошивочные и другие мастерские бытового обслуживания» счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» учитывают расходы на содержание различных ремонтно-пошивочных мастерских, состоящих на балансе организации. Расходы учитывают по каждому производству на отдельных аналитических счетах. По дебету этих счетов учитывают затраты по установленной номенклатуре статей, а по кредиту – выход продукции либо выручку, поступающую в оплату услуг в соответствии с расценками, установленными организацией.

По парикмахерским учет затрат ведут общей суммой без детализации по статьям.

На субсчете 29-3 «Производства общественного питания» учитывают расходы по содержанию предприятий общественного питания (столовых, буфетов), находящихся на балансе сельскохозяйственной организации, в разрезе статей, предусмотренных сметами на их содержание. На данном субсчете учитывают расходы только по стационарным столовым. Расходы по содержанию временно организованных столовых (на период уборки) на этом субсчете не учитывают, а включают в состав общепроизводственных расходов по растениеводству.

Определение себестоимости блюд и отпускной цены производится в калькуляционных карточках. В них записывают наименование продуктов, входящих в состав блюд, нормы их расхода, отпускные цены, по которым сырье включают в калькуляцию. Каждой карточке присваивается номер, который соответствует номеру блюда по перечню блюд. Карточки хранятся в картотеке.

Реализационные цены определяют исходя из расходов сырья на 100 граммов или одно блюдо.

Наложения (наценки, включаемые в реализационную цену) в покрытие затрат по столовой рассчитывают исходя из расходов на содержание столовой. Цена блюда округляется в соответствии с порядком, принятым для округления сумм.

Продукты и товары, поступающие в кладовые столовых, передаются под материальную ответственность кладовщиков и приходятся в общеустановленном порядке. Учет продуктов по складу ведут в книге или карточках складского учета.

Отпуск продуктов из кладовой на кухню оформляется требованиями-накладными с указанием наименования, сорта и отпускной стоимости. Замена одного продукта другим не допускается. На замену необходимо выписывать новую требование-накладную. Кладовщик в сроки, установленные графиком документооборота, составляет отчет движения продуктов и материалов и представляет его в бухгалтерию организации. На основании отчета кладовщика продукты, отпущенные на кухню, бухгалтер списывает в затраты столовой. Оценка их производится следующим образом:

- продукты собственного производства текущего года - по прогнозной (плановой) себестоимости с корректировкой в конце года до фактической;
- покупные продукты - по фактической себестоимости их приобретения.

Если складских помещений не имеется, то продукты, поступающие в столовую, записывают в подотчет заведующей столовой, а переданные на кухню - в подотчет повару. Неиспользованные поваром продукты в конце рабочего дня должны быть возвращены заведующей столовой.

Ежедневно заведующая производством (столовой) на основании чеков кассы, накладных и других документов составляет отчет о реализации блюд. Стоимость реализованных блюд сверяется с суммой денег, поступивших в кассу.

В конце месяца материально-ответственное лицо сдает отчет о движении продуктов и материалов в бухгалтерию и к нему прилагает соответствующие первичные документы.

По дебету субсчета «Производства общественного питания» учитывают затраты на содержание столовой в корреспонденции с кредитом счетов:

10 «Материалы» - на стоимость материалов, израсходованных для нормальной деятельности столовой;

23 «Вспомогательные производства» - на стоимость услуг вспомогательных производств, оказанных для столовой;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и другие - на суммы начисленной оплаты труда работникам столовой и взносов на социальное страхование, начисленных от сумм заработка.

Продукты собственного производства, отпущенные в столовую, списывают с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Реализация» по прогнозной (плановой) себестоимости с корректировкой в конце отчетного периода до фактической. Одновременно в оценке по отпускным (реализационным) ценам их списывают в дебет счета 29 с кредита счета 90.

Продукты, поступившие со стороны, отпускаются на общественное питание по ценам их приобретения.

По кредиту счета 29 субсчет «Производства общественного питания» списывают фактическую себестоимость реализованных блюд в дебет счета 90 субсчет «Реализация продукции (работ, услуг) вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств».

Изготовленные в столовой блюда расцениваются по ценам реализации. Для расчета отпускной (реализационной) цены на каждое блюдо составляется калькуляционная карточка. На сумму выручки за реализованную готовую продукцию производств общественного питания, сданную в кассу хозяйства, дебетуют счет 50 «Касса» и кредитуют счет 90.

В сельскохозяйственных организациях отпуск питания работникам может осуществляться со скидкой на отпускную цену, т.е. может производиться удешевление стоимости питания. В бухгалтерском учете эта хозяйственная операция получит следующее отражение:

- дебет счета 50 (70) и кредит счета 90 - на сумму полученных денег за питание;
- дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет «Фонд потребления» и кредит счета 90 - на сумму снижения стоимости питания против отпускной цены.

На субсчете 4 «Детские дошкольные учреждения» учитывают затраты на содержание детских садов, яслей, которые находятся на балансе сельскохозяйственной организации.

Аналитический учет затрат ведут по каждому дошкольному учреждению в разрезе следующих статей, предусмотренных сметами на их содержание:

- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на питание;
- хозяйственные расходы;
- приобретение оборудования и инвентаря;
- прочие расходы.

Переданные в детские дошкольные учреждения инвентарь и оборудование закрепляются за материально-ответственными лицами и подлежат складскому учету. Для этих целей открывают книгу или карточки складского учета, где весь инвентарь, постельные принадлежности, посуда,

игрушки, продукты (не переданные на кухню) учитывают по наименованиям и количеству.

Пришедшие в негодность материальные ценности списывают на основании актов на списание инвентаря, малоценных и быстроизнашивающихся предметов (ф.№ПЗ-14).

В целях организации контроля за расходами на питание в детских дошкольных учреждениях ежедневно составляют меню-раскладку, а в конце месяца отчет о количестве израсходованных продуктов и количестве детей, посещавших детские учреждения. Для этого в обязательном порядке должны вести табель учета посещаемости детьми детских дошкольных учреждений.

По дебету счета 29 субсчет 4 «Детские дошкольные учреждения» учитывают все расходы на их содержание в корреспонденции с кредитом счетов в зависимости от вида расходов. Продукты питания списывают в затраты на содержание детских дошкольных учреждений в таком же порядке, как и для предприятий общественного питания.

Ученные по дебете счета 29 субсчета «Детские дошкольные учреждения» затраты ежемесячно списывают в дебет соответствующих счетов: 86 «Целевое финансирование» - на суммы начисленных взносов родителей за содержание детей в детских дошкольных учреждениях;

92 «Внереализационные доходы и расходы» – на сумму расходов, покрываемых собственным источником;

На субсчете 5 «Учреждения культурно-бытового назначения» счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» учитывают затраты на содержание культурно-бытовых учреждений, которые числятся на балансе организации.

Аналитический учет затрат ведут по дебету счета 29 субсчет 5 «Учреждения культурно-бытового назначения» по каждому виду в разрезе статей, предусмотренных сметами на их содержание.

По кредиту учитывают выручку от реализации услуг (по установленным ценам). Превышение расходов над поступившими доходами в конце отчетного периода списывается за собственных источников.

На счете 29 субсчете 6 «Прочие производства и хозяйства» учитывают затраты по прочим производствам и хозяйствам, к которым, в частности, относятся бани, прачечные, пекарни и другие обслуживающие производства и хозяйства. Расходы по баням обычного типа, постоянно действующим душевым и другим аналогичным хозяйствам учитывают по каждому их виду по установленным статьям затрат.

Доходы (выручка) от эксплуатации бань, прачечных и других аналогичных хозяйств отражают по кредиту счета 29 (субсчет 6 «Прочие производства и хозяйства») и дебету счета 50 «Касса». Расходы по баням, душевым, санпропускникам, расположенным в производственных подразделениях (душевых в котельных, на фермах, животноводческих комплексах и т.д.), необходимых по характеру производства, включают в

состав общепроизводственных (отраслевых) расходов соответствующих подразделений.

При предоставлении в соответствующих случаях работникам организации коммунальных услуг со скидкой с установленной платы за эти услуги сумма предоставленных льгот возмещается за счет их собственных источников.

Аналитический учет затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах ведут в производственном отчете по прочим производствам и хозяйствам. В первом его разделе отражают за месяц и нарастающим итогом с начала года данные о постатейных затратах по всем видам обслуживающих производств и хозяйств. Записи производят на основании первичных документов, накопительных ведомостей и отчетов о затратах на производство и оказанных услугах.

Синтетический учет затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах ведут в журнале-ордере №10-АПК.

Глава 10. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

10.1. Понятие и виды финансовых вложений.

Способы оценки ценных бумаг

В процессе хозяйственной деятельности у организаций могут временно высвободиться денежные средства, которые не требуется немедленно вкладывать в основную деятельность предприятия. Развитие финансовых рынков позволяет их вкладывать с целью получения дохода, то есть инвестировать.

В соответствии с Инвестиционным кодексом Республики Беларусь под инвестициями понимаются любое имущество, включая денежные средства, ценные бумаги, оборудование и результаты интеллектуальной деятельности, принадлежащие инвестору на праве собственности или ином вещном праве, и имущественные права, вкладываемые инвестором в объекты инвестиционной деятельности в целях получения прибыли (дохода) и (или) достижения иного значимого результата.

Инвестиционная деятельность в Республике Беларусь осуществляется в следующих формах:

- ◆ создание юридического лица;
- ◆ приобретение имущества или имущественных прав, а именно:
 - доли в уставном фонде юридического лица;
 - недвижимости;
 - ценных бумаг;
 - прав на объекты интеллектуальной собственности;
 - концессий;
 - оборудования;
 - других основных средств.

Таким образом, инвестиции можно подразделить на два вида: финансовые вложения и вложения во внеоборотные активы.

Финансовые вложения представляют собой вложения организацией своих денежных средств и других свободных ресурсов в активы, не связанные с основной деятельностью и созданием объектов длительного пользования. К финансовым вложениям не относятся следующие активы: собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи, векселя, выданные на условиях коммерческого кредитования, вложения организации в недвижимое имущество, драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и другие ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности.

Организации могут осуществлять финансовые вложения двух видов: краткосрочные и долгосрочные, при этом классификационным признаком выступает не период обращения вложений, а степень их ликвидности.

Долгосрочные финансовые вложения - вложение свободных денежных средств предприятия, срок погашения которых превышает один год:

- средства, направленные в уставные капиталы других предприятий;
- средства, направленные на приобретение ценных бумаг других предприятий;
- долгосрочные займы, выданные другим предприятиям; и т.п.

Ценной бумагой является документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы 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.

В соответствии с законодательством Республики Беларусь к ценным бумагам относятся государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, коносамент, акция, приватизационные ценные бумаги и другие документы, которые законодательством о ценных бумагах или в установленном им порядке отнесены к числу ценных бумаг.

Краткосрочные финансовые вложения - это вложение излишка денежных средств в ценные бумаги. Краткосрочные инвестиции выгодны в период действия высоких процентных ставок.

Установлением срочности финансовых вложений организаций должны заниматься специалисты. Объектом же бухгалтерского учета являются финансовые вложения без подразделения их на долгосрочные и краткосрочные. Эту классификацию используют с целью составления отчетности организации.

Первый международный стандарт финансовой отчетности, в котором рассматривается учет инвестиций в ценные бумаги и другие объекты финансовых вложений, - МСФО 25 «Инвестиции» - принят Комитетом по МСФО в 1985 году. В этом стандарте все виды инвестиций рассматриваются как активы с аналогичными характеристиками. В основу их классификации также положен признак, используемый в отечественной практике составления отчетности – предполагаемый срок вложений, подразделяющий их на текущие (краткосрочные) и внеоборотные (долгосрочные).

Финансовые вложения для целей бухгалтерского учета можно классифицировать на следующие виды:

- ◆ паи;
- ◆ акции;
- ◆ долговые ценные бумаги (облигации, векселя)
- ◆ предоставленные займы;
- ◆ вклады по договору простого товарищества.

Паи представляют собой доли капитала организации, которые дают право на участие в общих собраниях пайщиков, на получение дивидендов и части имущества организации при ее ликвидации. Пай выражается в определенном документе – свидетельстве, к которому приложены купоны на получение дивидендов. Инвестиционные паи представляют собой вид ценной бумаги, дающей право ее владельцу потребовать от руководства организации ее выкупа и на получение в этом случае денежных средств.

Все перечисленные признаки пая присущи и акции. При осуществлении инвестиционной деятельности вложения осуществляются в простые и привилегированные акции. Простая акция является ценной бумагой, удостоверяющей 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.

По характеру собственности акции подразделяются на предъявительские (без указания собственника) и именные (с указанием конкретного лица).

Обязательными реквизитами акции являются:

- ◆ наименование ценной бумаги - "акция", номинальная стоимость, вид акции (именная или на предъявителя);
- ◆ полное наименование и юридический адрес эмитента;
- ◆ полное наименование или имя покупателя акции либо указание, что акция на предъявителя;
- ◆ место, дата выпуска, номер государственной регистрации, серия и порядковый номер акции;
- ◆ образец подписи (факсимиле) уполномоченных лиц эмитента и перечень прав, предоставляемых владельцам акций.

Вышеназванные реквизиты содержатся в реестре акционеров. Порядок ведения реестра акционеров определяется центральным органом, осуществляющим контроль и надзор за рынком ценных бумаг.

Акции выпускаются при создании акционерного общества либо при увеличении его уставного фонда.

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).

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.

По способу выплаты дохода облигации подразделяются на выигрышные и купонные. Выигрыш выплачивается в определенной сумме в зависимости от номера и серии облигации. Доход по облигации может быть выплачен путем оплаты купона – части облигации, которая отрезается от нее и передается вместо расписки при получении дивидендов. Доход по облигациям выплачивается в порядке, предусмотренном условиями выпуска облигаций. В случае невыполнения эмитентом обязательств по выплате процентов и погашению номинальной стоимости облигаций взыскание этих сумм производится принудительно в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Вексель представляет собой письменное долговое обязательство установленной законом формы, выдаваемое заемщиком (векселедателем) кредитору (векселедержателю), предоставляющее последнему право требовать с заемщика уплаты к определенному сроку суммы денег, указанной в векселе.

Различают два вида векселей – простой и переводный. Плательщиком по простому векселю обычно является не векселедатель, а третье лицо – акцептант (обычно банк), который путем акцепта принимает на себя безусловное обязательство осуществить оплату. Таким образом переводной вексель (тратта) содержит денежное обязательство векселедателя, но осуществляющее под отменительным условием (совершение плательщиком акцепта).

Вексель должен иметь следующие реквизиты:

- ◆ наименование «вексель», включенное в сам текст документа и выраженное на том языке, на котором этот документ составлен;
- ◆ указание срока платежа;
- ◆ указание места, в котором должен быть совершен платеж;
- ◆ наименование того, кому или по приказу кого платеж должен быть совершен;
- ◆ указание даты и места составления векселя;
- ◆ подпись того, кто выдает вексель (векселедателя).

Кроме того, простой вексель должен содержать простое, ничем не обусловленное обещание уплатить определенную сумму, а переводной вексель

– простое и нечем не обусловленное предложение уплатить определенную сумму и наименование того, кто должен платить.

Предоставляемые займы – один из видов финансовых вложений, который заключается в том, что одна организация при наличии соответствующей лицензии может предоставить другой организации краткосрочный или долгосрочный денежный или натуральный заем.

В текущем учете применяют следующие виды оценки:

◆ номинальная (нарицательная) стоимость – это величина, обозначенная на бланке ценной бумаги, ее обязательный реквизит. Номинальная стоимость ценной бумаги остается неизменной в течение всего времени ее существования;

◆ эмиссионная стоимость – это величина характеризует цену продажи ценной бумаги при ее первичном размещении. Она может не совпадать с номинальной стоимостью на величину эмиссионного дохода или убытка, получаемых при продаже ценных бумаг первого выпуска;

◆ рыночная (курсовая) стоимость – это величина характеризует цену продажи акции на вторичном рынке, т.е. цена, по которой реально приобретается ценная бумага. Рыночная стоимость акции определяется по формуле:

$$КС = НС * КА \div 100\% ,$$

где КС – курсовая стоимость акции; НС – номинальная стоимость ценной бумаги; КА – курс акции или другой ценной бумаги;

Курс акции определяется по формуле:

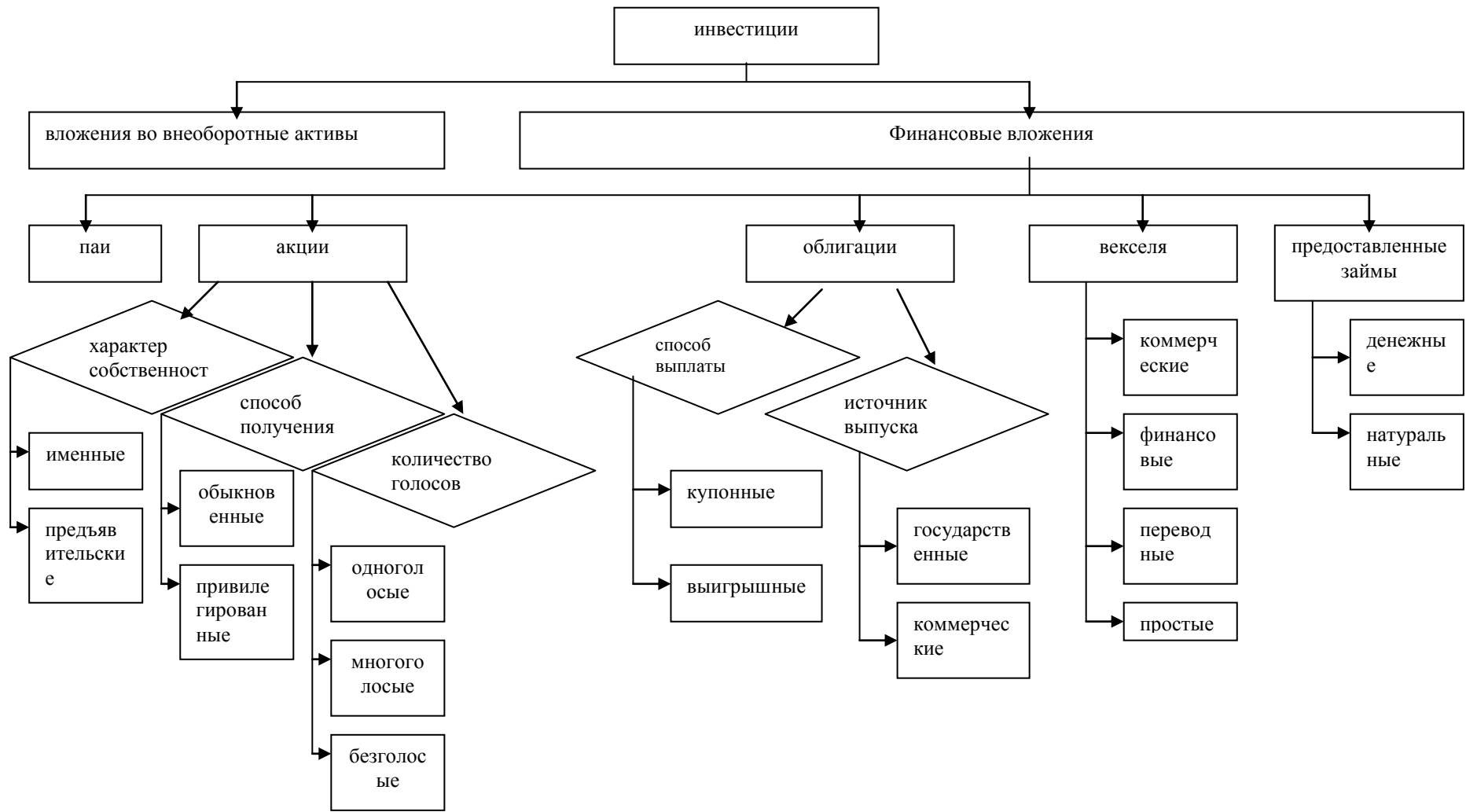
$$КА = \frac{Д}{Б\%} * 100 ,$$

где: Д – размер получаемого по ценной бумаге дивиденда; Б% - уровень существующего на момент сделки банковского процента;

◆ выкупная стоимость представляет собой величину средств, которую выплачивает акционерное общество при выкупе собственных акций у акционеров или при выкупе отзывных акций или облигаций;

◆ учетная стоимость – это стоимость, по которой ценные бумаги числятся на балансе организации в конкретный момент. Это может быть и фактическая стоимость приобретения, номинальная или рыночная стоимость.

◆ фактическая себестоимость приобретения ценных бумаг является основным видом их оценки, соответствующим принципам бухгалтерского учета и отчетности.



10.2. Учет финансовых вложений в ценные бумаги

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 в Плане счетов бухгалтерского учета предусмотрен активный счет 58 «Финансовые вложения». К нему 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».

Субсчет 58-1 «Паи и акции» используется для учета наличия и движения инвестиций в акции акционерных обществ, а также в уставные фонды других организаций. Финансовые вложения в акции учитываются у инвестора по фактическим затратам на их приобретение. В бухгалтерском учете эти операции отражаются следующими записями:

Дебет счета 58 «Финансовые вложения» субсчет 58-1 «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 счета 51 «Расчетный счет», 50 «Касса» 52 «Валютный счет» - произведена оплата вклада в уставный фонд.

В соответствии со статьей 912 ГК РФ вкладом в имущество товарищества или общества могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные либо иные права, имеющие денежную оценку. Вклад в уставный фонд других организаций может быть внесен не только денежными средствами, но и продукцией собственного производства. Товарами и иным имуществом организации-вкладчика. Передача товарно-материальных ценностей в счет вклада в уставный фонд отражается как их выбытие на счете 91. Передача имущества в уставный фонд других организаций обычно оцениваются по договорной стоимости.

В случае передачи в уставный фонды других организаций объектов основных средств и нематериальных активов в начале определяется их остаточная стоимость (из первоначальной стоимости передаваемого объекта вычитают суммы начисленной по нему амортизации). На счете 91 отражаются их остаточная и договорная стоимости объекта. Если договорная стоимость превышает остаточную, на счете 91 «Операционные доходы и расходы» образуется доход, если же наоборот – возникают дополнительные расходы организации.

Приобретенные акции хранятся в депозитарии или в кассе организации. При этом расходы за услуги депозитариев по хранению акций производят за счет доходов организации. При хранении акций в кассе организации

необходимо организовать их учет в специальном реестре, составляемом в двух экземплярах. По каждой акции в реестре указывается их номинальная стоимость, номер, серия, общее количество, дату приобретения и дату предполагаемой продажи.

При получении дивидендов по вкладам в уставные фонды других организаций составляются записи в зависимости от учетной политики организации:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы» при начислении доходов по вкладам в уставные фонды других организаций.

Дебет счета 51 «Расчетный счет»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Либо непосредственно

Дебет счета 51 «Расчетный счет»

Кредит 91 «Операционные доходы и расходы» на сумму полученных доходов по вкладам в уставные фонды других организаций.

В случае получения дивидендов по вкладам в уставные фонды других организаций в виде товарно-материальных ценностей, основных средств в учете делают запись по дебету счетов учета товарно-материальных ценностей в корреспонденции со счетом 76.

Из суммы начисленных (полученных) дивидендов удерживают и перечисляют налог на доходы. При этом в бухгалтерском учете делают записи:

Дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» на сумму налога на доходы подлежащую уплате в бюджет.

При продаже акций их реализация отражается с применением счета 91 «Операционные доходы и расходы».

По субсчету 58-2 «Долговые ценные бумаги» отражаются займы, оформленные государственными краткосрочными и долгосрочными облигациями, а также частными долговыми ценными бумагами.

При приобретении долговых ценных бумаг (на покупную, рыночную стоимость) составляется корреспонденция: дебет субсчета 58-2 «Долговые ценные бумаги» и кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Облигации приходятся на счет 58 по покупной стоимости, а погашаются (при выкупе) - по номинальной. Поэтому разница, между покупной и номинальной стоимостью облигаций, до конца срока ее обращения должна быть списана со счета 58. Размер сумм списания или доначисления разницы между покупной и номинальной стоимостью облигаций определяется исходя из общей суммы разницы и установленной периодичностью выплаты дохода по ним.. Порядок доведения фактической стоимости облигации до номинальной должен быть заранее предусмотрен в учетной политике организации. В

бухгалтерском учете при отражении этих операций бухгалтер делает следующие записи:

Дебет субсчета 58-2 «Долговые ценные бумаги»

Кредит субсчета 91-1 «Операционные доходы» - на сумму увеличения учетной цены, если рыночная стоимость ниже номинальной;

Дебет субсчета 91-2 «Операционные расходы»

Кредит субсчета 58-2 «Долговые ценные бумаги» - на сумму уменьшения учетной цены, если рыночная стоимость выше номинальной.

Порядок и сроки выплаты доходов по облигациям устанавливается условиями их выпуска. При этом, как правило, он размер дохода устанавливается в процентном отношении к их номинальной стоимости. Начисление дохода отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 76 и кредиту счета 91.

При погашении облигаций их стоимость списывается по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы» и кредиту счета 58 «Финансовые вложения».

Пример. Организация приобрела облигацию номинальной стоимостью 500000 руб. Стоимость покупки составила 600000 руб. Срок погашения облигации – 10 лет. Процент по облигации составляет 7% годовых и выплачивается один раз в конце года.

Дебет счета 75 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 51 «Расчетный счет» на покупную стоимость облигаций 600000 руб.

В конце года начислен доход на облигации в сумме 35000 руб ($500000 \cdot 7\%$). Разница между покупной и номинальной стоимостью облигации составляет 100000 руб. ($600000 - 500000$), а в расчете на 1 год 10000 руб. ($100000/10$). Разница между годовым доходом по облигации и суммовой разницей между покупной и номинальной стоимостью облигации на год составляет 25000 руб. ($35000 - 10000$). По окончании года в бухгалтерском учете в зависимости от учетной политики организации делают следующие записи на сумму начисленного дохода и списание указанных разниц:

1. Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 58 «Финансовые вложения» на 10000 руб.

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы» 25000 руб.

2. Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы» 35000 руб.

Дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы»

Кредит счета 58 «Финансовые вложения» 10000 руб.

Поступление дохода зачисленного на расчетный счет отражается записью

Дебет счета 51 «Расчетный счет»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 35000 руб.

Таким образом, на конец отчетного года стоимость облигаций, числящихся по дебету счета 58 «Финансовые вложения» будет составлять 590000 руб.

В случае приобретения облигаций по стоимости ниже номинальной в бухгалтерском учете при отражении сумм причитающегося дохода по облигациям необходимо также отражать в виде операционного дохода разницу между покупной и номинальной стоимостью облигации.

В соответствии с законодательством Республики Беларусь доходы юридических лиц (кроме банков и страховых организаций) от операций с ценными бумагами облагаются налогом на доходы. Объектом налогообложения, для данной категории плательщиков налога, признается разница между ценой реализации (погашения) ценных бумаг в налоговом периоде и ценой их приобретения с учетом затрат на приобретение и реализацию. Порядок определения затрат по операциям с ценными бумагами для юридических лиц устанавливается Министерством финансов. Налог на доходы юридическими лицами по доходам от операций с ценными бумагами уплачивается по ставке 40%. Налоговым периодом для расчета и уплаты налога на доходы по операциям с ценными бумагами является календарный год. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по окончании каждого отчетного месяца нарастающим итогом с начала года как произведение налоговой ставки и налоговой базы.

Юридические лица при исчислении налога на доходы по операциям с ценными бумагами руководствуются Методическими указаниями о порядке налогообложения доходов, полученных в отдельных сферах деятельности, утвержденные Постановлением Государственного налогового Комитета от 10.02.2000 года № 3, а также Положением о порядке определения затрат по операциям с ценными бумагами для юридических лиц (за исключением банков, не банковских кредитно-финансовых учреждений, страховых и перестраховочных организаций), утвержденных Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 23.08.2000 года № 89.

Субсчет 58-3 «Предоставленные займы» используется организацией для учета движения предоставленных ею иным юридическим и физическим лицам, кроме своих работников, денежных и иных займов. Коммерческое кредитование осуществляется на принципах:

- ◆ срочности – заем предоставляется на установленный договором срок;
- ◆ возвратности – заем должен быть возвращен при наступлении установленного договором срока платежа;
- ◆ платности – за пользование займом заемщик выплачивает заимодавцу установленный договором процент;
- ◆ обеспеченности – выданный заем должен обеспечиваться наличием имущества у заемщика или письмом гаранта.

Предоставленные займы по разному отражаются на счетах бухгалтерского учета у заимодавца (счет 58 «Финансовые вложения») и у заемщика (счета 66

«Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

При предоставлении займов в учете заимодавца счет 58 субсчет 3 «Предоставленные займы» по дебету корреспондирует с кредитом счетов учета материальных ценностей (товарные займы) или денежных средств (денежные займы).

В случае возврата займа товарно-материальными ценностями в бухучете на их стоимость делается запись по дебету счетов учета товарно-материальных ценностей в корреспонденции с кредитом счета 58 субсчет 3. На сумму начисленных и уплаченных процентов в денежной форме по выданному займу в учете делают записи:

Дебет счета 58 субсчет 3 «Выданные займы»

Кредит счета 91 «Операционные доходы» на сумму начисленных процентов по предоставленному займу;

Дебет счета 51 «Расчетный счет»

Кредит счета 58 субсчет 3 «Выданные займы» на сумму полученных на расчетный счет процентов.

При погашении сумм задолженностей по выданным займам в товарно-материальной форме в учете дебетуют счет 10 «Материалы» и кредитуют счет 58 субсчет 3 «Выданные займы» на стоимость полученных товарно-материальных ценностей в погашение задолженности заемщика.

Займы, обеспеченные векселями, учитываются на этом субсчете обособлено. Векселя учитываются на счете 58, если:

- ◆ организацией предоставлен денежный заем, а заемщиком выдан вексель с обязательством или предложением другому лицу выплатить при наступлении предусмотренного векселем срока полученные взаймы денежные суммы;

- ◆ при приобретении векселя за денежные средства договор купли-продажи векселя заключен не с векселедателем, а с другой организацией, передающей вексель по индоссаменту;

- ◆ в качестве аванса или в уплату продукции (работ, услуг) от покупателя получен по индоссаменту вексель «третьего лица» или акцептованный плательщиком переводной вексель.

Если покупатель в оплату приобретенной продукции (работ, услуг) выдает собственный простой вексель, т.е. вексель, обязанным лицом по которому является он сам, или неакцептованный плательщиком переводной вексель, такие векселя учитываются по тому же счету, что и дебиторская задолженность покупателя, субсчет «Векселя выданные».

На субсчете 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» учитываются наличие и движение вкладов в общее имущество, не оформленных в виде ценных бумаг» Участник агропромышленного формирования на основе договора простого товарищества, которому поручено ведение общих дел (как правило, им выступает предприятие переработки),

обязан пройти специальную регистрацию в инспекции МНС РБ по месту своего нахождения без регистрации в органе, осуществляющем государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

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». В учете перерабатывающего предприятия формирование финансовых вложений за счет участия административно-управленческого персонала предприятия 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», 26 «Общехозяйственные расходы». Передача трудовых ресурсов в виде вклада в учете перерабатывающего предприятия отражается по дебету рассматриваемого субсчета и кредиту счета 20 «Основное производство».

Прибыль, полученная товарищами в результате их совместной деятельности, распределяется пропорционально стоимости вкладов, а порядок покрытия их расходов и убытков устанавливается их соглашением.

Бухгалтерский учет деятельности, осуществляемой простым товариществом, обычно ведется одним из товарищей либо 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 при окончании срока действия договора простого товарищества отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и 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 этих целей сельскохозяйственные организации с журнально-ордерной формой бухгалтерского учета используют ведомость аналитического учета вложений по счетам 03, 58 и резервов под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги (счет 59) (форма № 28-АПК). В ведомости в графе 4 указывается сальдо по каждому виду вложений на 1 января отчетного года. Записи по дебету счета 58 в ведомости производятся в хронологическом порядке по мере вложения отдельных видов средств или уменьшения вложений, а также отражения создания и использования резервов. Итоговые записи ежемесячно переносятся в журнал-ордер формы № 3-АПК.

В журнале-ордере формы № 3-АПК ведут синтетический учет операций по финансовым вложениям. Журнал-ордер используется в течение года. Записи по кредиту счета 58 в журнале-ордере формы № 3-АПК приводятся по

корреспондирующим счетам на основании сводных данных ведомости формы № 28-АПК о кредитовых оборотах, а обороты по дебету счета 58 записывают общими итогами.

Кредитовые обороты по счету 58 переносимые из ведомости формы № 28-АПК в журнал-ордер формы № 3-АПК, подлежат сверке по корреспондирующим счетам с данными других регистров: по счету 50 – с разделом дебетовых оборотов в журнале-ордере формы № 1-АПК, по счетам 51 и 52 – с разделом дебетовых оборотов в журнале-ордере формы № 2-АПК, по счету 99 – с ведомостью формы № 76-АПК, по счетам 66 и 67 – с ведомостью формы № 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.

10.3. Учет операций с финансовыми векселями

Финансовый вексель удостоверяет ничем не обусловленное обязательство векселедателя (простой вексель) либо иного указанного в векселе плательщика (переводной вексель) выплатить по наступлении предусмотренного финансовым векселем срока полученные займы денежные суммы. Финансовые векселя представляют собой ценные бумаги, отдельные от расчетных операций, в обеспечение которых они были составлены. Зачастую финансовые векселя вообще не связаны с какими-либо коммерческими операциями. Финансовый вексель может выдаваться в качестве долгосрочной или краткосрочной ссуды. В то же время по сравнению с банковской ссудой вексель имеет одно существенное преимущество для клиента – по нему не начисляются проценты.

В зависимости от количества участников сделки различают простой и переводной векселя. Простой вексель предполагает наличие двух участников сделки: продавца и покупателя. Должник по данному векселю не имеет права передать его другому лицу для платежа, так как в нем указана только одна подпись лица, обязанного совершить данный платеж. Переводной вексель (тратта) выписывается и подписывается кредитором. Такой вексель включает несколько участников, это оборотный вексель.

Финансовые векселя приобретаются как ценные бумаги с целью получения доходов в виде дисконта или процентов. Кроме того, они могут использоваться в качестве залога, платежного средства и как объект купли-продажи. Условия об оплате процентов по векселю имеет юридические основания только в отношении векселей, которые подлежат оплате сроком на определенный период от момента предъявления или сроком по предъявлении. Сумма процентов по ним исчисляется исходя из годовой процентной ставки и периода обращения векселя по формуле:

$$\Sigma B\% = \frac{НС * ГС\% * Д}{360 * 100},$$

где $\Sigma B\%$ - сумма процентов по векселю; НС – номинальная стоимость векселя; ГС – годовая процентная ставка (в процентах).

Учет операций по данному виду ценных бумаг у организаций-инвесторов осуществляется с использованием отдельного субсчета к счету 58 «Финансовые вложения», а у организаций – продавцов векселей – субсчетов к счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Бухгалтерский аналитический учет векселей ведется по видам векселей, организациям-плательщикам, полученным суммам и траттам, срокам наступления платежа. Учет векселей по срокам платежа обуславливается порядком определения экономически обоснованного размера дохода по ним.

Если вексель получен в счет поставки товарно-материальных ценностей, выполнения работ или оказания услуг, то в бухгалтерском учете будут сделаны записи по дебету счета 58 и кредиту счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Реализация», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Рассмотрим на примере вариант ситуации с финансовыми векселями.

Организация выдала другой организации займы по векселю 1000000 руб. под 12% годовых. Срок действия векселя с 02 апреля по 01 июня. Оплачен вексель организацией-должником 27 мая, т.е. на 56 день. Проценты по векселю будут исчислены из расчета за 56 дней и равны $(12\% : 360 * 56) = 1,87\%$ и в сумме составят 18700 руб. $(1000000 * 1,87\%)$.

В учете данные хозяйственные операции найдут следующее отражение:

Дебет 58 субсчет 2 «Долговые ценные бумаги»

Кредит счета 51 «Расчетный счет» на сумму 1000000 руб.

После оплаты векселя с учетом процентов на дату погашения в учете будут сделаны следующие записи:

Дебет 51 «Расчетный счет» - 1018700 руб.

Кредит 58 субсчет 2 «Долговые ценные бумаги» 1000000 руб.

Кредит 91 «Операционные доходы и расходы» субсчет «Операционные доходы» 18700 руб.

В случае появления срочной необходимости в свободных денежных средствах организация держатель векселя может осуществить операцию дисконтирования. Дисконтирование означает покупку векселей банком у векселедержателя 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. Векселедержатель 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 учета расчетов по краткосрочным 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 долгосрочным и краткосрочным кредитам и займам и кредиту соответствующих счетов учета дебиторской задолженности.

В случае невыполнения в установленный срок плательщиком обязательств по векселю организация-векселедержатель необходимо самостоятельно погасить задолженность перед банком при этом делаю запись по дебету счетов учета расчетов по долгосрочным и краткосрочным кредитам и займам и кредиту счетов учета денежных средств.

Выданная банком ссуда 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 1500000 руб. и суммой начисляемых процентов в размере 100000 руб. дисконтируется в банке. Сумма кредита в размере 1420000 руб. поступил на расчетный счет организации. Банк получил в обеспечение ссуды вексель, номинал которого с процентами к сроку уплаты составит 1600000 руб. В бухгалтерском учете данные хозяйственные операции отражаются следующим образом:

Дебет счета 51 «Расчетный счет» 1420000 руб.

Дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы» субсчет «Операционные расходы» 80000 руб. (оплата услуг банка и проценты за кредит)

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» 1500000 руб.

В случае поступления извещения банка о поступлении денежных средств в погашение векселя в размере 1600000 руб. в бухгалтерском учете организации векселедержателя делается следующая запись:

Дебет счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» 1500000 руб.

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» 100000 руб. (проценты по векселю)

Кредит счета 58 «Финансовые вложения» 1500000 руб.

Кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы» 100000 руб.

Возможна и другая ситуация, когда банк сообщает, что деньги по векселю не получены и просит вернуть полученный кредит. В этом случае с расчетного счета векселедержатель перечисляет денежные средства банку на сумму погашаемого векселя (1600000 руб.) и в бухгалтерском учете делает записи:

Дебет счета 66 «расчеты по краткосрочным кредитам и займам» 1500000 руб.

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» 100000 руб.

Кредит счета 51 «Расчетный счет» 1600000 руб.

При таком варианте вексель по-прежнему числится в учете векселедержателя по счету 58 «Финансовые вложения», но поскольку это отказной вексель, его целесообразно учитывать на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по претензиям».

Операции по дисконтированию векселей можно рассматривать и отражать в учете как покупку векселя банком, а не как получение кредита под залог векселя. В данном случае в соответствии с договором векселедержатель на основании акта приема-передачи векселей по индоссаменту передает вексель банку и снимает его с бухгалтерского учета.

10.4. Учет резерва под обесценение вложений в ценные бумаги

Операции с ценными бумагами являются одним из самых рискованных видов финансовых вложений. Одной из составляющих этого риска является неопределенность ситуации на финансовом рынке, подверженность влиянию различных внешних факторов, форс-мажорных обстоятельств. Изменения, происходящие в политической и экономической жизни общества могут существенно повлиять на учетную стоимость ценных бумаг, изменения их курса.

Для защиты организации от подобных влияний существуют правила переоценки ценных бумаг и создания резервов под их обесценивание. Под обесцениванием следует понимать устойчивое снижение стоимости финансовых вложений на сумму существенно ниже величины ожидаемых организацией экономических выгод от операций с ними в обычных условиях.

Определение суммы обесценивания осуществляется в специальном расчете реальной стоимости ценных бумаг из портфеля организации и сопоставление 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, резервы под их обесценивание в организации не создаются. Превышение рыночной стоимости ценных бумаг над их учетной оценкой отражается в аналитическом учете, но не сопровождается записями на синтетических счетах. Обесценивание ценных бумаг должно быть отражено в бухгалтерском учете и отчетности по текущим рыночным ценам. Тестирование на обесценивание финансовых вложений и начисление соответствующего резерва осуществляется не реже одного раза в год, на последний день отчетного года.

Резервы под обесценивание вложений в ценные бумаги служат для формирования их балансовой стоимости на основе учетной стоимости ценных бумаг независимо от 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, каждому типу или категории, а также по каждому эмитенту независимо от котировки всех ценных бумаг, находящихся в организации в размере разницы между рыночной и учетной стоимостью ценных бумаг и образуется в случае отрицательной разницы, т.е. когда рыночная стоимость оказалась ниже учетной. Сумма резерва относится на финансовый результат деятельности организации.

Для обобщения информации о резервах под обесценение финансовых вложений организации в ценные бумаги планом счетов бухгалтерского учета 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. 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».

Регулирование резервов под обесценивание вложений в ценные бумаги целесообразно производить в следующих случаях:

- ◆ при изменении котировок ценных бумаг в следующем отчетном году;
- ◆ при продаже или выбытии ценных бумаг по другим причинам;
- ◆ по истечении года после факта начисления резерва.

Перед составлением годового бухгалтерского отчета, следующего за годом создания резерва под обесценивание вложений в ценные бумаги, любая неиспользованная часть этого резерва присоединяется к финансовому результату отчетного года. Тем самым восстанавливается неиспользованная сумма прибыли, зарезервированная ранее для создания данного резерва.

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.

ГЛАВА 11. УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

11.1 Капитальные вложения, их классификация и задачи учета.

Основные средства состоят из материальных ценностей, длительное время участвующих в процессе производства, сохраняющих натуральную форму и способность выполнять свои функции.

В процессе функционирования основные средства постоянно переносят свою стоимость на готовую продукцию, что отражается в бухгалтерском учете путем начисления износа и включения его в издержки производства. В результате получения выручки от реализации готовой продукции перенесенная часть стоимости основных средств накапливается в хозяйстве в денежной форме. За счет этих сумм производится восстановление стоимости потребленных основных средств. Кроме того, для их воспроизводства в натуре используются часть чистого дохода, долгосрочные кредиты, займы и другие источники. Воспроизводство основных средств - длительный и постоянный процесс. Капитальные вложения являются одним из необходимых элементов процесса воспроизводства.

Капитальные вложения представляют собой затраты организации, направленные на воспроизводство и увеличение объема основных средств. Как и любой другой хозяйственный процесс, он отражается в бухгалтерском учете как совокупность затрат и результатов. В учете отражаются прежде всего затраты на проектирование, строительство и реконструкцию объектов, приобретение и монтаж оборудования, машин, приборов, затрат на изготовление и покупку готовых объектов основных средств. Нельзя рассматривать капитальные вложения только как затраты средств. Результатом процесса капитальных вложений являются новые или реконструированные объекты основных средств.

По своей структуре капитальные вложения подразделяются на следующие виды: строительные работы и монтаж оборудования, приобретение основных средств, прочие капитальные вложения, формирование основного стада.

К строительным относят работы по возведению, переустройству и расширению зданий и сооружений, включая монтаж строительных конструкций; работы по устройству оснований, фундаментов, опорных конструкций; работы по санитарно-техническому устройству, сооружению водопроводных, канализационных, теплофикационных и газовых сетей; ирригационные, осушительные и болотно-подготовительные работы; устройство артезианских скважин и колодцев.

К строительным относятся также работы по посадке многолетних насаждений, очистке прудов и прочих водоемов, раскорчевке земельных угодий, строительству плотин, дамб, каналов и других сооружений.

Кроме того, строительные работы подразделяются :

- на новое строительство, то есть строительство вновь создаваемых организацией и отдельных производств, осуществляемое на новых площадках, а также строительство новых организаций взамен ликвидируемых, дальнейшая эксплуатация которых признана нецелесообразной;
- расширение действующих организаций, - то есть строительство дополнительных производственных мощностей и объектов на действующих организациях;
- реконструкцию действующих организаций, - то есть переустройство существующих объектов, как правило, без расширения имеющихся зданий и сооружений основного назначения;
- техническое перевооружение действующих организаций, - то есть комплекс мероприятий по повышению технико-экономического уровня отдельных производств на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены устаревшего и изношенного оборудования новым, более производительным.

Приобретение основных средств включает приобретение оборудования, не требующего монтажа, а также требующего монтажа, но приобретенного в запас, производственного инструмента, измерительных и других приборов, инвентаря, зачисляемого в состав основных средств.

Прочие капитальные вложения включают:

расходы на отвод земельных участков под застройку, переселение жителей, возмещение землепользователям убытков, связанных с изъятием земельных участков, создание лесонасаждений, трассирование крутых склонов и др.;

расходы на содержание дирекции строящегося предприятия, технического надзора;

расходы на перевозку рабочих и служащих строительных организаций к месту работы и обратно;

премии, выплачиваемые подрядчикам в соответствии с условиями договора подряда;

Прочие затраты распределяются между отдельными объектами капитальных вложений 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.

По назначению капитальные вложения в учете подразделяются на строительство объектов производственного и непроизводственного назначения.

Объекты производственного назначения - это объекты, которые после завершения их строительства будут функционировать в сфере материального

производства: в промышленности, сельском хозяйстве, торговле, общественном питании и т.д.

Объекты непромышленного назначения - объекты жилищного и коммунального хозяйства, учреждения здравоохранения, физкультуры, просвещения, культуры, искусства и др.

По отраслям экономики государства капитальные вложения распределяются на капитальные вложения в промышленности, сельском хозяйстве, здравоохранении, образовании и др.

По способу производства строительно-монтажных работ капитальные вложения подразделяются на капитальные вложения, выполняемые подрядным и хозяйственным способом.

Кроме того, строительно-монтажные организации выполняют работы капитального характера, которые предусмотрены титульными списками и сметами строительства, а также работы и услуги, не предусмотренные сметами, так называемые некапитальные работы.

Учет всех видов капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях ведут на счете 08 «Вложения во внебюджетные активы».

Счет 08 «Вложения во внебюджетные активы» предназначен для обобщения информации о затратах на основные средства, осуществляемых хозяйственным и подрядным способами: строительно-монтажные работы, приобретение основных средств, закладка и выращивание многолетних насаждений, затраты по формированию основного стада, прочие капитальные работы, а также затраты, не увеличивающие стоимость основных средств.

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 «Приобретение нематериальных активов»;
- 08-6 «Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств»;
- 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.

Субсчет 08-2 «Приобретение объектов природопользования» предназначен для обобщения информации о затратах организации на приобретение объектов природопользования в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

На субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств» учитывают затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, включая стоимость переданного в монтаж оборудования и другие расходы, предусмотренные сметами или сметно-финансовыми расчетами.

Учет затрат на строительные и монтажные работы зависит от способа их осуществления – подрядного или хозяйственного.

На основании утвержденного акта государственной приемочной комиссии о приемке в эксплуатацию законченного строительства организация принимает к учету объекты основных средств по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08, субсчет 3 «Строительство объектов основных средств».

При хозяйственном способе строительства затраты учитывают по дебету счета 08, субсчета 3 «Строительство объектов основных средств» и кредиту счетов 10, 70, 69 и др.

Субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств» предназначен для обобщения затрат на покупку основных средств. На этом же субсчете учитываются объекты, полученные безвозмездно.

На субсчете 08-5 «Приобретение нематериальных активов» учитывают затраты, связанные с приобретением нематериальных активов. Их отражают по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту субсчета 08-5 на сумму фактических затрат по приобретению.

Субсчет 08-6 «Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств» предназначен для учета затрат, связанных со строительством и приобретением основных средств, которые, в соответствии с законодательством, не включаются в первоначальную стоимость возводимых объектов.

На субсчете 08-7 «Перевод молодняка животных в основное стадо» учитываются затраты по выращиванию молодняка продуктивного и рабочего скота, переведенного в основное стадо. В течение года стоимость переведенного в основное стадо молодняка животных определяется по плановой себестоимости его живой массы. В конце года, после определения фактической себестоимости живой массы животных плановая себестоимость переведенных в основное стадо животных доводится до фактической путем дополнительной или сторнировочной записи.

На субсчете 08-8 «Приобретение взрослых животных» отражает стоимость приобретенного взрослого продуктивного и рабочего скота, а также поступивших безвозмездно животных, включая расходы по их доставке. Взрослых животных, полученных безвозмездно, учитывают по рыночной стоимости на дату принятия их к учету, к которой добавляют расходы по их доставке.

На субсчете 08-9 «Закладка и выращивание многолетних насаждений» учитываются фактические затраты по закладке и выращиванию многолетних

насаждений. Аналитический учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений организуется по их видам, годам посадки и местонахождению. Затраты по выращиванию многолетних насаждений учитываются только в пределах одного календарного года, хотя процесс их выращивания длится несколько лет. В конце года затраты по их выращиванию за отчетный период списываются в дебет счета 01, субсчет 4 «Многолетние насаждения» с кредита субсчета 08-9. Учет затрат осуществляется в соответствии с номенклатурой статей затрат для растениеводства.

Затраты по выращиванию многолетних насаждений следующего отчетного года учитываются также на субсчете 08-9, которые в конце года также списывают в дебет счета 01-4.

Получение продукции от молодых насаждений до наступления периода нормального плодоношения отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 08 «Вложения во внебюджетные активы» по ценам возможной реализации. Затраты по сбору урожая учитываются в составе затрат по уходу за молодыми насаждениями по дебету субсчета 08-9.

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 внебюджетные активы».

Учет затрат по коренному улучшению земель осуществляется по статьям затрат, установленным для растениеводства в разрезе каждого вида мелиоративных и культур-технических работ (осушение, корчевка кустарников, срезка кочек, очистка земельного участка от камней и др.).

На капитальное строительство расходуются огромные материальные ресурсы и денежные средства. В связи с этим ставится задача по обеспечению их экономного использования. Выполнить эту задачу можно только при условии точного и своевременного учета всех хозяйственных операций по капитальным вложениям.

Бухгалтерский учет капитальных вложений должен обеспечить: правильное и своевременное документальное отражение затрат по каждому объекту в регистрах бухгалтерского учета; систематический контроль за целевым использованием средств, выполнением плановых заданий капитальных вложений и ввода в действие производственных мощностей и объектов; соблюдение сметной стоимости строительных и монтажных работ; соблюдение сметы накладных расходов по строительству; точное определение себестоимости законченных и введенных в действие объектов.

11.2. Учет строительства и приобретения основных средств

Основное место в составе капитальных вложений занимают затраты на строительство и приобретение основных средств.

В практике хозяйственной деятельности предприятий применяются два способа осуществления капитальных вложений - подрядный и хозяйственный.

Подрядный способ в наиболее развитой форме - это проектирование и сдача объектов «под ключ», когда подрядная организация занимается подбором оборудования, заказывает и монтирует его, приглашает субподрядчиков для выполнения всех необходимых строительных работ. В практике капитального строительства Республики Беларусь наблюдается сочетание подрядного и хозяйственного способов. Подрядчик строит, монтирует, но заказчик предоставляет проектную документацию, заказывает, покупает и доставляет на стройплощадку оборудование, различные строительные материалы и конструкции.

Хозяйственный способ капитальных вложений отличается тем, что предприятие-заказчик организует самостоятельное строительно-монтажное производство, объединяя в одном юридическом лице заказчика и подрядчика.

Различие в способах осуществления капитальных вложений обуславливает особенности в организации бухгалтерского учета затрат по строительству основных средств.

При подрядном способе ведения строительно-монтажных работ у заказчика отпадает надобность вести учет затрат в разрезе статей (материалы, основная заработная плата рабочих, затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов и т.д.), так как такой учет ведет подрядная организация на счете 20 «Основное производство». Взаимоотношения между заказчиком и подрядчиком регулируются договором подряда на капитальное строительство. При этом способе строительства заказчик в учете отражает сметную стоимость выполненных и принятых к оплате строительно-монтажных работ, а также затраты, возмещаемые подрядчиком сверх сметной стоимости. Выполненные и оформленные в установленном порядке строительно-монтажные работы отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 1 «Строительство и приобретение основных средств») по сметной стоимости согласно принятым банком к оплате счетам подрядных организаций. При этом дебетует счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредитуют счет 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками». Аналитический учет затрат при подрядном способе строительства осуществляется на счете 08 по объектам строительства общей суммой без подразделения по статьям.

При хозяйственном способе строительства объекты основных средств сооружаются предприятием-застройщиком, которое является распорядителем средств, выделенных на капитальные вложения. Для ведения строительно-монтажных работ привлекаются рабочие данной организации, создается собственная производственная база, приобретаются строительные материалы, машины и механизмы. Для осуществления работ и контроля за их ходом в организациях организуются специальные службы или же назначается ответственное должностное лицо. Они осуществляют технический надзор за

строительством объектов, включая приемку выполненных строительно-монтажных работ и подписание соответствующих документов.

При хозяйственном способе строительства в отличие от подрядного организация относит на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» расходы, которые оно сама несет в процессе осуществления капитальных работ. По дебету этого счета отражаются не общая сумма расходов, а конкретные затраты по статьям, из которых затем складывается общая стоимость объекта.

Затраты по строительству и реконструкции учитывают на субсчете 1 «Строительство и приобретение основных средств» счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» нарастающим итогом с начала строительства или реконструкции до их завершения в разрезе конкретных объектов в соответствии с внутривнеоборотными титульными списками. На этом же субсчете отражаются затраты на проектно-изыскательные работы, которые учитывают сначала обособленно в суммах, выплачиваемых соответствующим проектным организациям. Если эти работы относятся одновременно к нескольким объектам, затраты распределяют пропорционально сметной стоимости каждого из них.

При хозяйственном способе строительства на аналитических счетах ведется учет по следующим статьям затрат:

- «Материалы» - отражают израсходованные на производство работ материалы, конструкции, детали, топливо, электроэнергию, воду и другие виды материальных ресурсов по фактической себестоимости их изготовления. В фактическую себестоимость материалов включают: стоимость материальных ценностей по действующим договорным ценам промышленности; наценки снабженческих организаций; стоимость тары и реквизита (стойки, стяжки и т.д.); затраты по доставке материалов со склада и погрузочно-разгрузочные работы; заготовительно-складские расходы.

- «Основная заработная плата рабочих» - относят начисленные суммы основной оплаты труда рабочим, непосредственно занятым выполнением строительных и монтажных работ, а также доставкой строительных материалов от приобъектного склада до места использования (укладки).

- «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов» - учитывают: основную заработную плату рабочих, занятых управлением и обслуживанием строительных машин и механизмов; затраты на электроэнергию, топливо, смазочные и вспомогательные материалы; износ машин и механизмов; затраты на ремонт и техническое обслуживание строительных машин; прочие затраты, связанные с эксплуатацией строительных машин и механизмов. По объектам строительства эти расходы распределяются пропорционально отработанному на них количеству машино-смен.

- «Накладные расходы» - отражаются расходы, связанные с организацией, обслуживанием и управлением строительным производством.

- «Прочие расходы» - включают затраты на вознаграждения за изобретение и рационализаторские предложения, плату по процентам за краткосрочные кредиты банков и другие расходы, входящие в состав себестоимости строительно-монтажных работ, но не относящихся к ранее перечисленным статьям.

Учет затрат на производство строительно-монтажных работ ведется по объектам. Под объектом строительства понимается объект (здание, сооружение, жилой дом и др.), на который имеется утвержденная смета или сметно-финансовый расчет.

Учет затрат по объектам ведется на основании первичных документов. Основным первичным документом для учета объема выполненных работ, затрат человеко-часов по строительству и монтажу оборудования, а также начисленной оплаты труда рабочим строительства является наряд на сдельную работу. Он может применяться в двух вариантах: на бригаду или одного работника.

Наряд выдают группе рабочих или отдельному исполнителю до начала работы. За выданные наряды расписываются производители работ (прораб), а в приемке задания по наряду - исполнитель работы или старший группы.

В конце месяца заполненные наряды производитель работ передает в бухгалтерию хозяйства, где их тщательно проверяют. Данные нарядов являются основанием для начисления заработной платы рабочим строительства.

На расход строительных материалов в строительстве составляют отчет о расходе основных материалов в строительстве в соответствии с производственными нормами.

Для организации учета использования строительных машин применяются следующие документы: путевой лист строительной машины, журнал учета работы строительных машин, справка о выполненных работах. На работу небольших (мелких) строительных машин составляется табель нахождения их на строительных объектах, где отражается количество отработанных каждой машиной смен в разрезе объектов.

Проверенные первичные документы являются основанием для заполнения регистров аналитического и синтетического учета затрат на строительство объектов и осуществления записей на бухгалтерских счетах.

Учет затрат по строительству при хозяйственном способе ведения работ ведут по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 1 «Строительство и приобретение основных средств» в корреспонденции с кредитом счетов:

07 «Оборудование к установке», 10 «материалы» - на списание стоимости оборудования к установке, строительных и других материалов, израсходованных при строительстве объектов хозяйственным способом;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др. - на сумму начисленной заработной платы рабочим строительства с начислениями;

02 «Износ основных средств» - на сумму начисленного износа основных средств строительства;

26 «Общехозяйственные расходы» - на долю общехозяйственных расходов, приходящихся на объекты строительства.

Законченные строительные объекты подлежат приемке и зачислению в основные средства. Законченным строительством считается объект, принятый по акту Государственной приемочной комиссией. До этого объект принимается рабочей комиссией, назначаемой заказчиком.

Рабочая комиссия, назначенная распоряжением руководителя организации, принимает в эксплуатацию здания и сооружения подсобного или обслуживающего назначения (склады, ремонтные цехи и т.д.). Все остальные объекты принимает в эксплуатацию Государственная приемочная комиссия.

Для оформления приемки рабочая комиссия составляет акт приемки объекта. В акте дают подробную характеристику принимаемого в эксплуатацию объекта. В нем указывают следующие данные: полезную площадь, вместимость (ското-мест, тонн и др.), материалы, из которых сделаны важнейшие конструктивные элементы (фундамент, стены и т.д.), оборудование, стоимость, сроки строительства и др. В акте дается оценка качества строительства, записывают выявленные в процессе приемки недоделки, указывают порядок и сроки их устранения, дату комплексного опробования объектов.

Окончательную приемку объекта в эксплуатацию осуществляет Государственная приемочная комиссия. На основании акта приемки объекта, составленного рабочей комиссией, и осмотра объекта Государственная приемочная комиссия составляет акт приемки в эксплуатацию Государственной приемочной комиссией законченного строительством объекта. В нем записывают все сведения о принимаемом в эксплуатацию объекте, зафиксированные в акте рабочей комиссии, а также отмечают соответствие вводимого в эксплуатацию объекта данным проекта, приводят полный перечень недоделок и стоимость строительства (по смете и по данным бухгалтерского учета). В заключении указывается решение комиссии о приемке объекта в эксплуатацию с общей оценкой (отлично, хорошо, удовлетворительно). К акту прилагают всю необходимую техническую документацию.

При зачислении объектов капитального строительства в основные средства определяют их инвентарную стоимость. Под инвентарной стоимостью законченного строительством объектов понимается совокупность затрат на их возведение, составляющих первоначальную стоимость введенных в действие объектов. Инвентарная стоимость зданий и сооружений складывается из затрат на строительные и монтажные, проектно-изыскательские работы и прочих

затрат. Все затраты общего характера включают в инвентарную стоимость объектов пропорционально их сметной стоимости.

На основании документации о приемке законченные объекты строительства включаются в состав основных средств. Стоимость объектов основных средств, принятых в эксплуатацию, списывается со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 01 «Основные средства».

На фактическую стоимость введенных в эксплуатацию объектов основных средств начисляется налог на добавленную стоимость, который отражается по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». 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 счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражает стоимость незаконченных и не сданных в эксплуатацию объектов капитальных работ.

В состав капитальных вложений наряду со строительными работами включаются затраты на приобретение машин и оборудования.

Затраты на приобретение оборудования, не требующего монтажа, отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по мере поступления его на склад или другое место хранения.

Учет затрат на приобретение машин и оборудования ведут на счете 08 по видам и группам приобретаемых машин (тракторы, комбайны и т.д.). При этом в аналитическом учете выделяются: покупная стоимость машин (отпускная стоимость поставщика), транспортные расходы (оплата железнодорожного и автомобильного тарифа, стоимость погрузочных и разгрузочных работ), а также прочие расходы, связанные с приобретением основных средств (сборка и обкатка машин и т.д.).

При приобретении основных средств у других организаций, на счетах бухгалтерского учета делаются следующие записи: Дебет счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам»; Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму задолженности поставщику.

На сумму расходов на приобретение основных средств дебетуют счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредитуют счета:

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на покупную стоимость оборудования;

10 «Материалы», субсчет 6 «Топливо» - на стоимость израсходованных нефтепродуктов на перевозку и обкатку машин;

23 «Вспомогательные производства» - на стоимость услуг своего автотранспорта;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др. - на сумму оплаты труда рабочих, занятых на доставке, сборке, обкатке и других работах, связанных с приобретением основных средств;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» - на сумму расходов, произведенных подотчетными лицами при транспортировке объектов основных средств до усадьбы хозяйства и т.д.

Приобретенные основные средства приходят по фактическим затратам с прибавлением всех расходов, связанных с их приобретением (включая расходы на сборку и обкатку машин), за вычетом стоимости поступивших в комплекте с ними запасных частей, шин и инструментов, которые приходят по прейскурантным ценам по дебету счетов 10 «Материалы» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Прибывшие в хозяйство машины тщательно осматривают, после чего составляют акт приема-передачи основных средств, на основании которого их приходят в состав основных средств бухгалтерской записью по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Затраты при изготовлении основных средств в мастерской хозяйства предварительно учитывают на счете 23 «Вспомогательные производства» (субсчет «Ремонтная мастерская») и по окончании изготовления затраты со счета 23 списывают на отдельный аналитический счет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»).

11.3. Учет затрат на приобретение оборудования к установке

Застройщики (заказчики) обеспечивают новое строительство, реконструкцию и техническое перевооружение действующих организаций и объектов всеми необходимыми материалами и оборудованием. Затраты на приобретение оборудования нельзя сразу же признать капитальными вложениями, так как не все эти материальные ценности могут быть направлены в капитальные вложения, часть оборудования можно продать другим организациям, некоторые его виды использовать для основной производственной деятельности.

Поэтому в плане счетов бухгалтерского учета выделен синтетический счет 07 «Оборудование к установке», который предназначен для обобщения информации о наличии и движении технологического, энергетического и производственного оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся объектах капитальных вложений, Этот счет используется предприятиями-заказчиками.

Оборудование учитывается на счете 07 по фактической себестоимости его приобретения (изготовления), складывающейся из стоимости по ценам приобретения и расходов по заготовке и доставке его на склады приобретения.

Оборудование, которое поступает в организацию, подразделяют на требующее и не требующее монтажа.

Оборудование, требующее монтажа, это такое оборудование, которое может быть введено в действие только после сборки его частей, прикрепления к фундаментам и опорам, междуэтажным перекрытиям, к полу и другим несущим конструкциям зданий и сооружений.

На счете 07 «Оборудование к установке» не учитывается оборудование, не требующее монтажа: транспортные средства, свободно стоящие станки, сельскохозяйственные машины, производственный инвентарь и инструмент, измерительные приборы и др. Затраты на приобретение оборудования, не требующего монтажа, отражаются непосредственно на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по мере его поступления.

Предприятия-изготовители вместе с оборудованием, отгруженным заказчику, прилагают необходимую сопроводительную документацию: комплектовочные ведомости; упаковочные листы (по каждому грузовому месту); паспорт головного предприятия; сборочные и рабочие чертежи и другие документы.

Прибывающее на стройку оборудование тщательно осматривается внешне, а при необходимости вскрывается упаковка и тара. После осмотра оборудования комиссией составляется акт приемки его на склад.

Стоимость оборудования, сданного в монтаж, списывается со счета 07 «Оборудование к установке» в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». При этом завезенное на строительную площадку оборудование, требующее монтажа, подрядчик учитывает на забалансовом счете 005 «Оборудование, принятое для монтажа». Стоимость оборудования, сданного подрядчику в монтаж, у заказчика не снимается с учета. После монтажа оборудования в строящийся объект оно списывается в затраты строительства у заказчика и подрядчик снимает его с забалансового учета.

Для учета оборудования к установке могут быть открыты субсчета:

07-1 «Оборудование к установке отечественное»,

07-2 «Оборудование к установке импортное».

В бухгалтерском учете заказчика поступающее на склад оборудование, требующее монтажа, отражается по дебету счетов 07 «Оборудование к установке», (субсчет 1 или 2), 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам) и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». По дебету счета 07 учитывают и другие расходы, связанные с приобретением и доставкой на предприятие оборудования.

Стоимость данного оборудования включается в затраты на строительство на основании справок о стоимости выполненных работ (ф.№3).

На основании справок (ф.№3) заказчика на счетах бухгалтерского учета делают следующие записи:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредит счета 07 «Оборудование к установке». В учете заказчика оборудование, сданное в монтаж, отражается по дебету счета 08 по фактической себестоимости его приобретения.

Аналитический учет по счету 07 ведут по наименованиям оборудования и местам хранения. Синтетический учет оборудования к установке ведут в журнале-ордере №10-АПК.

11.4. Учет затрат, не увеличивающих стоимости основных средств.

На субсчете 5 «Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств» счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» учитывают затраты, связанные со строительством и приобретением основных средств, но по установленному порядку не включаемые в первоначальную стоимость объектов основных средств. Они подразделяются на:

затраты, предусмотренные в сводных сметных расчетах стоимости строительства;

затраты, не предусмотренные в сводных сметных расчетах строительства.

К затратам, не увеличивающим стоимость основных средств, предусмотренным сметными расчетами, относят затраты на:

подготовку эксплуатационных кадров для работы на вновь вводимом предприятии;

перспективные работы - геологоразведочные, изыскательские и другие, связанные со строительством объектов;

приобретение технической документации на импортное оборудование, если ее стоимость включена в стоимость оборудования отдельно;

на консервацию строительства, разрешенную в установленном порядке; приобретение зданий и сооружений, которые в сметных расчетах показывают в составе прочих капитальных работ и затрат.

К затратам, не увеличивающим стоимость основных средств и не предусмотренным в сводных расчетах относят:

затраты, по объектам, не законченным строительством, переданным безвозмездно другим предприятиям в установленном порядке;

стоимость материальных ценностей, переданных безвозмездно другим предприятиям (организациям) при переводе строек, осуществляемых хозяйственным способом, на подрядный способ производства работ в пределах установленных для них нормативов оборотных средств, исчисленных к сумме подрядного договора;

расходы по сносу, демонтажу и охране объектов, прекращенных строительством и разрешенных к списанию в установленном порядке;

другие затраты в случаях, предусмотренных действующими положениями.

По мере полного производства работ, не включаемых в первоначальную стоимость основных средств, затраты на их выполнение списывают с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств» в дебет счетов:

84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток),

86 «Целевое финансирование»,

92 «Внереализационные доходы и расходы».

Налог на добавленную стоимость, связанный с затратами, не включаемыми в стоимость объектов, списывают в дебет счетов 84, 86, 92 с кредита счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам).

11.5. Учет накладных расходов по строительству

В строительстве, как и в основном производстве, непосредственно на объекты учета затрат относят лишь прямые расходы. Однако наряду с прямыми имеются и общие (накладные) расходы, которые нельзя прямо отнести на конкретные объекты строительства.

Накладные расходы - затраты, связанные с управлением, организацией и обслуживанием строительного производства. Они учитываются на отдельном аналитическом счете и распределяются по объектам строительства с применением следующих методов:

пропорционально сумме прямых затрат;

пропорционально основной заработной плате рабочих.

Основными задачами учета накладных расходов в строительстве являются:

контроль за соблюдением сметной дисциплины;

своевременное и полное отражение накладных расходов в регистрах бухгалтерского учета;

недопущение перерасхода против установленных лимитов и сметы с учетом выполнения плана строительного-монтажных работ и сдачи готовой строительной продукции;

правильное распределение накладных расходов между производствами и строительными объектами.

Для учета накладных расходов по строительству предусмотрен счет 3 «Накладные расходы», открываемый к субсчету 3 «Строительство объектов основных средств», счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

С целью контроля за соблюдением сметной дисциплины и обеспечения возможности ежемесячного сопоставления фактических расходов со сметными, аналитический учет накладных расходов ведется по следующим группам: административно-хозяйственные; по обслуживанию работников строительства; по организации работ на строительных площадках; прочие накладные расходы.

В группу административно-хозяйственных расходов включают: оплату труда административно-управленческого, а также производственно-технического персонала строительства; отчисления на социальное страхование; канцелярские, почтово-телеграфные расходы; расходы на содержание зданий, занимаемых аппаратом управления; оплату командировок работников аппарата управления; расходы на содержание и обслуживание технических средств управления (вычислительных центров, узлов связи, средств сигнализации и др.); оплата консультационных и аудиторских услуг и др.

В группу расходов по обслуживанию работников строительства входят: дополнительная оплата труда и доплаты работникам, занятым на строительномонтажных и некапитальных работах; отчисления на социальное страхование от сумм основной и дополнительной заработной платы рабочих строительства; расходы по обеспечению санитарно-гигиенических и культурно-бытовых условий; расходы по охране труда и технике безопасности.

Расходы по организации работ на строительных площадках включают: затраты, связанные с содержанием производственного оборудования и инвентаря; арендную плату; износ и ремонт малоценных и быстроизнашивающихся предметов, временных зданий и сооружений, возводимых или приобретенных за счет накладных расходов; по содержанию пожарной и сторожевой охраны; благоустройству и содержанию строительных площадок; подготовке объектов к сдаче; расходы по перемещению строительных машин и механизмов и др.

К прочим накладным расходам относятся: обязательные платежи, не предусмотренные нормами накладных расходов, производимые в соответствии с действующими законодательными актами; платежи по регрессным искам; недостачи и потери от порчи материальных ценностей сверх норм естественной убыли в случаях, когда конкретные виновники не установлены; расходы, возмещаемые заказчиком сверх норм накладных расходов и др.

Все накладные расходы ежемесячно списывают с кредита субсчета 3 «Строительство объектов основных средств», аналитического счета «Накладные расходы» в дебет этого субсчета счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в состав затрат на строительство объектов.

На объекты капитального строительства, сооружаемые хозяйственным способом, относят также часть общехозяйственных расходов, учитываемых на счете 26 «Общехозяйственные расходы», при условии, если:

- строительство в хозяйстве не имеет своего административно-управленческого аппарата и обслуживание производится штатом и средствами основной деятельности. В этом случае при распределении общехозяйственных расходов часть их относят на строящиеся объекты в пределах норм, установленных по смете строительства;

- строительство частично имеет свой административно-управленческий аппарат (следовательно часть накладных расходов будет учтена на аналитическом счете «Накладные расходы» счета 08 «Вложения во

внеоборотные активы». В этом случае часть общехозяйственных расходов также списывают на объекты строительства в размере разницы между нормой административно- управленческих расходов по строительству, рассчитанной по сметному проценту на фактический объем строительно-монтажных работ, и накладными расходами, учтенными на данном субсчете.

После этого общую сумму накладных расходов по аналитическому счету «Накладные расходы» (в том числе и часть списанных со счета 26) распределяют на объекты строительства. Как правило, накладные расходы по строительству распределяют и списывают по назначению в фактических суммах ежемесячно. В регистрах бухгалтерского учета накладные расходы учитывают по установленной номенклатуре статей за месяц (отчетный период).

11.6. Учет затрат по формированию основного стада.

Особую группу капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях составляют затраты по формированию основного стада. Основное стадо продуктивного и рабочего скота пополняется (формируется) за счет молодняка, выращенного в своем хозяйстве, а также приобретения скота на стороне.

К затратам по формированию основного стада относятся расходы по выращиванию собственного молодняка, переводимого в основное стадо, а также затраты по приобретению взрослого скота на стороне. Все эти затраты организации учитывают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». По дебету счета учитываются все затраты, относящиеся к формированию стада взрослого продуктивного и рабочего скота, а по кредиту - списываются затраты в дебет счета 01 «Основные средства».

Основным источником формирования продуктивного стада является выращивание собственного молодняка. Молодняк животных в сельскохозяйственных организациях относится к оборотным средствам, поэтому при переводе его в основное стадо происходит переход оборотных средств посредством капитальных вложений в группу основных средств. Перевод молодняка во взрослое поголовье по птице, кроликам, зверям на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» не отражается, поскольку они числятся в составе оборотных средств.

Учет затрат по формированию основного стада ведут на счете 08 субсчете 7 «Перевод молодняка животных в основное стадо» в разрезе следующих аналитических счетов:

08-7-1 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;

08-7-2 «Приобретение взрослых животных »;

08-7-3 «Доставка животных, полученных безвозмездно».

По каждому счету затраты учитывают на отдельных аналитических счетах по видам животных (крупный рогатый скот, свиньи, овцы, лошади и т.д.).

На субсчете 08-7-1 «Перевод молодняка животных в основное стадо» учитывают фактические затраты по формированию основного стада за счет перевода молодняка, выращенного в хозяйстве. В течение года при переводе в основное стадо молодняка рождения прошлых лет стоимость его определяется исходя из его веса и плановой себестоимости 1ц живой массы.

Стоимость молодняка скота, по которому себестоимость живой массы не исчисляется (молодняк лошадей и др.), определяется исходя из фактической его стоимости на начало года и затрат на выращивание в текущем году, исчисленных умножением плановой себестоимости одного кормо-дня на количество дней пребывания животных в группе молодняка до его перевода в основное стадо.

Операции по формированию основного стада отражают в учете в следующем порядке. В течение года по мере перевода молодняка скота в основное стадо его списывают с кредита счета 11 «Животные на выращивании и откорме» в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 7 «Перевод молодняка живых в основное стадо» по балансовой стоимости, включая полученный прирост живой массы с начала года по плановой себестоимости. Одновременно составляют корреспонденцию на оприходование скота в составе основных средств: дебет счета 01 «Основные средства»; кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

В конце года после определения фактической себестоимости прироста живой массы плановые затраты на выращивание молодняка, переведенного в течение года в основное стадо, корректируются до фактических. Калькуляционные разницы списываются дополнительно (или сторнируются) бухгалтерской записью: дебет субсчета 08-7-1 «Перевод молодняка животных в основное стадо», кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме». Соответственно корректируют стоимость переведенных животных на счетах 01 и 08 записью: дебет счета 01, кредит счета 08.

На субсчете 08-8 «Приобретение взрослых животных» отражают фактические затраты, связанные с приобретением взрослого продуктивного и рабочего скота для пополнения основного стада. В основные средства эти животные включаются по фактической стоимости приобретения, включая расходы по доставке в хозяйство. При этом делают бухгалтерскую запись: дебет субсчета 07-8 «Приобретение взрослых животных», а также дебет счета 18 «НДС по приобретенным товарам (работам, услугам)» и кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

На сумму фактических затрат, включая расходы по доставке при переводе их в состав основных средств, делают записи по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Приобретение взрослых животных».

На субсчете 08-8 «Приобретение взрослых животных» учитывают также расходы по доставке в хозяйство взрослого скота для основного стада, полученного безвозмездно от других предприятий. Стоимость взрослого скота,

поступившего безвозмездно, отражают по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». По мере оприходования поступивших животных делают записи по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внебюджетные активы» субсчет 8 «Приобретение взрослых животных». Одновременно делают запись по дебету счета 98 и кредиту счета 92 «Внерезультационные доходы и расходы».

11.7. Учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений.

Отдельную группу капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях составляют затраты по закладке и выращиванию многолетних насаждений. Сюда относят затраты на закладку и выращивание плодовых садов и ягодников, виноградников, парков и др. Для учета этих затрат на счете 08 выделен отдельный субсчет 9 «Закладка и выращивание многолетних насаждений».

Аналитический учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений ведут на основании первичных документов и по статьям, предусмотренным для растениеводства. Учет осуществляют по видам и времени посадок, их местонахождению или присвоенным номерам (например, «Сад яблоневый №5 закладки 2004г. и т.д.). Особенность аналитического учета затрат заключается в том, что на открываемых аналитических счетах ведут учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений только в пределах календарного года. Это значит, что произведенные в течение года затраты по закладке молодых насаждений в конце года списывают с кредита субсчета 08-9 в дебет счета 01 «Основные средства». Затраты по уходу и выращиванию ранее сданных в эксплуатацию молодых насаждений присоединяются к стоимости соответствующих молодых насаждений, учитываемых на счете 01 «Основные средства», как неплодоносящие насаждения. На конец года на субсчете 08-9 «Закладка и выращивание многолетних насаждений» может остаться сумма затрат по незавершенным работам, т.е. затраты на подготовку почвы для посадки молодых насаждений в следующем году. Стоимость молодых насаждений в сумме затрат по закладке принимается на учет в состав основных средств на основании акта приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию.

По окончании выращивания многолетних насаждений (наступление плодоношения плодовых насаждений и смыкания крон лесопосадок) молодые насаждения сдают в эксплуатацию, Их передача их недействующих основных средств в действующие оформляется актом приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию, в котором указывается стоимость насаждений за весь период их выращивания. При этом составляется бухгалтерская запись, дебет счета 01 «Основные средства» (многолетние

насаждения эксплуатационные), кредит счета 01 «Основные средства» (молодые насаждения).

От молодых плодовых насаждений до наступления полного плодоношения, как правило, получают урожай, который приходят по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 08. Продукция, полученная от молодых плодовых насаждений, оценивается по ценам возможной реализации или использования. Затраты по сбору урожая отражают по дебету счета 08-9, субсчет и кредиту соответствующих счетов (70, 68, 67, 69 и др.).

11.8.Сводный учет капитальных вложений.

Для отражения операций по учету капитальных вложений в регистрах журнально-ордерной формы предназначены производственный отчет по капитальным вложениям и ремонтам основных средств (ф.18И) и журнал-ордер №16-АПК.

Производственный отчет по капитальным вложениям и ремонтам основных средств используют для аналитического учета затрат по счетам 08 «Вложения во внеоборотные активы» и 23 «Вспомогательные производства», субсчет «Ремонт зданий и сооружений». Учет затрат в производственном отчете осуществляется за месяц с выделением итогов с начала года по действующей номенклатуре статей, субсчетов и аналитических счетов. Для каждой группы затрат в отчете отведен отдельный раздел.

В первом разделе учитываются накладные расходы по следующим группам: административно-хозяйственные расходы, расходы по обслуживанию рабочих строительства, содержание пожарной и сторожевой охраны, расходы по благоустройству и содержанию строительных площадок, прочие расходы. Накладные расходы учитывают в разрезе статей затрат за месяц и с начала года. Записи производят на основании данных первичных документов, сгруппированных по статьям затрат и корреспондирующим счетам. Следует иметь в виду, что на дебет счетов 08 и 23 могут быть отнесены суммы с кредита счетов, учет по которым ведут в других журналах-ордерах. Это относится к счетам 50, 51, 71 и др. Суммы по ним записывают в производственный отчет на основании листов-расшифровок.

Во втором разделе отражают затраты на строительство и приобретение основных средств. Затраты учитывают по объектам и статьям. Для статей затрат предусмотрены строки производственного отчета, а для объектов учета - графы. В отдельных строках по каждому объекту капитальных вложений отражают суммы накладных расходов по строительству, которые списывают сюда комплексными статьями путем распределения из первого раздела отчета.

В производственном отчете в конце месяца определяют общую сумму затрат по каждому объекту за месяц и с начала года. По переходящим с прошлого года объектам в производственном отчете указывают стоимость незавершенных капитальных вложений на начало года.

В третьем разделе учитывают расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов по статьям затрат за месяц и с начала отчетного периода. В конце отчетного периода эти расходы распределяют между объектами строительства и отражают во втором разделе.

Предусмотрен специальный раздел для отражения кредитовых оборотов по субсчетам 08-3 «Строительство объектов основных средств», 08-5 «Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств», аналитическому счету «Накладные расходы» и субсчету 08-10 «Прочие вложения».

Сводный учет оборотов по кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» ведут в журнале-ордере №16-АПК (табл.).

Таблица

Предприятие, организация

Ф о р м а № 16-АПК

Журнал-ордер по кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

за199...г.

Документ		Основание записи (краткое содержание)	С кредита счета 08 в дебет счетов	Итого по кредиту счета 08
дата	номер		01	
10.03	23	Принят в эксплуатацию	12530000	12530000
15.03	180121	Приобретен трактор МТЗ-80	8250000	8250000
И т о г о			20780000	20780000

Для каждого из этих счетов в журнале-ордере отведен определенный раздел, в котором записывают кредитовые обороты по счетам в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов.

Затраты с кредита счета 23 «Вспомогательные производства», субсчет «Ремонт зданий и сооружений» – в конце месяца списывают в дебет счетов по учету затрат на производство или 96 «Резервы предстоящих расходов». Кредитовые обороты со счета 23 списывают в журнал-ордер № 10-АПК.

Записи в журнале-ордере №16-АПК делают на основании данных производственного отчета по капитальным вложениям и ремонтам основных средств (ф.№08-И), либо листков-расшифровок, если соответствующие суммы не отражены в отчете.

По каждому из включенных в журнал-ордер счетов ежемесячно подсчитывают итоги и после сопоставления их с аналитическими данными и сверки оборотов по корреспондирующим счетам в соответствующих учетных регистрах, в установленном порядке по кредитовым оборотам делают записи в Главную книгу.

Глава 12. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

12.1. Общие принципы и задачи учета реализации.

Последним этапом кругооборота средств организации является процесс реализации готовой продукции, в результате которого появляется возможность из полученной выручки произвести расчеты с работниками организации, ее поставщиками, бюджетом и внебюджетными фондами, прочими кредиторами. Сельскохозяйственные организации реализуют основную массу произведенной продукции, а также выполненные на сторону услуги и работы своих промышленных, вспомогательных и обслуживающих и производств.

Реализация готовой продукции, работ, услуг должна позволить не только возместить произведенные затраты по их производству и сбыту, но и получить прибыль – основной источник расширения и модернизации производства. Согласно ст. 31 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь реализацией товаров (работ, услуг) признается отчуждение товара, выполнение работ оказание услуг одним лицом для другого лица на возмездной или безвозмездной основе, вне зависимости от способа приобретения прав на товары, результаты выполненных работ или оказанных услуг или формы соответствующих сделок. Реализацией товаров (работ, услуг) признается также использование товаров (работ, услуг) для собственного потребления, если соответствующие затраты не относятся на издержки производства и обращения.

Не признается реализацией товаров безвозмездная передача:

- ◆ имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;
- ◆ имущества организации ее учредителю (участнику) в размере, не превышающем размера доли (пая, пакета акций) этого учредителя (участника), при ликвидации этой организации либо при выходе учредителя (участника) из этой организации;
- ◆ имущества в пределах одного собственника по его решению или решению уполномоченного им органа.

Готовая продукция, товары, работы и услуги считаются реализованными при переходе права собственности на них от продавца к покупателю. С момента реализации их стоимость включается в объем выручки. Объем выручки от реализации является важнейшим показателем, характеризующим результаты деятельности организации. Данный показатель используется при проведении анализа и планирования развития деятельности организации, налогообложении и т.д.

В соответствии с инструкцией по бухгалтерскому учету «Доходы организации» выручкой от реализации являются денежные средства либо иное имущество в денежном выражении, полученные или подлежащие получению в результате реализации товаров, готовой продукции, работ, услуг по ценам,

тарифам в соответствии с договором. Выручка от реализации принимается к бухгалтерскому учету:

- ◆ в сумме, исчисленной на момент ее признания в соответствии с учетной политикой организации;
- ◆ по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь;
- ◆ в полной сумме дебиторской задолженности при продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях отсрочки оплаты (коммерческий заем).

Величина выручки от реализации определяется также с учетом предоставленных организации согласно договору скидок (наценок).

Порядок бухгалтерского учета процесса реализации во многом зависит от условий момента перехода права собственности на реализуемое имущество. Право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законодательством или договором (ст. 224 ГК РБ). Передачей признается вручение вещи приобретателю, а равно сдача перевозчику для отправки приобретателю или сдача в организацию связи для пересылки приобретателю вещей, отчужденных без обязательства доставки (ст. 225 ГК РБ). Таким образом, в учетной политике организации в обязательном порядке должен оговариваться момент реализации – момент, когда продукция, товары, отгруженные покупателю, считаются реализованными. Организации республики могут выбрать момент реализации либо по мере оплаты, либо по мере отгрузки покупателю продукции, товаров и прочих активов.

Реализация продукции (работ, услуг) может производиться:

- ◆ по свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость;
- ◆ по государственным регулируемым оптовым ценам (тарифам), увеличенным на сумму НДС;
- ◆ по государственным регулируемым розничным ценам, включающим в себя НДС.

Отпускные цены на продукцию производственно-технического назначения, товары народного потребления и тарифы на услуги (работы) формируются на основе плановой себестоимости, всех видов установленных налогов и неналоговых платежей в соответствии с налоговым и бюджетным законодательством, прибыли, необходимой для воспроизводства, определяемой с учетом качества продукции (товаров, работ, услуг) и конъюнктуры рынка.

Отпускные цены (тарифы) формируются на условиях франко-станция (порт, пристань) отправления, при одногородних поставках - франко-склад изготовителя. При иногородних поставках по договоренности сторон отпускные цены могут формироваться на условиях франко-станция (порт, пристань) назначения.

Субъекты хозяйствования при реализации произведенной ими продукции (товаров, работ, услуг) имеют право предоставлять покупателю скидки (надбавки) со сформированной ими отпускной цены (тарифа) исходя из условий договора (объемов поставки, сроков платежа и выполнения работ (услуг), сезонного характера продукции (товаров), в том числе по продукции (товарам), поставленной по договорам комиссии (консигнации) и дилерским. При последующей реализации продукции (товаров) оптовая или торговая надбавка взимается к отпускной цене,

В случае неправильного указания или неуказания субъектами хозяйствования в платежных документах необходимых реквизитов, что может привести к завышению цен (наценок), органы контроля вправе наложить как на поставщика (продавца), так и на получателя (покупателя) продукции (товаров) штраф в размере 10 процентов стоимости продукции (товаров).

Основной формой реализации готовой продукции сельскохозяйственных организаций выступают государственные закупки, осуществляемые соответствующими заготовительными организациями (молокозаводы, мясокомбинаты и т.д.). Закупочные цены на сельскохозяйственную продукцию определяются производителями по согласованию с перерабатывающими, заготовительными и торговыми предприятиями исходя из плановых затрат на ее производство и реализацию, установленных налогов и неналоговых платежей, необходимой прибыли, если не установлен иной порядок. Минимальные закупочные цены на сельскохозяйственную продукцию устанавливаются Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь в согласовании с Министерством экономики.

Оплата продукции, работ, услуг может производиться как денежными средствами, так и иным имуществом (сырьем, материалами, товарами и т.д.).

К задачам бухгалтерского учета реализации относятся:

- ◆ контроль за своевременным и правильным оформлением первичных документов по сбыту и реализации продукции, товаров, работ, услуг;

- ◆ контроль за соблюдением законодательства о реализационных (продажных) ценах:

- ◆ обеспечение полной, достоверной и своевременной информацией руководителей соответствующих подразделений в целях обеспечения контроля за своевременным оприходованием, отгрузкой и сохранностью продукции, товаров;

- ◆ контроль за проведением своевременных расчетов с покупателями и заказчиками, сверка взаимных расчетов.

12.2. Документальное оформление реализации продукции, работ, услуг.

Реализация продукции, товаров, работ, услуг осуществляется в соответствии с заключенными договорами или в порядке свободной продажи непосредственно населению. Отгрузка продукции осуществляется в соответствии с договором купли-продажи (поставки), заключенным между продавцом и покупателем. В соответствии с договором купли-продажи продавец обязуется передать реализуемую продукцию в собственность покупателю, а покупатель – принять и оплатить ее.

В договоре купли-продажи в обязательном порядке оговаривается наименование, количество, ассортимент, качество поставляемой продукции, цена, порядок расчетов, последствия нарушения условий договоров почтовые и денежные реквизиты сторон и т.д.

Поставка товаров для государственных нужд (выполнение госзаказа) осуществляется на основе государственного контракта на поставку товаров для государственных нужд, а также заключаемых в соответствии с ним договоров поставки товаров для государственных нужд. По государственному контракту на поставку товаров для государственных нужд поставщик (исполнитель) обязуется передать товары государственному заказчику либо по его указанию - иному лицу, а государственный заказчик обязуется обеспечить оплату поставленных товаров. Государственный контракт заключается на основе заказа государственного заказчика на поставку товаров для государственных нужд, принятого поставщиком (исполнителем) (ст. 495 ГК РБ).

Сельскохозяйственные организации поставляют произведенную сельскохозяйственную продукцию заготовительным организациям на основании договоров контрактации. По договору контрактации производитель сельскохозяйственной продукции обязуется передать выращенную (произведенную) им сельскохозяйственную продукцию лицу, осуществляющему закупки такой продукции для переработки или продажи (заготовителю).

В соответствии с заключенным договором производитель сельскохозяйственной продукции обязан произвести и передать в обусловленные сроки контрагенту определенное договором контрактации количество сельскохозяйственной продукции, соответствующей требованиям договора по ассортименту и качеству.

Заготовитель, в свою очередь, обязан предоставить производителю сельскохозяйственной продукции предусмотренные договором контрактации финансовые и материальные средства, оказать техническое содействие для осуществления производства сельскохозяйственной продукции.

Договором контрактации может быть предусмотрена обязанность заготовителя, осуществляющего переработку сельскохозяйственной продукции, возвращать производителю сельскохозяйственной продукции отходы от

переработки этой продукции с оплатой по цене, определенной договором контрактации (ст. 505-507 ГК РБ).

В соответствии с постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 14 мая 2001 г. N 53 организации, осуществляющие реализацию продукции, товаров и прочего имущества оформляют данные операции с использованием бланков типовых форм товарно-транспортных накладных №ТТН-1 и товарных накладных на отпуск и оприходование товарно-материальных ценностей №ТН-2. Они служат основанием для списания товарно-материальных ценностей у грузоотправителя и оприходования их у грузополучателя, а также для складского, оперативного и бухгалтерского учета.

Товарно-транспортная накладная является документом строгой отчетности и предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей, если их перемещение осуществляется с участием автомобильного транспорта, а также для расчетов за их перевозки и учета выполненной транспортной работы. Товарно-материальные ценности, поступающие из-за пределов Республики Беларусь, приходуются на основании документов, выписанных грузоотправителем.

Грузоотправителям запрещается предъявлять, перевозчикам - принимать к перевозке, а грузополучателям - принимать грузы, не оформленные товарно-транспортными накладными.

Товарная накладная также является документом строгой отчетности и используется для отпуска и приемки товарно-материальных ценностей, если их перемещение осуществляется без участия автомобильных транспортных средств.

Для выписки товарно-транспортной либо товарной накладной с применением персональных ЭВМ используются бланки строгой отчетности, на которых типографским способом указаны серия и номер накладной. Все остальные реквизиты распечатываются с помощью компьютера при условии их строгого соответствия реквизитам типового бланка.

При большом перечне отпускаемых грузов, который не представляется возможным поместить на стандартном бланке, разрешается заполнять на бланке накладной с типографскими серией и номером итоговую часть, а перечень отправляемых товаров прилагать к товарной накладной с информацией по всем графам оригинала, а также с указанием серии и номера накладной, к которой дается это приложение.

Печатание бланков форм товарно-транспортных и товарных накладных осуществляется типографским способом по заказу РУП "Издательство "Белбланкавыдат". Бланки имеют учетную серию и номер, одинаковые для всех экземпляров, выписываемых для каждого грузополучателя. Серии и номера форм товарно-транспортных накладных присваиваются РУП "Издательство "Белбланкавыдат". Бланки продаются через торговую сеть. Печатание бланков товарно-транспортных накладных без грифа об их утверждении Минфином или соответствующим министерством по согласованию с Минфином, а также с

сериями и номерами, не зарегистрированными в РУП "Издательство "Белбланкавыдат", запрещается.

В случае если специфика вида хозяйственной деятельности требует применения товарно-транспортной накладной с дополнительными реквизитами, не содержащимися в данной форме, то министерства, ведомства, концерны могут на основе данной типовой формы разработать специализированную форму и после согласования с Министерством финансов Республики Беларусь (далее - Минфин) утвердить ее.

Товарно-транспортная накладная выписывается грузоотправителем в минимальном количестве, как правило, в четырех экземплярах:

- ◆ первый, третий и четвертый экземпляры, заверенные подписями и печатями (штампами) грузоотправителя и подписью водителя (экспедитора), вручаются водителю (экспедитору), причем первый сдается водителем (экспедитором) грузополучателю и предназначается для оприходования товарно-материальных ценностей у получателя груза;

- ◆ второй остается у грузоотправителя и предназначается для списания товарно-материальных ценностей;

- ◆ третий и четвертый экземпляры, заверенные подписями и печатями (штампами) грузоотправителя и грузополучателя, сдаются перевозчику. Третий, служащий основанием для расчетов, перевозчик прилагает к счету за перевозку и высылает плательщику - заказчику автотранспорта, а четвертый прилагается к путевому листу и служит основанием для учета транспортной работы и начисления заработной платы водителю. Грузоотправитель при необходимости может выписывать дополнительные экземпляры товарно-транспортных накладных.

Бланк товарно-транспортной накладной можно условно разделить на три части:

- ◆ заголовочная;
- ◆ товарная;
- ◆ транспортная.

При заполнении первой части товарно-транспортной накладной указывают учетный номер плательщика налогов, код согласно общереспубликанского классификатора юридических лиц и предпринимателей грузополучателя, грузоотправителя и организации оплачивающей транспортные работы по данной накладной (заказчик). Заголовочная часть также содержит информацию о:

- ◆ наименовании и адресах организаций, производящих отгрузку (списание) и получение (оприходование) перечисленных в документе товарно-материальных ценностей, с указанием адреса, расчетного счета и наименования банка.

- ◆ дате и номере договора на поставку продукции (товара) или другого документа, являющегося основанием для отпуска продукции (товара);

- ◆ цели приобретения продукции (товара);
- ◆ адреса пунктов погрузки и разгрузки.

В товарном разделе указываются данные о наименовании, сорте, размере, артикуле, номере по прейскуранту или дате и номере протокола согласования цены, стране, откуда ввезен товар, наименовании предприятия-изготовителя Республики Беларусь, количестве каждого в отдельности вида товарно-материальных ценностей, отгружаемых грузополучателю, а также цена единицы продукции изготовителя (импортера) (отпускная, розничная); размер оптовой надбавки (наценки), торговой скидки (в %); стоимость продукции (товара), ставка налога на добавленную стоимость, сумма налога на добавленную стоимость, приходящегося на конкретный товар (груз), и стоимость товара с налогом на добавленную стоимость.

В транспортной части накладной содержится информация для учета автотранспортных, погрузочно-разгрузочных работ, определяющая взаимоотношения грузоотправителей (заказчиков автотранспорта) с перевозчиком, и служащая основой для их взаиморасчетов за оказанные транспортные услуги.

Перевозка грузов и все записи, произведенные в товарно-транспортной накладной, подтверждаются подписью грузоотправителя в строке "Сдал отправитель" и подписью водителя (экспедитора) в строке "Принял водитель (экспедитор)".

Товарная накладная выписывается отправителем в минимальном количестве, как правило, в двух экземплярах:

- ◆ первый экземпляр, заверенный подписью и печатью (штампом) отправителя и подписью доверенного должностного лица получателя, вручается указанному лицу и предназначается для оприходования товарно-материальных ценностей у получателя товара.

- ◆ второй остается у отправителя и предназначается для списания товарно-материальных ценностей.

Бланк товарной накладной на отпуск и оприходование товарно-материальных ценностей отличается от товарно-транспортной накладной отсутствием информации об осуществлении транспортировки груза (товаров).

Заполнение реквизитов товарно-транспортных и товарных накладных производится последовательно в соответствии с инструкцией утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 14 мая 2001 г. N 53.

В соответствии с этим же постановлением в случае, если специфика вида хозяйственной деятельности требует применения товарно-транспортной накладной с дополнительными реквизитами, не содержащимися в типовой форме, то министерства, ведомства, концерны могут на основе данной типовой формы разработать специализированную форму и после согласования с Министерством финансов Республики Беларусь утвердить ее.

Поэтому, а так же в связи с переходом Республики Беларусь на взимание налога на добавленную стоимость по зачетному методу Министерство сельского хозяйства и продовольствия приказом от 30 марта 2000 года №90 утвердило бланки специализированных форм товарно-транспортных и товарных накладных, используемых в зависимости от вида реализуемой продукции:

- ◆ товарно-транспортная накладная ТТН-1 (растениеводство);
- ◆ товарно-транспортная накладная ТТН-1 (молоко);
- ◆ товарно-транспортная накладная ТТН-1 (скот);
- ◆ товарно-транспортная накладная ТТН-1 (молокопродукты);
- ◆ товарно-транспортная накладная ТТН-1 (мясопродукты);
- ◆ товарно-транспортная накладная ТТН-1 (хлебопекарная продукция);
- ◆ товарно-транспортная накладная ТТН-1 (хлебопродукты);
- ◆ товарная накладная на отпуск и оприходование мясных продуктов ТН-2 (мясопродукты);
- ◆ товарная накладная на отпуск и оприходование семян овощных и кормовых культур ТН-2 (семена)
- ◆ накладная - приходный ордер на отпуск ценностей за наличный расчет РП-4.

При заполнении товарно-транспортных накладных в специализированных формах сохраняются типовые решения в содержании заголовочной части, сведений о передаче груза для перевозки, приемке его покупателями, данных по учету автотранспортных и погрузочно-разгрузочных работ. Специализированные формы товарно-транспортных и товарных накладных отличаются от типовой формы только особенностями заполнения товарного раздела «Сведения о грузе».

Товарно-транспортные накладные, товарные накладные содержат данные о сумме налога на добавленную стоимость, за исключением товарно-транспортных накладных на отправку продукции животноводства и растениеводства перерабатывающим или заготовительным организациям (ф. №№ ТТН-1 (скот), ТТН – 1 (молоко), ТТН – 1 (растениеводство)), в которых указывается только процентная ставка НДС при оформлении этих документов в сельскохозяйственных организациях. Сумма НДС по данным отгрузкам определяется перерабатывающими и заготовительными организациями в приемных квитанциях.

При отправке сортовых семян и сортового зерна с площадей апробированных посевов на каждую партию семян и зерна в зависимости от их качественных характеристик, агроном сельскохозяйственной организации составляет соответствующую документацию, подтверждающую качество реализуемой продукции и дополняющие товарно-транспортные накладные. При реализации на семена элиты и суперэлиты всех культур выписывают «Аттестат

на семена» (ф. №213) , на семена всех остальных репродукций – «Свидетельство на семена» (ф. № 215), на гибридные семена кукурузы – «Свидетельство на гибридные семена кукурузы». При отгрузке хлебопродуктов применяются: удостоверение о качестве муки (ф. № 40); удостоверение о качестве зерна (ф. 41); удостоверение о качестве комбикормов (ф. № 43); удостоверение о качестве фуража (ф. № 44);, сертификаты на жмых, зерно, крупу; свидетельство на сортовой картофель (ф. № 217). Качественные документы составляются в двух экземплярах на каждую партию товара.

При отправке животных и птицы, кроме товарно-транспортных накладных организация выписывает ветеринарное свидетельство.

На сельскохозяйственную продукцию, принятую у населения отправляемую заготовительным организациям, выписываются отдельные экземпляры товаросопроводительных документов.

Выписанные у продавца товарно-транспортные накладные бухгалтер регистрирует в накопительной ведомости учета реализации сельскохозяйственной продукции (ф. №ПЗ-8).

При реализации продукции за наличный расчет через кассу организации могут выписываться следующие документы: требования-накладные (ф. № ПЗ-б) на отпуск продукции со склада и приходный кассовый ордер (ф. №КО-1), обязательно зарегистрированный в инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь на получение денежных средств в кассу, либо накладная - приходный ордер на отпуск ценностей за наличный расчет (ф. № РП-4).

Накладная - приходный ордер на отпуск ценностей за наличный расчет (ф. №РП-4) выписывается на каждую партию реализуемого товара в трех экземплярах. Один экземпляр остается в кассе организации в подтверждения получения денежных средств за реализованную продукцию, второй - покупателю продукции, а третий служит основанием для отпуска продукции со склада и остается у заведующего складом. В заглавной части накладной-ордере указывается наименование, адрес организации-продавца, его учетный номер плательщика налогов, а также наименование (ФИО) покупателя, его адрес. В разделе характеризующем товар указывается наименование товара, сорт, размер, количество, цена, стоимость товара, в размере наименований, а также сумма налога на добавленную стоимость и общая стоимость реализованного товара с налогом на добавленную стоимость. Документ подписывают: руководитель организации, главный бухгалтер, кассир, заведующий складом, получатель продукции.

Продукты на общественное питание отпускают по требованию-накладной или по ведомости на получение горючего, смазочных материалов и продуктов со склада (ф. № ПЗ-3). Отпуск продукции работникам организации в счет оплаты труда производится на основании ведомостей, утвержденных руководителем организации и подписанных главным бухгалтером.

В подтверждение факта выполнения работ и оказания услуг сторонним организациям или отдельным лицам составляется акт о выполненных работах (оказанных услугах) произвольной формы в двух экземплярах. В акте должна содержаться информация о наименовании, объемах и сроках выполненных работ, соответствии их качества качеству, оговоренному в договоре. В случае выявления недостатков в результате работ об этом обязательно делается соответствующая запись. Акт также может содержать информацию о стоимости выполненных работ (оказанных услуг), ставке НДС, его сумме НДС и общей сумме выполненных работ (оказанных услуг) с НДС. В соответствии с договором акт может являться еще и протоколом согласования цен.

В соответствии с постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 5 июня 2003 г. N 91 «Об утверждении бланка счет-фактуры по налогу на добавленную стоимость формы СФ-1 и инструкции о порядке его заполнения (в ред. постановлений Минфина от 25.08.2003 N 120, от 21.11.2003 N 155) утвержден бланк счета-фактуры по налогу на добавленную стоимость. Данный счет-фактура является первичным учетным документом, подтверждающим выполнение работ (оказание услуг), и относится к бланкам строгой отчетности.

Счет-фактура выписывается и предъявляется продавцом (подрядчиком) работ (услуг) - плательщиком налога на добавленную стоимость, зарегистрированным в качестве налогоплательщика в налоговых органах Республики Беларусь, их покупателю (заказчику) одновременно с другими документами, которыми оформляются выполненные работы или оказанные услуги. На основании счета-фактуры покупателем осуществляется принятие к вычету сумм НДС по приобретенным на территории Республики Беларусь работам (услугам).

Для выписки счета-фактуры с применением персональных ЭВМ используются бланки строгой отчетности с указанными на них при изготовлении серий и номером счета-фактуры. Все остальные реквизиты распечатываются с помощью ЭВМ при условии их соответствия реквизитам типового бланка. Наряду с реквизитами, заполненными с применением ЭВМ, могут быть реквизиты, заполненные вручную.

В случае предварительной оплаты реализуемой продукции продавец выписывает счет, на основании которого покупатель перечисляет деньги за предстоящую отгрузку. Оплата реализованной продукции может осуществляться наличными денежными средствами, поступающими в кассу организации либо в безналичной форме. Документами, подтверждающими поступление денежных средств на расчетный счет организации являются платежные поручения, платежные требования, платежные требования-поручения, чеки и т.д., приложенные к выписке по расчетному (валютному, специальному) счету организации. При поступлении денежных средств в кассу организации выписывается приходный кассовый ордер.

Все первичные документы по учету реализации продукции, товаров, работ, услуг в бухгалтерии организации подвергаются тщательной проверке, затем их данные группируют и отражают в регистрах бухгалтерского учета.

12.3. Синтетический и аналитический учет реализации продукции, работ, услуг и прочих активов.

Счет 90 «Реализация» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с видами деятельности, указанными в уставе организации, а также для определения финансового результата по ним.

В сельскохозяйственных организациях по кредиту счета 90 «Реализация» отражается выручка от реализации продукции, а по дебету – плановая себестоимость (в течение года, когда фактическая себестоимость не выявлена) и разница между плановой и фактической себестоимостью реализованной продукции (в конце года). На счете 90 «Реализация» также учитывают операции по реализации принятых у населения продукции, скота и птицы, выращенных как по договорам, так и без договоров, а также по передаче (продаже) индивидуальных жилых домов с надворными постройками работникам организации и натуральные выдачи сельскохозяйственной продукции в счет оплаты труда.

На счете 90 «Реализация» отражаются выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг по:

- готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства сельскохозяйственных, перерабатывающих и других организаций;
- работам и услугам промышленного характера;
- работам и услугам непромышленного характера;
- покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- строительным, монтажным, проектно-изыскательским, научно-исследовательским и т.п. работам;
- товарам;
- услугам по перевозке грузов и пассажиров;
- услугам по транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
- услугам связи;
- представлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации);
- представлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это является предметом деятельности организации).

Доходами, связанными с видами деятельности, указанными в уставе организации являются выручка от реализации продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества или величине дебиторской задолженности.

Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины поступления и (или) дебиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг), либо представления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов.

При реализации продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (плату) не денежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), полученных организацией, величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется стоимостью продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией, исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров).

В случае изменения обстоятельств по договору первоначальная величина поступления и (или) дебиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего получению организацией. Стоимость актива, подлежащего получению организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется с учетом всех представленных организации согласно договору скидок (накидок). Величина поступления определяется также с учетом (увеличения или уменьшения) суммовой разницы, возникающей в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически поступившего в качестве выручки актива, выраженного в иностранной валюте (условных денежных единицах), исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этого актива, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату признания выручки в бухгалтерском учете.

Организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работ, услуг, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

Выручка от выполнения конкретной работы, оказания конкретной услуги, продажи конкретного изделия признается в бухгалтерском учете по мере готовности, если возможно определить готовность работы, услуги, изделия.

Сумма выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг отражается в бухгалтерском учете на момент ее признания в соответствии с учетной политикой организации:

- при признании в бухгалтерском учете выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг по мере отгрузки товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг (метод начисления).

При данном варианте признания выручки в бухгалтерском учете производят следующие записи:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

Кредит счета 90 «Реализация» на сумму причитающейся от покупателей выручки от реализации.

Одновременно делаются записи

Дебет счета 90 «Реализация»;

Кредит счетов 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на реализацию» на себестоимость реализованной продукции работ, услуг;

Дебет счета 90 «Реализация»;

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» на сумму исчисленных к уплате платежей в бюджет (налог на добавленную стоимость и т.д.).

Пример. Продукция отгружена покупателю. Плановая себестоимость готовой продукции – 500000 руб. Фактическая себестоимость, определенная в конце года составила 600000 руб. Договорная стоимость реализованной продукции 1000000 руб. Ставка НДС – 10%. Сумма выручки, подлежащая

оплате покупателем, составляет 1010000 руб. Организацией были произведены расходы по доставке продукции, не компенсируемые покупателем – 50000 руб.

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Реализация» на сумму начисленной задолженности покупателя по реализованной продукции - 1010000 руб.

Дебет счета 90 «Реализация»

Кредит счета 43 «Готовая продукция» на плановую себестоимость реализованной продукции - 500000 руб.

Дебет счета 44 «Расходы на реализацию»

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства» на стоимость услуг, оказанных собственным транспортом по транспортировке продукции - 50000 руб.

Дебет счета 90 «Реализация»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» на сумму начисленного налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в бюджет - 10000 руб.

Дебет счета 90 «Реализация»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» на сумму подлежащих уплате прочих налогов с выручки 3127 руб.

Дебет счета 90 «Реализация»

Кредит счета 44 «Расходы на реализацию» на сумму расходов по реализации, отнесенных на реализованную продукцию - 50000 руб.

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 90 «Реализация» на сумму калькуляционных разниц по реализованной продукции (в конце отчетного года) - 100000 руб.

Дебет счета 90 «Реализация»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» на сумму исчисленного финансового результата от реализации продукции - 346873 руб. (1010000-500000-10000-3127-50000-100000).

- при признании в бухгалтерском учете выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг по мере оплаты отгруженных товаров, продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

При данном варианте признания выручки в бухгалтерском учете делаются записи:

Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»;

Кредит счета 90 «Реализация» на сумму полученной выручки от реализации продукции, работ, услуг.

Одновременно делается запись

Дебет счета 90 «Реализация»;

Кредит счета 45 «Товары отгруженные» на себестоимость реализованных товаров, продукции, ранее отраженных как товары отгруженные.

Пример. Продукция отгружена покупателю. Плановая себестоимость готовой продукции – 500000 руб. Фактическая себестоимость, определенная в

конец года составила 600000 руб. Договорная стоимость реализованной продукции 1000000 руб. Ставка НДС – 10%. Сумма выручки, подлежащая оплате покупателем, составляет 1010000 руб. Организацией были произведены расходы по доставке продукции, не компенсируемые покупателем – 50000 руб.

Дебет счета 45 «Товары отгруженные»

Кредит счета 43 «Готовая продукция» на себестоимость продукции отгруженной покупателю – 500000 руб.

При зачислении денежных средств на счет продавца

Дебет счета 51 «Расчетный счет»

Кредит счета 90 «Реализация» на сумму полученной выручки от реализации продукции - 1010000 руб.

Дебет счета 90 «Реализация»

Кредит счета 45 «Товары отгруженные» на плановую себестоимость реализованной продукции - 500000 руб.

Дебет счета 44 «Расходы на реализацию»

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства» на стоимость услуг, оказанных собственным транспортом по транспортировке продукции 50000 руб.

Дебет счета 90 «Реализация»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» на сумму начисленного налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в бюджет 10000 руб.

Дебет счета 90 «Реализация»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» на сумму подлежащих уплате прочих налогов с выручки 3127 руб.

Дебет счета 90 «Реализация»

Кредит счета 44 «Расходы на реализацию» на сумму расходов по реализации, отнесенных на реализованную продукцию 50000 руб.

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 90 «Реализация» на сумму калькуляционных разниц по реализованной продукции (в конце отчетного года) 100000 руб.

Дебет счета 90 «Реализация»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» на сумму исчисленного финансового результата от реализации продукции 346873 руб. (1010000-500000-10000-3127-50000-100000).

Аналитический учет по счету 90 «Реализация» ведется по каждому виду реализованных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и других. Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись и по каналам реализации (продажа государству, работникам хозяйства, в торговую сеть, на колхозном рынке, выдача натурой в счет оплаты труда и прочая реализация), необходимым для управления организацией, а также по видам деятельности.

Расходы, связанные с реализацией продукции (работ, услуг), товаров и прочих материальных ценностей признаются в бухгалтерском учете:

◆ с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);

◆ путем их соответствующего распределения между отчетными периодами в случаях, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;

◆ если по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;

◆ независимо от того, в каком порядке они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;

◆ в случаях, когда возникают обстоятельства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

В аналитическом учете по счету 90 «Реализация» организации наряду со стоимостью продукции и вырученными суммами отражают ее количество и качество. По продукции, реализованной государству, на кредите счета 90 «Реализация» сельскохозяйственные организации показывают также зачетную массу.

Реализация услуг и работ на сторону, а также платных услуг населению и другие работы (перевозка грузов, переработка завозного зерна для выработки комбикорма и другой продукции и сырья), а также расходы, связанные с реализацией продукции государству, возмещаемые в установленном порядке заготовительными организациями, учитывают на отдельных аналитических счетах по видам работ и услуг. Учет расходов, возмещаемых заготовительными организациями, ведут по видам реализуемой государству продукции и отражают как прочую реализацию услуг.

При межхозяйственной кооперации и при взаимоотношениях по договору простого товарищества организации реализованную продукцию (работы, услуги), полученную от данной деятельности, учитывают отдельно от реализации продукции (работ, услуг) собственного производства на открываемых аналитических счетах к счету 90 «Реализация».

Аналитические счета по реализации могут быть сгруппированы по субсчетам, построенным в **двух вариантах** (вариант выбирается организацией самостоятельно в ее учетной политике).

При первом – типовом (общем) варианте группировки аналитических счетов к счету 90 «Реализация» могут быть открыты следующие 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» и другие.

По кредиту субсчета 90-1 «Выручка от реализации» учитываются поступления активов, признаваемые выручкой от реализации товаров, продукции, работ, услуг, если их реализация является предметом деятельности организации в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств и других, а также средства дотаций, причитающиеся к получению и (или) полученные из бюджета в связи с государственным регулированием цен и тарифов.

По дебету субсчета 90-2 «Себестоимость реализации» учитывается себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг, по которым на субсчете 90-1 «Выручка от реализации» признана выручка.

По дебету субсчета 90-3 «Налог на добавленную стоимость» учитываются начисленные суммы налога на добавленную стоимость, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг в соответствии с законодательством.

По дебету субсчета 90-4 «Акцизы» учитываются начисленные суммы акцизов, включенные в цену реализованных товаров, продукции в соответствии с законодательством.

По дебету субсчета 90-5 «Прочие налоги и сборы из выручки» учитываются начисленные суммы прочих налогов, уплачиваемых с выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг в соответствии с законодательством.

По дебету субсчета 90-6 «Экспортные пошлины» отражаются начисленные в соответствии с законодательством суммы экспортных пошлин, подлежащие перечислению в бюджет.

Субсчет 90-9 «Прибыль / убыток от реализации» предназначен для выявления финансового результата (прибыли или убытка) от реализации товаров, продукции, работ, услуг за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 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» производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 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» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка от реализации» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 «Прибыль / убыток от реализации» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Реализация» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Реализация» (кроме субсчета 90-9 «Прибыль / убыток от реализации»), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль / убыток от реализации».

При втором варианте (для сельскохозяйственных организаций) группировки аналитических счетов, к счету 90 «Реализация» могут быть открыты субсчета:

- 90-1 «Продукция растениеводства»;
- 90-2 «Продукция животноводства»;
- 90-3 «Продукция промышленных и подсобных производств»;
- 90-4 «Продукция вспомогательных, обслуживающих и других производств»;
- 90-5 «Продукция и животные населения»;
- 90-6 «Прочая продукция, товары, работы и услуги»;
- 90-9 «Прибыль / убыток от реализации» и другие.

На субсчетах 90-1 «Продукция растениеводства» и 90-2 «Продукция животноводства» отражают себестоимость реализованной продукции, а также выручку от реализации продукции.

Так же по кредиту субсчетов 90-1 «Продукция растениеводства» и 90-2 «Продукция животноводства» отражают списание продукции, отпущенной столовым, буфетам, детским учреждениям в оценке по отпускным (расчетным) ценам; стоимость продукции, выданной работникам хозяйства в счет оплаты труда; списание в подотчет материально-ответственным лицам стоимости продукции, отпущенной для реализации за наличный расчет на рынке, в ларьках и т.п.

На субсчете 90-3 «Продукция промышленных и подсобных производств» отражают себестоимость реализованной продукции промышленных и подсобных производств сельскохозяйственных организаций, а также выручку от реализации продукции.

На субсчете 90-4 «Продукция вспомогательных, обслуживающих и других производств» учитывают операции по реализации продукции (изделий), изготовленной во вспомогательных и обслуживающих производствах и хозяйствах, а также выполненных ими работ и услуг на сторону. По дебету субсчета 90-4 отражаются все расходы по реализации, по кредиту – суммы возмещения заготовительными организациями расходов организации по доставке сельскохозяйственной продукции.

На субсчете 90-5 «Продукция и животные населения» отражают реализованную сельскохозяйственную продукцию, скот и птицу, закупленные (принятые) у граждан по договорам или по их поручению для реализации.

На субсчете 90-6 «Прочая продукция, товары, работы и услуги» учитывают операции по продаже прочей продукции, товаров, работ и услуг, не вошедшие в

предыдущие счета. Например, реализация продукции (товаров) через фирменные магазины сельскохозяйственных предприятий.

Субсчет 90-9 «Прибыль / убыток от реализации» предназначен для выявления финансового результата (прибыли или убытка) от реализации товаров, продукции, работ, услуг за отчетный месяц.

Ежемесячно (ежеквартально) сопоставлением дебетового оборота и кредитового оборота по субсчетам 90-1 «Продукция растениеводства», 90-2 «Продукция животноводства», 90-3 «Продукция промышленных и подсобных производств», 90-4 «Продукция вспомогательных, обслуживающих и других производств», 90-5 «Строительно-монтажные работы», 90-6 «Продукция и животные населения», 90-7 «Прочая продукция, товары, работы и услуги» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации за отчетный месяц (квартал). Этот 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 «Реализация» (кроме субсчета 90-9 «Прибыль / убыток от реализации»), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль / убыток от реализации».

Изложенный второй вариант (для сельскохозяйственных организаций) группировки аналитических счетов к счету 90 «Реализация» и открытия субсчетов к данному счету можно использовать без применения счета 90-9 «Прибыль / убыток от реализации». При этом финансовый результат (прибыль, убыток) от реализации продукции, товаров, работ и услуг определяется ежемесячно (ежеквартально) сопоставлением дебетового оборота и кредитового оборота по субсчетам 90-1– 90-7 и отражается путем прямого отнесения с данных субсчетов на счет 99 «Прибыли и убытки». В конце года, после выявления отклонений фактической себестоимости от плановой, сельскохозяйственные организации корректируют записи по дебету счета 90 и кредиту счета 99.

Сельскохозяйственные организации синтетический учет операций, отражаемых на указанных счетах, осуществляют в журнале-ордере № 11-АПК.

Журнал-ордер № 11 АПК открывается на месяц и составляется на основании итоговых данных соответствующих регистров аналитического учета:

- «Ведомость учета реализации продукции, работ и услуг» формы № 62-АПК;
- «Реестр документов по реализации готовой продукции» формы № 63-АПК;
- «Реестр документов по реализации товарно-материальных ценностей, работ и услуг, основных средств и прочих активов» формы № 64-АПК;

- «Ведомость учета операционных и внереализационных расходов и доходов (выбытие основных средств, прочих активов и т.п.)» формы № 65-АПК.

«Ведомость учета реализации продукции, работ и услуг» ф. № 62-АПК предназначена для получения сводных данных о реализации продукции, работ и услуг в сельскохозяйственных организациях за месяц. К данной ведомости ведутся вспомогательные регистры: реестр документов по реализации готовой продукции ф. № 63-АПК, реестр документов по реализации товарно-материальных ценностей, работ и услуг, основных средств и прочих активов ф. № 64-АПК. Эти вспомогательные регистры ведутся в случаях большого количества первичных документов по реализации продукции, выполненных работ и оказанных услуг для их предварительного накопления и систематизации.

«Реестр документов по реализации готовой продукции» ф. № 63-АПК предназначен для накопления и систематизации данных о реализации продукции покупателям и другим организациям. Записи в реестре ф. № 63-АПК производятся на основании документов на отгрузку продукции в хронологическом порядке в течение месяца. На каждый вид продукции и направления реализации (продажа государству, в торговую сеть, на общественное питание, работникам хозяйства и т.п.) открывают отдельный реестр ф. № 63-АПК. В реестре отражаются качественные показатели реализуемой продукции (сорт, жирность молока, упитанность скота и т.п.), указываются заготовительные организации, номера сопроводительных документов, масса отправленной и принятой продукции, суммы к получению и даты ее оплаты.

В гр. А указывают наименование заготовительной организации (покупателя), в гр. Б – код структурного подразделения (бригада, ферма, цех и т.п.), в гр. В – показатели качества реализованной продукции (сорт, жирность молока, упитанность скота и т.п.).

В разделе «Отправлено, отпущено (в дебет счета 90 с кредита счетов)» в гр. 1-12 указывают реквизиты товарно-транспортных накладных (номер и дату выписки), количество или физическую (натуральную) массу отправленной продукции, стоимость ее, расходы на реализацию, налоги и т.п., а также корреспондирующий счет (10, 11, 20, 43 и др.).

В разделе «Принято к оплате (с кредита счета 90 в дебет счетов)» в гр. 13-19 отражают номер приемной квитанции и дату ее выписки, принятое количество продукции в трех измерителях: по натуральной массе, по расчетной массе, по цене реализации, также указываются суммы доплат, надбавок, скидок и корреспондирующий счет.

В разделе «Отметка об оплате» (гр.20-23) на основании выписок банка, приходных кассовых ордеров производят отметку об оплате реализованной продукции.

По окончании месяца в реестре ф. № 63-АПК подсчитывают итоги за отчетный месяц, группируют месячные обороты по корреспондирующим счетам и переносят в ведомость ф. № 62-АПК.

«Реестр документов по реализации товарно-материальных ценностей, работ и услуг, основных средств и прочих активов» ф. № 64-АПК используют для систематизации данных за месяц о реализации внеоборотных и прочих активов (кроме сельскохозяйственной продукции). В реестре указывается наименование заказчика (получателя, плательщика), наименование материальных ценностей, работ и услуг, код структурного подразделения, единицы измерения.

В разделе «Отправлено, отпущено, выполнено (в дебет счетов 90, 91 с кредита счетов)» в гр. 1-11 указывают дату и номер документа, количество и стоимость отпущенных товарно-материальных ценностей (запасов) или объем и стоимость выполненных работ и оказанных услуг, расходы на реализацию, налоги и т.п., с указанием корреспондирующего счета (01, 10, 11, 20, 43 и др.).

В разделе «Принято к оплате (с кредита счета 90, 91 в дебет счета ____)» в гр. 12-15 отражают дату и номер документа подтверждающего количество (объем) и стоимость фактически реализованных материальных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг, а также корреспондирующий счет.

В разделе «Отметка об оплате» (гр.16-19) на основании выписок банка, приходных кассовых ордеров производят отметку об оплате реализованных материальных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг. Записи в этом разделе производят по операциям с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с дебетуемыми счетами 50, 51,66 и др.

По окончании месяца итоговые данные из реестров ф. № 63-АПК и ф. № 64-АПК переносятся в «Ведомость учета реализации продукции, работ и услуг» ф. № 62-АПК. Учет реализации ведут в разрезе структурных подразделений. Данные о реализации основных средств и прочих активов из реестра ф. № 64-АПК переносятся в ведомость ф. № 65-АПК.

В ведомости ф. № 62-АПК производят накапливание сводных данных по количеству и стоимости за месяц по видам реализованной продукции в двух направлениях:

- по группам реализованной продукции (продукция растениеводства, животноводства, промышленных производств, обслуживающих производств, работ и услуг);
- в разрезе направлений реализации (реализация заготовительным организациям, работникам хозяйства, в торговую сеть, обслуживающим производствам и хозяйствам, на рынке и др.).

Для каждого направления реализации и группы (вида) реализованной продукции предназначен отдельный разворот ведомости, поэтому записи в ведомости ведут с применением вкладных листов. В том случае, если номенклатура реализуемой продукции не велика, учет ее можно вести на одном

развороте ведомости с выделением промежуточных итогов по каждому направлению реализации.

В гр. Б указывают код структурного подразделения, в гр. В и Г – номер реестра ф. № 63-АПК или ф. № 64-АПК, из которых перенесены итоговые данные, а если учет ведется без применения указанных реестров, то номер сопроводительного документа и дату его составления. Необходимо подсчитывать промежуточные итоговые данные по реализации в разрезе подразделений. Графы Д, Е, Ж предназначены для отражения наименования продукции, ее качественных характеристик, единицы измерения.

В разделе «Отправлено, отпущено, выполнено (в дебет счета 90 с кредита счетов)» в гр. 1-9 указывают количество и стоимость реализованной продукции с систематизацией ее по корреспондирующим счетам (10, 11, 43 и др.). В данном разделе стоимость реализованной продукции (работ и услуг) отражают в течение года по плановой себестоимости или по плановым (учетным) ценам. В конце года делают корректировочные записи.

В разделе «Принято к оплате» в гр. 10-19 отражают обороты с кредита счета 90 в дебет счетов 50, 51, 52, 57, 62, 70, 71. Показатели этого раздела заполняют на основании данных реестров ф. № 63-АПК и ф. № 64-АПК.

Обороты за месяц по количеству и ценам реализации отпущенной продукции отражают по направления реализации. При этом продукцию, реализованную заготовительным организациям, показывают в натуральной и зачетной массе (по количеству).

Итоговые данные ведомости ф. № 62-АПК ежемесячно переносятся в журнал-ордер ф. № 11-АПК.

На последней странице ведомости ф. № 62-АПК приводятся аналитические данные к счетам 90, 45, 62 в разрезе направлений реализации нарастающим итогом с начала года.

В журнале-ордере ф. № 11-АПК обороты по кредиту счета 90 «Реализация» приводят по итоговым данным ведомостей ф. № 62-АПК; по кредиту счетов 91 "Операционные доходы и расходы" и 92 "Внереализационные доходы и расходы" - на основании ведомости ф. № 65-АПК (по учету операционных и внереализационных доходов и расходов).

Итоговые суммы кредитовых оборотов счетов 42, 44, 45, 62, 90, 91, 92 в журнале-ордере ф. № 11-АПК сверяют по дебету корреспондирующих счетов с данными других регистров. По счетам: 10 "Материалы", 41 "Товары" – с данными ведомости ф. № 46-АПК (по соответствующим счетам); 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательное производство", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы" – производственных отчетов по соответствующим счетам; 44 "Расходы на реализацию" – ведомости ф. № 51-АПК; 50 "Касса" – журнала-ордера ф. № 1-АПК; 51 "Расчетный счет" – журнала-ордера ф. № 2-АПК и т.д. Итоги дебетовых оборотов в соответствующих ведомостях аналитического учета

также сверяют по кредиту корреспондирующих счетов с данными других журналов-ордеров по принадлежности.

После сверки данных по корреспондирующим счетам кредитовые обороты счетов, включенных в журнал-ордер № 11-АПК, переносят в Главную книгу.

12.4. Учет расходов по реализации.

Реализация товаров, продукции, работ, услуг связана с соответствующими расходами. В организациях, занимающихся производственной деятельностью, в соответствии с Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) (в ред. письма Минстата от 13.03.1998, Минтруда от 18.03.1998, Минфина от 12.03.1998, Минэкономики от 03.03.1998 N 72/5/77/22; приказа Минэкономики от 08.04.1999, Минстата от 15.04.1999, Минфина от 14.04.1999, Минтруда от 13.04.1999 N 28/80/85/41; постановлений Минэкономики, Минфина, Минстата, Минтруда от 10.08.2000 N 160/84/55/111; Минэкономики, Минфина, Минстата, Минтрудсоцзащиты от 04.07.2002 N 142/95/60/95; от 29.01.2003 N 34/12/16/13; от 30.12.2003 N 258/186/256/166) к расходам по реализации относят затраты связанные с упаковкой, хранением, транспортировкой до пункта, обусловленного договором, погрузкой в транспортные средства (кроме тех случаев, когда они возмещаются покупателями сверх цены за продукцию); оплатой услуг банков, иных кредитных организаций по осуществлению в соответствии с заключенными договорами факторинговых операций, в том числе разницы между суммой денежного обязательства должника и суммой, выплачиваемой фактором кредиторю (дисконт); оплатой в соответствии с заключенными договорами комиссии и поручения вознаграждения; рекламой, включая участие в выставках, ярмарках, выставках-продажах, стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами непосредственно покупателям или посредническим организациям в целях рекламы и не подлежащие возврату.

В соответствии с условиями договора, расходы по доставке продукции от поставщика к покупателю несет один из участников сделки. Так, например, если в договоре указано условие «франко-станция назначения», то расходы по доставке оплачивает поставщик и включает их в отпускную цену продукции. В случае указания в договоре условия «франко-станция отправления» поставщик оплачивает расходы только по погрузке готовой продукции и товаров, остальные расходы по перевозке несет покупатель. Условия франкировки в обязательном порядке должны указываться в товаро-транспортных накладных, выписываемых продавцом.

Расходы по реализации в сельскохозяйственных организациях подразделяют на возмещаемые и невозмещаемые. К возмещаемым относят расходы по доставке продукции и скота заготовительным организациям. В соответствии с договором консигнации заготовительные организации

возмещают поставщикам сельскохозяйственной продукции расходы по ее транспортировке, а в ряде случаев и по сортировке и затариванию. Расходы по транспортировке продукции и скота возмещаются по единым тарифам на автоперевозки исходя из зачетной массы.

Расходы по транспортировке продукции собственным автотранспортом, учтенные на счете 23 «Вспомогательные производства», подлежат оплате покупателями сверх цены готовой продукции. При этом суммы, предъявленные к оплате (включая налоги), причитающиеся за оказанные транспортные услуги, отражаются с использованием счета учета процесса реализации.

Для учета расходов, связанных с реализацией продукции (работ, услуг) типовым планом счетов предусмотрен счет 44 «Расходы на реализацию».

В организациях, осуществляющих сельскохозяйственную, промышленную и иную производственную деятельность на счете 44 "Расходы на реализацию" могут быть отражены следующие расходы:

- ◆ по организации сбыта (маркетинговые услуги);
- ◆ на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции (упаковочная бумага, древесина, шпагат, услуги своих вспомогательных цехов по изготовлению тары и упаковки, оплата затаривания и другие);
- ◆ по доставке продукции на станцию отправления; погрузка в вагоны, автомобили и другие транспортные средства;
- ◆ комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- ◆ по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее реализации и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством; 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 расходы (по анализу продукции, ее хранению, подработке, подсортировке и т.п.).

Эти расходы накапливаются на счете 43 «Расходы на реализацию» по наименованиям реализуемой продукции.

В организациях, осуществляющих снабженческую, сбытовую, торговую деятельность, оказывающих услуги по общественному питанию, на счете 44 «Расходы на реализацию» относят: расходы на перевозку, хранение товаров, оплату труда работников, расходы на социальные нужды, на содержание или аренду зданий, на рекламу, представительские и прочие расходы.

В организациях, занятых заготовлением и переработкой сельскохозяйственной продукции (свеклы, молока, шерсти, скот и птицу и др.), на счете 44 «Расходы на реализацию» могут отражаться операционные расходы; общезаготовительные расходы; расходы на содержание

заготовительных и приемных пунктов; расходы по охране; расходы на содержание скота и птицы на базах и в приемных пунктах.

По дебету счета 44 "Расходы на реализацию" учитываются суммы произведенных организацией расходов, связанных с реализацией продукции, товаров, работ и услуг, в корреспонденции с соответствующими счетами. Эти суммы списываются полностью или частично по дебету счета 90 "Реализация" и кредиту счета 44 "Расходы на реализацию".

При частичном списании в организациях, осуществляющих сельскохозяйственную, промышленную и иную производственную деятельность подлежат распределению: расходы на упаковку и транспортировку наемным транспортом (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей);

Учет на счете 44 «Расходы на реализацию» ведут по следующим субсчетам
44-1 «Коммерческие расходы»;
44-2 «Издержки обращения».

На субсчете 44-1 отражают все расходы, непосредственно связанные с упаковкой, погрузочно-разгрузочными работами и отправкой продукции в соответствии с договорами, а также другие коммерческие расходы, связанные со сбытом продукции. Коммерческие расходы, учтенные на субсчете 44-1 ежемесячно списываются комплексно без подразделения по статьям затрат на аналитические счета реализованных видов продукции (работ, услуг). Если нет возможности списать данные расходы на конкретный вид продукции (работ, услуг) производят их распределение пропорционально массе, объему, количеству, себестоимости реализованной продукции. На субсчете 44-2 организации, заготавливающие и перерабатывающие сельскохозяйственную продукцию, а также строительные организации, заготавливающие материалы и конструкции, отражают расходы по заготовке и доставке указанных ценностей в организацию до включения в фактическую себестоимость приобретения (заготовления) ценностей (при наличии в организации специального заготовительного аппарата). На этом субсчете также может аккумулироваться информация о суммах расходов на реализацию продукции в фирменной торговой сети сельскохозяйственной организации. В подразделениях сельскохозяйственных организаций, осуществляющих торговую деятельность, расходы на продажу по товарам ежемесячно списываются в дебет счета 90 «Реализация» в соответствии с действующим законодательством. Суммы несписанных расходов на реализацию, относящихся на остаток товаров на торговом складе учитывается на счете 44 «Расходы на реализацию» и переходят на следующий месяц.

Снабженческие, сбытовые, торговые организации для систематизации данных о расходах по установленной номенклатуре статей применяют **ведомость аналитического учета издержек обращения (форма № 51-АПК).**

На обратной стороне ведомости является расчет издержек обращения на остаток нереализованных товаров.

Итоговые данные указанной ведомости по окончании месяца переносят в журнал-ордер формы № 10-АПК по счету 44 .

Расходы на реализацию не имеют в балансе отдельной статьи, поэтому при заполнении баланса остаток по счету 44 на конец отчетного периода присоединяется к остатку по счету 45 «Товары отгруженные». Аналитический учет ведется по счету 44 "Расходы на реализацию" по видам и статьям расходов.

Списание расходов на реализацию в дебет счета 90 «Реализация» позволяет сформировать на нем полную фактическую себестоимость реализованной продукции.

12.5. Учет операционных доходов и расходов.

Операционными являются доходы от отдельных операций, не относящихся к видам деятельности организации, за вычетом денежных средств поступивших в составе операционных доходов суммы налога на добавленную стоимость, акцизов иных налогов и обязательных платежей, подлежащих перечислению в бюджет.

Операционные расходы представляют собой:

- ◆ затраты организации, соответствующие операционным доходам, полученным организацией в отчетном периоде;
- ◆ затраты, не приводящие к появлению в будущем экономических выгод, и признаваемые расходами в период их осуществления.

Перечень операционных доходов и расходов приведен в Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89 (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2003 г., № 104, 8/9975). В соответствии с этим документом к операционным доходам и расходам относятся:

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием (ликвидацией, списанием, передачей безвозмездно и др.) принадлежащих организации основных средств, нематериальных активов, производственных запасов, валютных ценностей, ценных бумаг и иных активов, в том числе активов, отличных от официальной валюты Республики Беларусь;

- доходы и расходы (включая амортизационные отчисления), связанные с представлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации в соответствии с законодательством (когда это не является предметом деятельности организации);

- доходы и расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других

видов интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации);

- доходы (проценты) и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций, а также доходы (проценты) и расходы по ценным бумагам (когда это не является предметом деятельности организации);

- доходы и расходы, связанные с участием организации в совместной деятельности по договору простого товарищества;

- доходы и расходы по операциям с тарой;

- доходы (проценты), полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в данном банке;

- расходы (проценты), начисленные организацией после принятия к бухгалтерскому учету приобретенных за счет краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов товарно-материальных ценностей, а также проценты по иным краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам (кроме кредитов и займов, полученных на приобретение основных средств и нематериальных активов, проценты по которым в конце года относятся на стоимость соответствующих активов);

- расходы организации по содержанию производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации, в соответствии с законодательством;

- расходы организации по содержанию мобилизационных мощностей и объектов гражданской обороны;

- расходы, связанные с аннулированием производственных заказов (договоров), прекращением производства, не давшего продукции;

- отчисления в резервы под снижение стоимости материальных ценностей; суммы восстановления резерва, созданного ранее, при продаже материальных ценностей или повышении рыночных цен;

- отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги; суммы восстановления резерва, созданного ранее, при продаже ценных бумаг или увеличении их рыночной котировки;

- отчисления в резервы по сомнительным долгам по расчетам с другими организациями, а также отдельными лицами, подлежащих резервированию в соответствии с законодательством; суммы восстановления резерва при восстановлении сомнительных долгов;

- прочие доходы и расходах, признаваемые операционными.

Для обобщения информации об операционных доходах и расходах отчетного периода предназначен счет 91 «Операционные доходы и расходы».

Аналитические счета по операционным доходам и расходам в сельскохозяйственных и других организациях АПК могут быть сгруппированы по субсчетам:

- 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» и другие.

По кредиту субсчета 91-1 «Операционные доходы» учитываются поступления активов, признаваемых операционными доходами. Сельскохозяйственные и другие организации АПК на данном субсчете отражают:

поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;

поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленных образцов и других видов интеллектуальной собственности;

поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);

прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;

проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке.

Величину операционных доходов определяют в порядке, аналогичном предусмотренному порядку определения сумм выручки от реализации продукции (работ, услуг).

Суммы, поступившие от реализации внеоборотных активов, арендной платы, платежей по лицензионным договорам за пользование объектами интеллектуальной собственности, от вкладов в уставные фонды других организаций, а также поступления от продажи иного имущества, отличного от денежных средств (кроме иностранной валюты), процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств организации, признаются в бухгалтерском учете операционными доходами при выполнении соответствующих условий:

♦ организация на основании договора или ином основании, предусмотренном законодательством, имеет право на получение дохода;

♦ сумма дохода определена в соответствии с принятой организацией учетной политикой;

◆ расходы, отражаемые как операционные определены и соответствуют полученному или подлежащему получению дохода.

При невыполнении хотя бы одного из названных условий полученные в оплату организацией денежные средства и иные активы отражаются в бухгалтерском учете организации как внереализационные доходы.

Другие доходы, признаются в качестве операционных по мере их поступления (начисления).

Операционные доходы отражаются на счетах бухгалтерского учета в соответствии с выбранной учетной политикой, при этом в учете делаются следующие записи на счетах:

◆ при признании выручки (дохода) по мере поступления денежных средств

Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», 57 «Переводы в пути», и т.д.;

Кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы» субсчет 1 «Операционные доходы» на сумму фактически поступивших сумм доходов (выручки от реализации внеоборотных активов);

◆ при признании выручки по мере отгрузки в учете делают записи:
Дебет счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

Кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы» субсчет 1 «Операционные доходы» на сумму начисленных к получению операционных доходов (задолженности покупателей по отгруженным им внеоборотным активам).

По дебету субсчета 91-2 "Операционные расходы" учитываются расходы организации, связанные с операционными доходами, и иные операционные расходы. Сельскохозяйственные и другие организации АПК на данном субсчете отражают:

остаточную стоимость активов, по которым начислялась амортизация, и фактическую себестоимость других активов, списываемых организацией;

расходы, связанные с реализацией, выбытием и прочим списанием основных средств, производственных запасов, нематериальных активов, валютных ценностей, ценных бумаг, финансовых вложений и иных активов, в том числе активов, отличных от официальной валюты Республики Беларусь;

налог на добавленную стоимость, начисленный от оборотов по реализации основных средств, нематериальных активов и прочих активов в соответствии с законодательством;

прочие расходы, признаваемые операционными.

Операционные расходы принимаются к бухгалтерскому учету в сумме соответствующих затрат, исчисленных в денежном выражении в порядке, установленном законодательством.

Операционные расходы, соответствующие операционным доходам, полученным организацией в отчетном периоде отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

Дебет счета 91 "Операционные доходы и расходы" субсчет 2 «Операционные расходы»

Кредит счетов учета внеоборотных активов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», производственных запасов 10 «Материалы» и других счетов.

Прочие операционные расходы отражаются в бухгалтерском учете организации по мере их осуществления записью

Дебет счета 91 "Операционные доходы и расходы"

Кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов.

По дебету субсчета 91-3 «Налог на добавленную стоимость» учитываются начисленные суммы налога на добавленную стоимость, уплачиваемые из поступившей суммы от продажи основных средств, нематериальных и прочих активов.

По дебету субсчета 91-4 «Прочие налоги и сборы из операционных доходов» учитываются начисленные суммы прочих налогов и сборов, уплачиваемых из операционных доходов в соответствии с законодательством.

Субсчет 91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов» предназначен для выявления сальдо операционных доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91-1 «Операционные доходы», 91-2 «Операционные расходы», 91-3 «Налог на добавленную стоимость» и 91-4 «Прочие налоги и сборы из операционных доходов» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 91-2 «Операционные доходы», 91-3 «Налог на добавленную стоимость» и 91-4 «Прочие налоги и сборы из операционных доходов» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Операционные доходы» определяется сальдо операционных доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо 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 записями на субсчет 91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов».

Аналитический учет по счету 91 «Операционные доходы и расходы» ведется по каждому их виду в «Ведомости учета операционных и внеоперационных расходов и доходов (выбытие основных средств, прочих активов и т.п.)» ф. № 65-АПК.

Построение аналитического учета операционных доходов и расходов, относящихся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Записи в ведомости ведут на основании соответствующих первичных документов. По дебету счета 91 – по данным актов приема-передачи основных средств, накладных внутрихозяйственного назначения и др., а также на основании реестров ф. № 64-АПК – при значительном числе документов и при необходимости их систематизации. По кредиту – на основании приходных кассовых ордеров, выписок банка по расчетным, валютным счетам, сличительной ведомости результатов инвентаризации основных средств, исполнительных документов и решений судебных и арбитражных органов, договоров аренды, расчетов на списание сумм амортизации по основным средствам, нематериальным активам и др., а также на основании реестров ф. № 64-АПК – при значительном числе документов.

В разделе «Отправлено, отпущено, списано» проставляются шифры счетов, корреспондирующих с дебетом счета 91, а в разделе «Сумма возмещений» – шифры счетов, корреспондирующих с кредитом счета 91.

При необходимости в ведомости можно использовать вкладной лист. При большой номенклатуре реализуемых материальных ценностей целесообразно к ведомости ф. № 65-АПК вести «Реестр документов по реализации товарно-материальных ценностей, работ и услуг, основных средств и прочих активов» ф. № 64-АПК, итоговые данные которого переносятся в ведомость ф. № 65-АПК. По окончании месяца итоговые данные ведомости ф. № 65-АПК по счету 91 «Операционные доходы и расходы» переносят в журнал-ордер ф. № 11-АПК.

На последней странице ведомости приводят аналитические данные к счету 91 в разрезе каналов выбытия нарастающим итогом с начала года.

12.6. Учет внереализационных доходов и расходов.

Перечень внереализационных доходов и расходов определен и расходы", приведен в Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. N 89. В соответствии с этим документом к внереализационным доходам и расходам относятся:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные, присужденные судом или признанные организацией-должником к получению, начисленные в момент их признания или получения;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные организацией к уплате;

- стоимость безвозмездно полученных активов: основных средств и других амортизируемых активов, в том числе полученных в качестве целевого

финансирования, - по мере начисления амортизации в сумме начисленной амортизации, иных безвозмездно полученных активов – по мере их списания на счета учета затрат на производство продукции, работ, услуг, расходы на реализацию или на операционные расходы;

- средства целевого финансирования, первоначально учтенные в качестве доходов будущих периодов, – в периоды признания расходов, на финансирование которых они предоставлены;

- принятие к учету имущества, оказавшегося в излишке по результатам инвентаризации;

- поступления в возмещение причиненных организации убытков; перечисления организацией в возмещение убытков, причиненных другим организациям;

- прибыль или убыток прошлых лет, выявленные в отчетном году;

- суммы дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания (включая ранее списанные как безнадежные), которые включаются во внереализационные доходы и расходы организации в размере ранее отраженной задолженности в бухгалтерском учете организации;

- суммы недостач, потерь и порчи активов в соответствии с законодательством;

- положительные и отрицательные курсовые разницы, возникающие при переоценке имущества и обязательств;

- суммовые разницы, возникающие в связи с погашением дебиторской, кредиторской задолженности, в том числе задолженности по полученным кредитам, полученным (выданным) займам;

- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;

- не компенсированные виновниками потери от простоев по внешним причинам;

- разницы между числящейся стоимостью акций (доли), выкупленных у акционеров, и их номинальной или продажной стоимостью при аннулировании или продаже указанных акций;

- налог на добавленную стоимость, начисленный от внереализационных доходов в соответствии с законодательством;

- сумма дооценки (уценки) активов;

- доходы, потери и расходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация, конфискация и т.п.);

- перечисление средств (взносов, выплат и т.п.) и передача имущества, выполнение работ, оказание услуг, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных, оздоровительных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера, шефской и социальной помощи и иных аналогичных мероприятий;

- расходы обслуживающих производств и хозяйств (в порядке, изложенном в пояснениях к счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»);

- прочие доходы и расходы от операций, непосредственно не связанных с производством и реализацией товаров, продукции, работ, услуг и иного имущества, признаваемые внереализационными

Внереализационные доходы признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

◆ штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков - в соответствии с принятой учетной политикой, когда:

○ судом вынесено решение об их взыскании;

○ они признаны должником, а также когда они получены от должника;

◆ суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой срок исковой давности истек, - в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек;

◆ суммы дооценки активов - в отчетном периоде, к которому относится дата проведения их переоценки;

◆ другие доходы - по мере образования, выявления, поступления.

Внереализационные расходы признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

◆ штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организации убытков в соответствии с принятой учетной политикой, когда судом вынесено решение об их взыскании, или когда они признаны организацией, или когда они фактически уплачены;

◆ суммы дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, - в отчетном периоде (месяце), в котором срок исковой давности истек;

◆ суммы уценки активов - в отчетном периоде, к которому относится дата проведения их уценки в соответствии с законодательством Республики Беларусь;

◆ иные убытки и потери - по мере их образования, выявления, перечисления.

Для обобщения информации о внереализационных доходах и расходах отчетного периода, в том числе чрезвычайных доходах и расходах, то есть о результатах от операций, непосредственно не связанных с производственной деятельностью организации предназначен счет 92 «Внереализационные доходы и расходы». К данному счету могут быть открыты 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» и другие.

По кредиту субсчета 92-1 «Внереализационные доходы» учитываются поступления активов, признаваемых внереализационными, в том числе связанных с чрезвычайными обстоятельствами. Сельскохозяйственные организации и другие организации АПК на данном субсчете отражают: штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения; поступления в возмещение причиненных организации убытков; прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году; суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, курсовые разницы; сумму дооценки активов (за исключением внеоборотных активов); прочие внереализационные доходы. При этом в бухгалтерском учете делают записи:

Дебет счета 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 98 «Доходы будущих периодов» и т.д.

Кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы»

По дебету субсчета 92-2 «Внереализационные расходы» учитываются расходы организации, признаваемые внереализационными, в том числе связанные с чрезвычайными обстоятельствами. Сельскохозяйственные организации и другие организации АПК на данном субсчете отражают: штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров учитываются расходы организации, признаваемые внереализационными, в том числе связанные с чрезвычайными обстоятельствами.

На сумму понесенных расходов, в бухгалтерском учете делают записи:

Дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы»

Кредит счетов 51 «Расчетный счет», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.д.

По дебету субсчета 92-3 «Налог на добавленную стоимость» учитываются начисленные суммы налога на добавленную стоимость, уплачиваемые из внереализационных доходов в соответствии с законодательством.

По дебету субсчета 92-4 «Прочие налоги и сборы из внереализационных доходов» учитываются начисленные суммы прочих налогов и сборов, уплачиваемых из внереализационных доходов в соответствии с законодательством.

Субсчет 92-9 «Сальдо внереализационных доходов и расходов» предназначен для выявления сальдо внереализационных доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 92-1 «Внереализационные доходы», 92-2 «Внереализационные расходы», 92-3 «Налог на добавленную стоимость» и 92-4 «Прочие налоги и сборы из внереализационных доходов» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 92-2 «Внереализационные расходы», 92-3 «Налог на добавленную стоимость» и 92-4 «Прочие налоги и сборы из внереализационных доходов» и кредитового оборота по субсчету 92-1

«Внереализационные доходы» определяется сальдо внереализационных доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 92-9 «Сальдо внереализационных доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 92 «Внереализационные доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 92 «Внереализационные доходы и расходы» (кроме субсчета 92-9 «Сальдо внереализационных доходов и расходов»), закрываются внутренними записями на субсчет 92-9 «Сальдо внереализационных доходов и расходов».

Аналитический учет по счету 92 «Внереализационные доходы и расходы» ведется по каждому их виду в ведомости аналитического учета ф. 65-АПК. Построение аналитического учета внереализационных доходов и расходов, относящихся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции. Записи в ведомости делают аналогично записям по счету 91 «Операционные доходы и расходы». По окончании месяца итоговые данные ведомости ф. № 65-АПК по счету 92 «Внереализационные доходы и расходы» переносят в журнал-ордер ф. № 11-АПК.

12.7. Учет недостач, потерь и порчи материальных ценностей.

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» (в ред. Закона РБ от 25.06.2001 № 42-3) ст. 12. сельскохозяйственные организации с целью обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств.

Инвентаризация имущества и финансовых обязательств - это проверка и документальное подтверждение фактического наличия имущества и финансовых обязательств, выявление отклонений от учетных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета.

Проведение инвентаризации обязательно:

при передаче имущества государственного унитарного предприятия в аренду, его купле-продаже;

при реорганизации или ликвидации (упразднении) организации;

перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;

при смене руководителя организации и (или) материально ответственных лиц;

при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества;

в случае возникновения непреодолимой силы, то есть чрезвычайных и непредотвратимых при данных условиях обстоятельств;

в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Порядок проведения инвентаризаций регулируется Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Министерством финансов Республики Беларусь от 05.12.1995 № 54.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. Персональный состав инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. В ее состав включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.). Документ о составе комиссии (приказ, постановление, распоряжение) регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации. Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально ответственных лиц.

Результаты проводимых инвентаризаций оформляются сличительными ведомостями и актом инвентаризации. Сличительные ведомости составляются по имуществу, при инвентаризации которого выявлены отклонения от учетных данных. В них отражаются результаты инвентаризации, то есть расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей. Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

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

- ◆ излишек имущества в соответствии с решением руководителя организации приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, а соответствующая денежная сумма относится на финансовые результаты;

- ◆ недостача имущества и (или) его порча в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, в соответствии с решением руководителя организации списывается на себестоимость продукции (работ, услуг). Убыль ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостач ценностей излишками по пересортице. В том случае, если после зачета по пересортице, проведенного в установленном порядке, все же оказалась недостача ценностей, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию ценностей, по которому установлена недостача. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм;

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

порчи в соответствии с решением руководителя организации списываются на финансовые результаты.

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

Списание недостач и порчи ценностей сверх норм естественной убыли должно быть дополнительно документально оформлено. В документах, представляемых для оформления недостач ценностей и порчи сверх норм естественной убыли, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, либо заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.)

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах. В том случае, когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, эта разница в стоимости относится на виновных лиц.

Если конкретные виновники пересортицы не установлены, то суммовые разницы рассматриваются как недостачи сверх норм убыли и списываются за счет прибыли. На разницу в стоимости от пересортицы в сторону недостачи, образовавшейся не по вине материально ответственных лиц, в протоколах инвентаризационной комиссии должны быть даны исчерпывающие объяснения о причинах, по которым такая разница не отнесена на виновных лиц.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации - в годовом бухгалтерском отчете. Для отражения движение сумм по недостачам, хищениям и потерям от порчи материальных и иных ценностей, включая денежные средства, выявленным в процессе их заготовления, хранения и реализации, независимо от того, подлежат ли они отнесению на счета затрат на производство (расходов на реализацию) или виновных лиц используется счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Потери ценностей в результате стихийных бедствий на счете 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" не отражаются. Такие потери относятся на внереализационные расходы отчетного года.

По дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" отражаются:

- ◆ по недостающим (похищенным) или полностью испорченным товарно-материальным ценностям - их фактическая себестоимость;

- ◆ по недостающим (похищенным) или полностью испорченным основным средствам - их остаточная стоимость (первоначальная стоимость за минусом суммы начисленной амортизации);

- ◆ по частично испорченным материальным ценностям - сумма определившихся потерь.

По кредиту счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" отражается списание учтенных ранее:

- ◆ сумм недостач и порчи ценностей в пределах норм естественной убыли (величин, предусмотренных в договоре). При этом биологические потери при хранении сельскохозяйственной продукции в пределах норм естественной убыли списывают со счета 94 путем распределения (пропорционально списанному количеству) по основным каналам движения продукции;

- ◆ сумм недостач ценностей сверх норм (величин) убыли, потерь от порчи, а также похищенных ценностей;

- ◆ сумм недостач ценностей сверх норм (величин) убыли и потерь от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников;

- ◆ сумм недостач товарно-материальных ценностей, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков.

По кредиту счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" отражаются суммы в размерах и величинах, принятых на учет по дебету указанного счета. При этом на счета учета затрат на производство, счет 44 "Расходы на реализацию", списываются недостающие или испорченные материальные ценности по их фактической себестоимости.

В соответствии с действующим налоговым законодательством недостача, хищение и порча товаров, недостача основных средств, нематериальных активов и объектов незавершенного капитального строительства признаются оборотами по реализации, а поэтому подлежат обложению налогом на добавленную стоимость. Поскольку недостачи в пределах норм естественной убыли относятся на себестоимость продукции (работ, услуг), они не должны включаться в обороты по реализации, подлежащие налогообложению.

Порядок выявления и источники списания потерь при транспортировке определяются Положением о приемке товаров по количеству и качеству, утвержденным постановлением Кабинета Министров Республики Беларусь от 26.04.1996 №285. 12. В случае выявления недостачи товара или его ненадлежащего качества, при необходимости составляется двусторонний акт, в обязательном присутствии представителя продавца.

В случае выявления недостач, хищений и порчи материальных ценностей при приемке их от поставщиков в учете делаются следующие записи:

Дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

Кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" на сумму недостачи в пределах норм естественной убыли (величин, предусмотренных в

договоре), если при приемке ценностей, поступивших от поставщиков, выявляется недостача или порча;

Дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет "Расчеты по претензиям")

Кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" на сумму потерь сверх норм естественной убыли (величин, предусмотренных в договоре), предъявленную поставщикам или транспортной организации.

В случае отказа судом взыскания сумм потерь:

Дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

Кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет "Расчеты по претензиям") на сумму потерь, ранее учтенную на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В соответствии с трудовым кодексом Республики Беларусь (ст. 120) работник может быть привлечен к материальной ответственности при одновременном наличии следующих условий:

- 1) ущерб, причиненного нанимателю при исполнении трудовых обязанностей;
- 2) противоправности поведения (действия или бездействия) работника;
- 3) прямой причинной связи между противоправным поведением работника и возникшим у нанимателя ущербом;
- 4) вины работника в причинении ущерба.

Работники несут материальную ответственность в полном размере ущерба, причиненного по их вине нанимателю, в случаях, когда:

1) между работником и нанимателем заключен письменный договор о принятии на себя работником полной материальной ответственности за необеспечение сохранности имущества и других ценностей, переданных ему для хранения или для других целей;

2) имущество и другие ценности были получены работником под отчет по разовой доверенности или по другим разовым документам;

3) ущерб причинен преступлением. Освобождение работника от уголовной ответственности по нереабилитирующим основаниям не освобождает его от материальной ответственности;

4) ущерб причинен работником, находившимся в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;

5) ущерб причинен недостачей, умышленным уничтожением или умышленной порчей материалов, полуфабрикатов, изделий (продукции), в том числе при их изготовлении, а также инструментов, измерительных приборов, специальной одежды и других предметов, выданных нанимателем работнику в пользование для осуществления трудового процесса;

6) ущерб (с учетом неполученных доходов) причинен не при исполнении трудовых обязанностей.

Работники, как правило, несут полную материальную ответственность за ущерб, причиненный по их вине нанимателю. При этом работник,

причинивший ущерб, может добровольно возместить его полностью или частично. С согласия нанимателя работник может передать для возмещения причиненного ущерба равноценное имущество или исправить поврежденное.

Возмещение ущерба работниками в размере, не превышающем среднего месячного заработка, производится по распоряжению нанимателя путем удержания из заработной платы работника. В остальных случаях возмещение ущерба производится в судебном порядке.

Пример. В результате инвентаризации готовой продукции, находящихся в подотчете у материально ответственного лица выявлена недостача на сумму 100000 руб. и излишек ценностей на сумму 55000 руб. В соответствии с произведенными расчетами недостача в пределах норм естественной убыли составила 10000 руб. Недостача на сумму 25000 произошла в результате пересортицы продукции и может быть уменьшена за счет выявленного излишка. В бухгалтерском учете следует сделать следующие записи:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит счета 43 «Готовая продукция» на сумму выявленной недостачи в учетных ценах – 100000 руб.

Списание естественной убыли должно производиться на основании расчета, составленного бухгалтером при участии материально ответственного лица и утвержденного руководителем организации, так как естественная убыль материальных ценностей должна быть списана в фактических размерах, но не выше установленных норм. При несоблюдении данного требования нормы естественной убыли не применяются.

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» на сумму недостачи в пределах норм естественной убыли в учетных ценах. – 10000 руб.

При определении фактической себестоимости готовой продукции (в конце года) на сумму калькуляционной разницы по данной недостаче необходимо сделать запись:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 20 «Основное производство»

Дебет счета 43 «Готовая продукция»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» на сумму уменьшения недостачи при проведении взаимозачета в соответствии с законодательством – 25000 руб.

Дебет счета 43 «Готовая продукция»

Кредит счета 92 «Внерезультационные доходы и расходы» на оставшуюся после взаимозачета сумму излишка готовой продукции – 30000 руб.

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» на сумму исчисленного налога на добавленную стоимость по недостаче готовой продукции в соответствии с законодательством 11700 руб.

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет

«Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» на сумму недостачи, отнесенную на виновное лицо – 76700 руб.

С виновных лиц взыскивается стоимость недостающих или похищенных товарно-материальных ценностей в соответствии с законодательством.

Разница между стоимостью недостающих ценностей, зачисленной на счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", и их стоимостью, отраженной на счете 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей", относится в кредит счета 98 "Доходы будущих периодов" (субсчет 4 "Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц и балансовой стоимостью по недостачам ценностей"). По мере взыскания с виновного лица причитающейся с него суммы указанная разница отражается по дебету счета 98 "Доходы будущих периодов" (субсчет 4 "Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей") в корреспонденции с кредитом счета 92 "Внереализационные доходы и расходы".

Недостачи ценностей, выявленные в отчетном году, но относящиеся к прошлым отчетным периодам, признанные материально ответственными лицами или на которые имеются решения судебных органов о взыскании с виновных лиц, отражаются по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов". Одновременно на эти суммы дебетуется счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет "Расчеты по возмещению материального ущерба") и кредитуется счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". По мере погашения задолженности кредитуется счет 92 "Внереализационные доходы и расходы" и дебетуется счет 98 "Доходы будущих периодов".

Аналитический учет по счету 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» ведется в ведомости учета недостач и потерь (форма № 54-АПК). Записи по дебету этого счета с указанием корреспондирующих счетов производят по каждому материально-ответственному лицу на основании первичных документов, сгруппированных в отчете о движении продуктов и материалов, по следующим показателям: суммы выявленных недостач и хищений, суммы потерь от порчи и повреждения ценностей, перечисленные суммы с других счетов (графы 2, 3, 4).

По кредиту счета 94 записи в ведомость производят по следующим направлениям: отнесение недостач и порчи ценностей на виновных лиц (графа 6), списание за счет прочих доходов (по суммам растрат и хищений при отсутствии конкретных виновных лиц) (графа 7), отнесение на затраты производства или издержки обращения (графы 8, 9, 10) – в пределах норм естественной убыли при хранении или реализации, от падежа животных на выращивании и откорме; по недостачам и потерям при отсутствии конкретных виновных лиц или сверх норм естественной убыли (графа 11). В графе 12 записывают суммы (или часть суммы) недостач и хищений, во взыскании

которых отказано судом, отнесенные в установленном порядке на убытки. Имеющие место суммы недостач, потерь и хищений, отнесенные на себестоимость продукции, отражают в графе 13 ведомости.

По каждому должнику выводят остаток (графа 15) на конец месяца путем прибавления к остатку на начало месяца (графа 1) выявленной суммы в отчетном месяце (графа 5) и вычитания списанных сумм (графа 14). Из общей суммы долга на конец месяца по каждой строке (должнику) выделяют суммы, не переданные в судебные органы (из них – за прошлые годы), о чем делают отметку на поле бланка ведомости.

12.8. Учет резервов предстоящих расходов.

Исходя из действующего законодательства и в соответствии с учетной политикой организации могут формировать различные виды резервов:

- ◆ по сомнительным долгам;
- ◆ под снижение стоимости материальных ценностей;
- ◆ под обесценивание вложений в ценные бумаги;
- ◆ на предстоящую оплату отпусков работникам;
- ◆ на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание своей продукции, отгруженной потребителям;
- ◆ расходов на ремонт основных средств;
- ◆ на выплату вознаграждения по итогам работы за год;
- ◆ затрат на рекультивацию земель и осуществление других природоохранных мероприятий;
- ◆ затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- ◆ прочие резервы, в части, не противоречащей законодательству Республики Беларусь.

Некоторые виды резервов образуют группу так называемых оценочных резервов (по сомнительным долгам, под обесценивание вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей». Они создаются за счет операционных доходов и расходов. Порядок их создания и использования (счета 14, 59, 63 соответственно) был описан ранее.

Значительная часть резервов образуется за счет себестоимости продукции (работ, услуг). В их состав входят резервы на следующие цели:

- предстоящей оплаты отпусков (включая отчисления на социальное страхование);
- предстоящих затрат на ремонт арендованных основных средств, производимый по условиям договора за счет средств арендатора;
- на выплату один раз в год вознаграждения за выслугу лет;
- предстоящих затрат на ремонт основных средств, когда ремонт производится неравномерно на протяжении года;

- предстоящих затрат на восстановление износа и ремонт шин транспортных средств (покрышки, камеры, ободные ленты);
- производственных затрат на подготовительные работы в сезонных отраслях промышленности;
- предстоящих затрат на ремонт предметов проката;
- предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- на гарантийный ремонт, гарантийное обслуживание и предпродажную подготовку;
- прочих резервов.

Во всех этих и других случаях формирование резервов осуществляется с целью равномерного включения расходов и платежей в издержки производства.

Порядок резервирования сумм за счет текущих издержек регулируется соответствующим законодательством. В учете движение сумм таких резервов отражается с использованием счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

Резервирование тех или иных сумм отражается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство и расходов на реализацию.

Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется методом "красное сторно" или дополнительной записью.

К счету 96 «Резервы предстоящих расходов» могут быть открыты субсчета:

- 96-1 «Резерв на оплату отпусков»;
- 96-2 «Резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год»;
- 96-3 «Резервы на ремонт и гарантийное обслуживание»;
- 96-4 «Прочие резервы».

На субсчете 96-1 учитывают резерв на покрытие предстоящих расходов на оплату отпусков, если учетной политикой предусмотрено создание такого резерва. Резерв на оплату отпусков образуется ежемесячно путем умножения фактически начисленной работникам заработной платы и процента, исчисленного соотношением годовой плановой суммы на оплату отпусков к общему плановому фонду заработной платы рабочих. Фактические расходы и платежи, на которые был ранее образован резерв, относятся в дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции с кредитом счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

На субсчете 96-2 отражают зарезервированные средства на выплату соответствующим категориям работников предусмотренного действующими нормативными актами вознаграждения за выслугу лет. Размеры предстоящих на год выплат (и соответственно отчислений) определяют исходя из установленного размера выплат за стаж работы соответствующим категориям

работников. На субсчете 96-2 отражают также зарезервированные средства на выплату вознаграждений по итогам работы за год. Использование средств данного резерва отражается по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции с кредитом счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

На субсчете 96-3 организации с сезонным характером ремонтных работ с целью равномерного включения затрат в издержки производства отражают создание резерва на ремонт основных средств за счет резервирования средств. На данном субсчете также учитывают создание и использование резервов предстоящих затрат по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката, на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание объектов.

Порядок резервирования сумм отчислений на ремонт предметов проката устанавливается отраслевыми инструкциями министерств и ведомств.

Резерв на текущий ремонт (когда он осуществляется неравномерно) устанавливается в размере, приходящемся на отчетный период, исходя из сметной стоимости ремонта.

Средства для осуществления предстоящих затрат на восстановление износа и ремонт автомобильных и троллейбусных шин резервируют ежемесячно согласно данным о фактическом пробеге эксплуатируемых шин (включая шины, восстановленные методом наложения протектора) по нормам и в порядке, установленном законодательством.

Предстоящие затраты на капитальный ремонт арендованных основных средств подлежат ежемесячному резервированию равными долями, исходя из его сметной стоимости и предусмотренного договором срока аренды.

Использование сумм созданного на данные цели резерва в учете отражаются записью:

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства» и др.

На субсчете 96-4 сельскохозяйственные и другие организации отражают создание и использование резервов: производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером работы. Резерв на затраты по подготовительным работам рекомендуется создавать организациям по переработке сельскохозяйственной продукции с резко выраженным сезонным характером производства в порядке, установленном отраслевыми инструкциями министерств и ведомств.

Использование данного резерва отражается записью

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит счета 20 «Основное производство».

Аналитический учет по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» ведется по отдельным резервам на обратной стороне журнала-ордера формы № 10-АПК в таблице «Аналитические данные» по счету 96 «Резервы предстоящих

расходов». Обороты за отчетный месяц по кредиту счета приводят из сводного производственного отчета по организации в целом, а по дебету счетов – на основании данных журнала-ордера формы № 10-АПК и прилагаемых к нему соответствующих листков-расшифровок, других журналов-ордеров и ведомостей, в которых имеются записи по дебету этого счета.

Записи по счету 96 производят за отчетный месяц и нарастающим итогом с начала года по видам резервов. Ежемесячно по счету выводят остаток на начало и конец месяца.

12.9. Учет расходов будущих периодов.

В соответствии с основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), затраты на производство продукции включаются в себестоимость ого отчетного периода, к которому они относятся, не зависимо от времени их оплаты – предварительной (арендная плата и т.д.) или последующей (оплата отпусков работников и т.д.). Таким образом, расходы признаются в том отчетном периоде, в котором были признаны соответствующие им доходы, независимо от времени фактического поступления денежных средств в оплату реализованных товаров, продукции, работ, услуг (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

К расходам будущих периодов, могут относиться:

- расходы, связанные с подготовительными к производству работами в сезонных отраслях промышленности;
- расходы, связанные с освоением и подготовкой производств новых видов продукции и технологических процессов в тех случаях, когда они не финансируются за счет специальных источников;
- расходы на освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы);
- расходы по горно-подготовительным работам;
- расходы на рекультивацию земель;
- единовременные затраты по массовому набору рабочих при организации или при расширении производства (строительства);
- затраты по капитальному ремонту арендованных основных средств, производимые за счет средств арендатора;
- расходы по неравномерно производимому ремонту основных средств;
- суммы арендной платы, уплаченные за последующий период;
- суммы подписки на специальную литературу и другие.

В сельском хозяйстве к расходам будущих периодов также относят:

- затраты по устройству некапитальных сооружений и временных приспособлений для нужд производства (летние лагеря и загоны для животных, расходы по устройству сооружений для силосования, сенажирования и других сооружений и приспособлений);

- 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.

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 расходы по промышленной переработке сырья в соответствии с плановыми расчетами по их распределению.

Характеристика расходов будущих периодов по подготовительным к производству работам, по освоению новых видов продукции, по горно-подготовительным работам, по заготовке, переработке сельскохозяйственной продукции в межсезонный период и т.п., а равно порядок и сроки списания всех этих расходов на соответствующие счета учета затрат устанавливаются в отраслевых инструкциях министерств и ведомств.

Для учета расходов будущих периодов типовым планом счетов предусмотрен счет 97 «Расходы будущих периодов». На нем отражаются расходы, которые произведены в данном отчетном периоде, но относятся к будущим отчетным периодам, определяемым соответствующими службами предприятия либо нормативными правовыми актами.

По расходам будущих периодов, связанным с производством работ, предварительно не накапливаемым на каком-либо другом счете, учет организуется по статьям расходов.

Ученные на счете 97 «Расходы будущих периодов» производственные расходы списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на реализацию» и других равными частями согласно утвержденной учетной политике организации.

По отдельным видам производственных расходов списание их на счета учета затрат может производиться в следующем порядке:

- ◆ расходы будущих периодов по организованному набору рабочих списываются на издержки ежемесячно в размерах, предусмотренных по соответствующей смете расходов;

- ◆ расходы будущих периодов по капитальному ремонту арендованных основных средств, производимому по условиям договора за счет арендатора, списываются ежемесячно на счет 96 «Резервы предстоящих расходов» в пределах имеющегося резерва на этот ремонт,

- ◆ расходы будущих периодов по капитальному ремонту арендованных основных средств, производимому за счет арендодателя - на счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», но в пределах начисленной в пользу арендодателя арендной платы.

- ◆ расходы будущих периодов по неравномерно производимому текущему ремонту основных средств (предусмотренному по смете на год),

числящиеся на счете 97 «Расходы будущих периодов», списываются на счет 96 «Резервы предстоящих расходов» в пределах числящегося резерва. На счете 97 на конец отчетного года затраты по текущему ремонту не могут быть оставлены. При недостаточности резерва произведенные затраты по текущему ремонту должны быть включены в издержки производства (обращения).

◆ расходы будущих периодов по предварительно оплаченным суммам подписки на научно-техническую литературу, арендной платы и т.д. списываются ежемесячно на издержки производства или обращения равномерными долями в течение срока, к которому относятся те или иные расходы.

Счет 97 «Расходы будущих периодов» имеет переходящее сальдо на конец отчетного периода.

Аналитический учет расходов будущих периодов осуществляется в производственном отчете по видам затрат (ф. № 18ж). В данном регистре учет ведется по каждому объекту учета. Затраты группируются в соответствии с номенклатурой статей, предусмотренной сметами или установленными организацией. Данные производственного отчета в конце отчетного периода переносятся в журнал-ордер № 10-АПК.

12.10. Учет доходов будущих периодов.

Доходами будущих периодов считаются доходы, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, а также суммы предстоящих поступлений задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью ценностей, принятой к бухгалтерскому учету при выявлении недостачи и порчи. К доходам, полученным (начисленным) в отчетном периоде, но относящимся к будущим отчетным периодам, относятся: арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи и другие. Данные доходы учитываются на одноименном счете 98.

В соответствии с типовым планом счетов 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 по недостачам ценностей» и другие.

По кредиту субсчета 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» учитывается движение таких доходов будущих периодов, как арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, перевозки пассажиров по месячным или квартальным билетам и т.д. В учете данные операции отражаются:

Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», и т.д.

Кредит счета 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» на суммы полученных доходов, относящихся к будущим периодам

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» на суммы начисленных платежей в счет доходов будущих периодов

При наступлении отчетного периода, к которому относятся эти доходы, их отражают:

Дебет счета 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»

Кредит счетов 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы».

Аналитический учет по субсчету 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» ведется по каждому виду доходов.

По кредиту субсчета 98-2 «Безвозмездные поступления» в корреспонденции с дебетом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и другими отражается рыночная стоимость активов, полученных безвозмездно, а в корреспонденции с дебетом счета 86 «Целевое финансирование» - сумма бюджетных средств, направленных коммерческой организацией на финансирование расходов. Суммы, учтенные на субсчете 98-2 «Безвозмездные поступления», списываются с этого счета в кредит счета 92 «Внерезультативные доходы и расходы»:

по безвозмездно полученным (в том числе в порядке целевого финансирования) основным средствам - по мере начисления амортизации;

по иным безвозмездно полученным материальным ценностям - по мере списания на счета учета затрат на производство (расходов на реализацию);

по денежным средствам, полученным безвозмездно и в порядке целевого финансирования на текущие расходы, - в периоды признания расходов, на финансирование которых они предоставлены.

Аналитический учет по субсчету 98-2 «Безвозмездные поступления» ведется по каждому безвозмездному поступлению ценностей.

По кредиту субсчета 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы» отражаются суммы недостач ценностей, выявленных за прошлые периоды (до отчетного года), признанных виновными лицами, или суммы, присужденные к взысканию с них судом. В учете делают следующие записи:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит счета 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы» на размер недостач признанных виновными лицами или присужденных ко взысканию судом.

Одновременно на эти суммы

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»)

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

По мере погашения задолженности по недостачам

Кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» (прибыли прошлых лет, выявленные в отчетном году)

Дебет счета 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы».

Субсчет 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающих ценностей» используется для отражения разницы между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающих ценностей.

В соответствии с постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 13 января 2003 г. N 22 "О размере вреда, причиненного государственному имуществу" (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2003 г., N 7, 5/11791) Министерство финансов Республики Беларусь и Министерство экономики Республики утвердили Инструкцию 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 (Постановлением Минюста и Минфина Республики Беларусь от 24 марта 2003 г. N 39/69).

Определение размера причиненного государственному имуществу вреда осуществляется следующим образом:

- ◆ если утраченное государственное имущество относится по установленной законодательством классификации к основным средствам - по первоначальной (восстановительной) стоимости в соответствии с правилами переоценки стоимости основных средств на дату составления акта проверки (ревизии) о взыскании вреда за вычетом фактически произведенных амортизационных отчислений по данному имуществу;

- ◆ если утраченное государственное имущество относится к сырью, материалам и другому аналогичному имуществу (товарно-материальным ценностям):

- по стоимости приобретенного организацией имущества, идентичного утраченному, на дату составления акта проверки (ревизии);

- при отсутствии у организации имущества, указанного в подпункте 8.2.1 настоящего пункта, или если стоимость имущества, идентичного утраченному, меньше цен, сложившихся на товарном рынке Республики Беларусь, - исходя из сформированных иными продавцами цен на имущество, идентичное утраченному организацией, на дату составления акта проверки (ревизии), если иное не установлено законодательством;

○ при отсутствии имущества, указанного в подпунктах 8.2.1 и 8.2.2 настоящего пункта, - исходя из сформированных иными продавцами цен на имущество, аналогичное утраченному организацией;

◆ если утраченное государственное имущество относится к готовой продукции или товарам для продажи - по ценам, установленным организацией для продажи идентичного или аналогичного имущества, которое было утрачено, товарам для продажи на дату составления акта проверки (ревизии);

◆ размер возмещения вреда организацией, являющейся коммерческой, подлежит увеличению на сумму налогов, подлежащих уплате организацией при выбытии имущества вследствие утраты, хищения, повреждения (порчи), недостачи в порядке, установленном законодательством;

◆ определение размера вреда в виде ухудшения характеристики государственного имущества, в том числе в случае его разукрупнения, расходования с нарушением законодательства или повреждения, порчи, при которых по решению организации возможно восстановление характеристик имущества, осуществляется исходя из стоимости указанного восстановления (ремонта, необходимого комплектования и т.п.);

◆ при невзыскании, занижении, недовзыскании арендной платы за сданные организацией в аренду, в том числе без заключения договора аренды, общественные, административные переоборудованные производственные здания, помещения, сооружения, оборудование, транспортные средства, а также производственные здания, сооружения и помещения, находящиеся в государственной собственности, размер вреда определяется в соответствии с суммой, установленной договором либо законодательством;

◆ при неуплате организацией арендаторами или иными пользователями коммунальных и других видов услуг размер вреда определяется исходя из тарифов, установленных законодательством на дату составления акта проверки (ревизии);

◆ при хищении, недостаче, расходовании с нарушением законодательства или излишней выплате иностранной валюты сумма вреда рассчитывается в белорусских рублях по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату составления акта проверки (ревизии);

◆ при хищении или недостаче всех видов билетов, талонов, абонементов и других документов, предназначенных для расчетов за услуги, размер вреда определяется исходя из номинальной стоимости, указанной на аналогичном документе, на день составления акта проверки (ревизии);

◆ при хищении или иной недостаче ценных бумаг подлежит возмещению вред, размер которого определяется на дату составления акта проверки (ревизии) в соответствии с Положением об оценке стоимости акций

и облигаций, утвержденным Комитетом по ценным бумагам при Министерстве финансов Республики Беларусь от 16 декабря 1997 г. (Бюллетень нормативно-правовой информации, 1998 г., N 2), а в отношении государственных ценных бумаг и ценных бумаг Национального банка Республики Беларусь - в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

В учете данные операции отражаются следующим образом:

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»)

Кредит счета 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающих ценностей» отражается разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающих ценностей.

Дебет счета 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающих ценностей»

Кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» по мере погашения виновным лицом сумм ущерба на сумму дохода относящегося к отчетному периоду.

Для учета операций по счету 98 «Доходы будущих периодов» применяют журнал-ордер ф. № 15-АПК. Записи в журнале-ордере производят в хронологическом порядке на основании первичных документов. Операции в корреспонденции со счетами 50 и 51 записывают итогами за месяц по данным соответствующих разделов дебетовых оборотов журналов-ордеров ф. № 1-АПК и 2-АПК.

В журнале-ордере ф. № 15-АПК ведут учет операций по кредиту счетов 99 "Прибыли и убытки", 98 "Доходы будущих периодов", 84 "Нераспределенная прибыль (непокрыты убыток)". Для записей сумм по каждому счету в журнале-ордере выделяется отдельный раздел.

В разделе 2 журнала-ордера учитывают операции по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции с дебетуемыми счетами: 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Основанием для записей являются решения суда или обязательства виновных лиц о возмещении сумм ущерба, сличительные ведомости результатов инвентаризации, бухгалтерские справки и другие документы.

Аналитический учет операций по счету 98 ведут в специальной таблице «Аналитические данные к счету 98 «Расходы будущих периодов». Таблица построена в форме оборотной ведомости. По каждой позиции аналитического учета к счету 98 «Расходы будущих периодов» отражают сальдо на начало месяца, обороты за месяц по дебету и кредиту и сальдо на конец месяца. Месячные итоги кредитовых оборотов, отраженные в таблице аналитических

данных, должны соответствовать итогам кредитовых оборотов счета 98 в третьем разделе журнала-ордера.

При небольшом числе операций один бланк журнала-ордера №15-АПК можно использовать в течение нескольких месяцев с выведением промежуточных итогов за каждый месяц.

12.11. Учет прибылей и убытков.

Финансовый результат хозяйственной деятельности организации определяется показателем прибыли или убытка, формируемым в течение календарного (отчетного) года. Содержание конечного финансового результата раскрыто на рисунке 12.1. Он включает в себя финансовый результат от реализации продукции, товаров (работ, услуг), основных средств и иного имущества организации, операционных и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму операционных и внереализационных расходов.



Рис.12.1. Финансовый результат деятельности организации.

Полученный организацией за отчетный период финансовый результат как конечный результат финансово-хозяйственной деятельности организации означает балансовую прибыль или убыток. Он оказывает влияние на изменение собственного капитала организации за отчетный период. Формирование финансового результата осуществляется накопительным путем в течение всего года на счете 99 «Прибыли и убытки». Данный счет представляет собой балансирующую величину в бухгалтерском балансе и содержит информацию, позволяющую получить обобщенную и детализированную информацию о показателях рентабельности и уровне доходов и расходов, причинах их достижения, возможности использования прибыли для расчетов с акционерами по причитающимся им доходам.

На счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года накопительным итогом отражаются:

- ◆ прибыль или убыток от основных видов деятельности, формируемый на счете 90 «Реализация»;
- ◆ сальдо операционных доходов и расходов за отчетный месяц, определяемая на основе информации по счету 92 «Операционные доходы и расходы»;
- ◆ сальдо внереализационных доходов и расходов за отчетный месяц, рассчитанное по счету 92 «Внереализационные доходы и расходы»;
- ◆ начисленные налоги и сборы из прибыли и суммы, причитающихся налоговых и неналоговых санкций, отраженные по дебету счета 99 «Прибыли и убытки»
- ◆ сальдо чистой прибыли (чистого убытка) как итоговый показатель деятельности организации за отчетный период, определяемое по счету 99 «Прибыли и убытки».

Для повышения аналитичности информации и с учетом предложенных вариантов отражения соответствующих объектов на счетах 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы», 92 «Внереализационные доходы и расходы», к счету 99 «Прибыли и убытки» могут быть открыты субсчета:

- 99-1 «Прибыли и убытки от обычных видов 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 учитывают (отражают) прибыли и убытки от видов деятельности, указанным в уставе организации (от реализации продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг и др.).

По кредиту счета 99-1 записывается прибыль от реализации, а по дебету – убыток в корреспонденции со счетом 90 «Реализация». Данные по счету 99-1 собираются накопительно, а сальдо закрывается только по окончании отчетного периода в корреспонденции со счетом 99-9 «Прибыль и убыток отчетного года».

На субсчете 99-2 учитывают (отражают) прибыли и убытки от операционной деятельности, выявленные на счете 91 «Операционные доходы и расходы» (от продажи и списания основных средств, нематериальных активов, от продажи материалов, ценных бумаг и др.).

На субсчете 99-3 учитывают (отражают) прибыли и убытки, выявленные от внереализационных операций на счете 92 «Внереализационные доходы и расходы» (путем сопоставления внереализационных доходов и расходов).

На субсчете 99-4 учитывают (отражают) операции по начислению налога на прибыль, налога на недвижимость и иных налогов и сборов из прибыли, исчисленные в соответствии с законодательством - в корреспонденции с кредитом счетов 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 99-5 учитывают (отражают) суммы причитающихся налоговых и неналоговых санкций и пени (за исключением санкций и пени за неисполнение или ненадлежащее исполнение хозяйственных договоров) - в корреспонденции с кредитом счетов 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

На субсчете 99-9 учитывают (отражают) прибыль или убыток отчетного года, выявленный сопоставлением совокупной прибыли и совокупного убытка на субсчетах 99-1, 99-2, 99-3, 99-4, 99-5.

На всех субсчетах к счету 99 «Прибыли и убытки», так же как и на других счетах, формирующих финансовые результаты (90, 91, 92) в течение года сохраняется сальдо, характеризующее соответствующие статьи отчета о прибылях и убытках накопительно с начала отчетного года. И только в конце отчетного года итоговой записью в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. .

Организация аналитического учета по счету 99 «Прибыли и убытки» должна быть направлена на получение необходимой информации для заполнения ф. №2 «Отчет о прибылях и убытках». Такой подход позволяет не только методически правильно определить финансовый результат организации за отчетный год, но и служит источником информации для осуществления анализа хозяйственной деятельности организации как органами управления, так и для внешних пользователей.

Синтетический учет по счету 99 «Прибыли и убытки» осуществляется в журнале-ордере ф. № 15-АПК. В разделе 1 журнала-ордера ведут учет операций по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с дебетом счетов: 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы», 92 «Внереализационные доходы и расходы». Записи делают на основании

«Ведомости учета реализации продукции, работ и услуг» ф. № 62-АПК, «Ведомости учета операционных и внереализационных доходов и расходов» ф. № 65-АПК, бухгалтерских справок.

Аналитический учет операций по счету 99 ведут в специальной таблице «Аналитические данные к счету 99 «Прибыли и убытки». В аналитических данных к счету 99 "Прибыли и убытки" по каждому субсчету выделяются предусмотренные действующей системой учета и отчетности позиции аналитического учета. Данные таблицы используются для заполнения формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

Суммы кредитовых оборотов по счету 99 "Прибыли и убытки" в специальной таблице "Аналитические данные к счету 99 "Прибыли и убытки" за каждый месяц должны соответствовать итогам кредитового оборота счета 99 в разделе 1.

12.12 Учет нераспределенной прибыли

Финансовый результат деятельности организации за отчетный период представляет собой нераспределенную прибыль (непокрытый убыток). Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли предназначен счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Показатель чистой прибыли отражается заключительными оборотами декабря месяца бухгалтерской записью по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Чистый убыток отчетного года отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» осуществляется по направлениям использования нераспределенной прибыли и источников погашения убытков организации.

Использование нераспределенной прибыли производится на основе решения собственников (учредителей, акционеров) в соответствии с уставом.

По итогам утверждения годовой отчетности в соответствии с законодательными и учредительными документами часть прибыли направляется на образование резервного фонда, что отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 82 «Резервный фонд».

Убыток отчетного года может быть списан за счет следующих источников: резервного фонда, уставного фонда, целевых взносов учредителей (участников) организации.

Списание убытка отчетного года за счет резервного фонда отражается по дебету счета 82 «Резервный фонд» и кредиты счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Покрытие убытков отчетного года может осуществляться за счет превышения уставного фонда над чистыми активами и этим самым величина уставного фонда доводится до величины чистых активов. В бухгалтерском учете данная операция отражается по дебету счета 80 «Уставный фонд» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Списание убытка отчетного года за счет целевых взносов участников организации отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции с кредитом счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При недостатке источников непокрытый убыток отражается в балансе организации и подлежит погашению в будущие отчетные периоды.

После формирования (пополнения) резервного фонда нераспределенная прибыль направляется на выплату доходов (дивидендов) учредителям. Начисление дивидендов (доходов) за счет нераспределенной прибыли отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями». В соответствии с уставом организации участникам (учредителям) в течение года могут быть начислены и выплачены промежуточные доходы, что отражается в учете такой же бухгалтерской записью на счетах.

В соответствии с принятым решением собственников организации нераспределенная прибыль отчетного года может быть направлена на увеличение уставного фонда. Данная операция находит отражение по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 80 «Уставный фонд».

Нераспределенная прибыль выступает в качестве источника финансирования вложений во внеоборотные активы, а также в установленном порядке может быть направлена на потребление. Для этого на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» нераспределенная прибыль резервируется в качестве фонда накопления и фонда потребления в соответствующих учредительным документам размерах. Для этого к счету 84 могут быть открыты субсчета:

84-1 «Фонд накопления зарезервированный»;

84-2 «Фонд потребления».

По мере осуществления вложений во внеоборотные активы и принятия их к бухгалтерскому учету по дебету счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» на сумму фактически полученных затрат производится запись по дебету субсчета 84-1 «Фонд накопления зарезервированный» и кредиту счета 83 «Добавочный фонд» субсчета «Фонд накопления использованный».

При недостатке зарезервированного фонда накопления возникший дебетовый остаток на субсчете 84-1 «Фонд накопления зарезервированный» будет свидетельствовать об осуществлении капитальных вложений не за счет прибыли, а за счет оборотных средств.

Фонд потребления должен использоваться в соответствии с утвержденной сметой расходования. Его использование отражается по дебету субсчета 84-2 «Фонд потребления» и кредиту соответствующих счетов в зависимости от характера производимых затрат – 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Дебетовый остаток по субсчету 84-2 «Фонд потребления» свидетельствует о произведенных авансом в течение года расходах на потребление, не обеспеченных соответствующим финансированием и подлежащих в первоочередном порядке погашению за счет нераспределенной прибыли.

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» ведется в ведомости ф.№77-АПК. Итоги кредитовых оборотов данной ведомости ежемесячно сверяются с кредитовым оборотом по счету 84 в журнале-ордере №15-АПК, в котором в отдельном разделе отражаются операции по кредиту данного счета в корреспонденции с дебетом счетов 75 «Расчеты с учредителями», 80 «Уставный фонд», 82 «Резервный фонд», 83 «Добавочный фонд», 99 «Прибыли и убытки».

После сверки итоговых данных журнала-ордера №15-АПК с другими регистрами производится их запись в Главную книгу.

ГЛАВА 13. УЧЕТ ИСТОЧНИКОВ СОБСТВЕННЫХ СРЕДСТВ

13.1. Учет уставного фонда и собственных акций

Уставный фонд организаций различных организационно-правовых форм представляет собой объединение вкладов собственников в их имущество в соответствии с учредительными документами. Величина этого фонда в учете должна соответствовать его размеру, зафиксированному в уставе организации (учредительных документах), и может увеличиваться или уменьшаться только после внесения в него изменений в установленном законодательством порядке.

Устав субъекта хозяйствования (организации) — это документ, в котором в систематизированном виде изложены основные положения, регулирующие организацию и характер производственной деятельности. Устав организации (а также все изменения к нему) утверждается общим собранием собственников и регистрируется в исполнительном комитете местного органа власти, после чего приобретает юридическую законность. На момент государственной регистрации юридического лица в его уставе обозначается величина уставного фонда. Для государственного унитарного предприятия уставный фонд — это государственные средства, выделенные в его постоянное распоряжение в качестве активов. Уставный фонд коммерческой организации негосударственной формы собственности представляет собой вступительные взносы учредителей при ее организации.

После государственной регистрации субъекта хозяйствования его уставный фонд в сумме вкладов участников (для акционерного общества в сумме произведенной подписки на акции по номинальной стоимости) отражается по кредиту счета 80 "Уставный фонд" и дебету счета 75 "Расчеты с учредителями". Фактическое поступление вкладов учредителей отражается по кредиту счета 75 и дебету счетов:

50 "Касса", 51 "Расчетный счет", 52 "Валютные счета" — при внесении денежных средств;

08 «Вложения во внеоборотные активы» — на сумму внесенных объектов основных средств и нематериальных активов. Одновременно производятся записи по дебету счетов 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы" и кредиту счета 08;

10 "Материалы" — на стоимость материальных ценностей и др.

Уставный фонд организации может изменяться в сторону увеличения или уменьшения. Увеличение производится путем присоединения к уставному фонду накопленной суммы нераспределенной прибыли, добавочного фонда, а также за счет увеличения номинальной стоимости акций (или дополнительных взносов участников). Операции по увеличению уставного фонда отражаются в учете по кредиту счета 80 "Уставный фонд" и дебету счетов:

84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" — при увеличении уставного фонда за счет нераспределенной прибыли;

83 «Добавочный фонд» — при направлении средств добавочного фонда.

Уменьшение уставного фонда может происходить вследствие снижения номинальной стоимости акций или изъятия вкладов из уставного фонда учредителями. Это находит отражение по дебету счета 80 и кредиту счета 75. При погашении задолженности учредителям производится запись по дебету счета 75 и кредиту счетов 51, 52, 10 и других в зависимости от формы возврата (уменьшения) вкладов. Уменьшение уставного фонда в акционерном обществе может производиться за счет уменьшения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества при выкупе у акционеров. Снижение номинальной стоимости акций отражается по дебету счета 80 «Уставный фонд» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями». Уменьшение уставного фонда за счет аннулирования собственных акций, выкупленных у акционеров, отражается по дебету счета 80 «Уставный фонд» в корреспонденции с кредитом счета 81 «Собственные акции (доли)». Превышение фактических затрат на выкуп акций (долей) над их номинальной стоимостью отражают по дебету счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» и кредиту счета 81 «Собственные акции (доли)».

В исключительных случаях средства уставного фонда могут быть направлены на покрытие убытка, что отражается записью по дебету счета 80 и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Эта операция характеризует доведение величины уставного фонда до размера чистых активов организации. В соответствии с законодательством организация обязана объявить об уменьшении уставного фонда до величины, не превышающей стоимости чистых активов, если по окончании второго и каждого последующего финансового года их стоимость окажется менее уставного фонда. Если стоимость таких активов будет меньше величины минимального размера уставного фонда, организация подлежит ликвидации в установленном порядке. Чистые активы — это расчетная величина, определяемая как разница между суммой активов и пассивов юридического лица, принимаемых к расчету.

В бухгалтерском учете отражение операций, связанных с изменением уставного фонда, может производиться только на основании соответствующего решения организации (собрания учредителей), подтвержденного регистрацией в государственных органах.

Счет 80 используется для отражения хозяйственных операций по договору простого товарищества, включая учет доходов и расходов. Счет 80 в этом случае называется «Вклады товарищей». Учет осуществляется товарищем, ведущим общие дела. Вклады товарищей отражаются по дебету счетов учета имущества — 51 «Расчетный счет», 01 «Основные средства», 41 «Товары» и др. в корреспонденции с кредитом счета 80 «Вклады товарищей». При возврате имущества товарищам производятся обратные записи. Договор простого товарищества (договор о совместной деятельности) предусматривает обязательство двух или нескольких лиц (товарищей) объединить свои вклады и

действовать совместно без образования юридического лица (без государственной регистрации) для извлечения прибыли.

Передачу вкладов по договору простого товарищества каждый товарищ отражает по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счетов, на которых учитываются передаваемые ценности.

Для отражения наличия и движения уставного фонда в регистрах журнально-ордерной формы учета предназначен журнал-ордер № 12-АПК, записи в котором производятся на основании учредительных документов и соответствующих решений (протоколов об изменениях размера уставного фонда) (рис.10.1). В организациях негосударственной формы собственности аналитический учет по счету 80 ведется по каждому учредителю. Сальдо по счету 80 должно соответствовать размеру уставного фонда, зафиксированному в учредительных документах (уставе) организации.

Аналитический учет по счету 80 организуется в ведомости ф. № 69-АПК, которая открывается на год либо на более продолжительный период с использованием вкладных листов. Записи производятся позиционным способом, т.е. на каждого учредителя (акционера, товарища и т.п.) отводится отдельная строка, на которой отражаются сальдо на начало и конец периода, увеличение и уменьшение уставного фонда в хронологическом порядке (по датам совершения операций). По каждой сумме движения уставного фонда (акций, долей) по дебету и кредиту указываются корреспондирующие счета (рис. 10.2).

На последней странице ведомости ежемесячно отражаются сводные данные по счету 80 «Уставный фонд» и корреспондирующим с ним счетам. Сумма дебетового оборота в разрезе корреспондирующих счетов сверяется с данными журналов-ордеров № 2-АПК, № 9-АПК, № 10-АПК, № 11-АПК, № 12-АПК, № 15-АПК.

В практике хозяйственной деятельности возникают ситуации, когда организации по различным причинам выкупают у акционеров (участников) собственные акции (доли в уставном фонде). В большинстве случаев выкуп акций производится с целью аннулирования и уменьшения уставного фонда или для повторного их размещения среди новых или своих акционеров (участников).

Для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров, предназначен счет 81 «Собственные акции (доли)». На этом же счете ведется учет долей участников, приобретенных организацией (обществом, товариществом) для передачи третьим лицам или другим участникам (учредителям).

Выкуп акционерным обществом собственных акций производится по их рыночной стоимости, которая отличается от номинальной. Следовательно, по дебету счета 81 «Собственные акции (доли)» выкупленные у акционеров акции учитываются по сумме фактических затрат на их приобретение. В таком же порядке на этом счете отражаются доли участников (учредителей),

приобретенные самой организацией для перепродажи (передачи) другим участникам или третьим лицам. Расчет за выкупленные собственные акции (доли) может быть произведен денежными средствами и различными видами имущества (сельхозпродукцией, животными и др.).

Выкуп акционерным или иным обществом (товариществом) у акционеров (участников) принадлежащих ему акций (долей) в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 81 «Собственные акции (доли)» и кредиту счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 75 «Расчеты с учредителями» в сумме фактических затрат на приобретение.

Аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций производится после выполнения всех необходимых процедур и отражается по дебету счета 80 «Уставный фонд» и кредиту счета 81. Данная учетная запись производится по номинальной стоимости акций (долей). Превышение фактических затрат на их выкуп над номинальной стоимостью отражается по дебету счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» и кредиту счета 81. Превышение номинальной стоимости акций (долей) над фактическими затратами на их выкуп учитывается по дебету счета 81 и кредиту счета 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Продажа выкупленных акций (долей) отражается по кредиту счета 81 и дебету счетов по учету денежных средств или расчетов (50, 51, 75, 76). 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.

При продаже выкупленных акций (долей) по цене, превышающей затраты на их выкуп, организация (общество) получает доход, который отражается по дебету счетов по учету денежных средств (или расчетов) и кредиту счета 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Безвозмездная передача выкупленных собственных акций (долей) отражается по дебету счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» и кредиту счета 81 «Собственные акции (доли)» в оценке по фактическим затратам на их выкуп.

При журнально-ордерной форме учета для отражения операций по счету 81 «Собственные акции (доли)» используется журнал-ордер № 12-АПК и ведомость аналитического учета № 69-АПК. Кредитовый оборот по счету 81 после сверки с другими регистрами, где отражены записи по корреспондирующим счетам, отражается в Главной книге. В ведомости аналитического учета № 69-АПК для счета 81 предназначен отдельный раздел, где позиционным способом отражаются хозяйственные операции по приобретению и выбытию собственных акций (долей), а также указываются остатки по счету на начало и конец отчетного периода (рис. 10.2).

ЖУРНАЛ-ОРДЕР № 12-АПК

**по кредиту счетов 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»,
59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги», 63 «Резервы по сомнительным долгам», 80 «Уставный фонд»,
81 «Собственные акции (доли)», 82 «Резервный фонд», 83 «Добавочный фонд», 86 «Целевое финансирование»**

Раздел 1. Счет 80 — Уставный фонд

Сальдо на начало месяца _____

№ записи	Основание (краткое содержание записи)	По кредиту счета 80 в дебет счетов					Итого по кредиту счета
		75 Расчеты с учредителями	82 Резервный фонд	83 Добавочный фонд	84 Нераспределенная прибыль		
А	Б	1	2	3	4	5	6

Оборот по дебету счета 80 _____

Сальдо на конец месяца _____

Раздел 2. Счет 81 — Собственные акции (доли)

Сальдо на начало месяца _____

№ записи	Основание (краткое содержание записи)	По кредиту счета 81 в дебет счетов					Итого по кредиту счета
		51 Расчетный счет	75 Расчеты с учредителями	80 Уставный фонд	92 Внереализационные доходы и расходы		
А	Б	1	2	3	4	5	6

Оборот по дебету счета 81 _____

Сальдо на конец месяца _____

Оборотная сторона листа 1

Раздел 3. Счет 82 — Резервный фонд

Сальдо на начало месяца _____

№ записи	Основание (краткое содержание записи)	По кредиту счета 82 в дебет счетов			
		75 Расчеты с учреди- телями	84 Нераспре- деленная прибыль		Итого по кредиту счета
А	Б	1	2	3	4

Оборот по дебету счета 82 _____

Сальдо на конец месяца _____

Раздел 4. Счет 83 — Добавочный фонд

Сальдо на начало месяца _____

№ записи	Основание (краткое содержание записи)	По кредиту счета 83 в дебет счетов						
		01 Основ- ные средства	04 Немате- риальные активы	07 Оборудо- вание к уста- новке	08 Вложе- ния во внеобо- ротные активы	75 Расчеты с учре- дителя- ми	86 Целевое финан- сирова- ние	Итого по кредиту счета
А	Б	1	2	3	4	5	6	7

Оборот по дебету счета 83 _____

Сальдо на конец месяца _____

Раздел 5. Счет 86 — Целевое финансирование

Сальдо на начало месяца _____

№ записи	Основание (краткое содержание записи)	По кредиту счета 86 в дебет счетов											Итого по кредиту счета	
		08 Вложения во внеоборотные активы	10 Материалы	50 Касса	51 Расчетный счет	55 Специальные счета в банках	57 Переводы в пути	76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами						
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Оборот по дебету счета 86 _____

Сальдо на конец месяца

Оборотная сторона л и с т а 2

Раздел 6. Счет 14 — Резервы под снижение стоимости материальных ценностей

Сальдо на начало месяца _____

№ записи	Основание (краткое содержание записи)	По кредиту счета 14 в дебет счетов			
		91 Операционные доходы и расходы			Итого по кредиту счета
А	Б	1	2	3	4

Оборот по дебету счета 14 _____

Сальдо на конец месяца _____

Журнал-ордер закончен « ____ » _____ 200__ г.

Исполнитель

Раздел 7. Счет 59 — Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги

Сальдо на начало месяца _____

№ записи	Основание (краткое содержание записи)	По кредиту счета 59 в дебет счетов			
		91 Операционные доходы и расходы			Итого по кредиту счета
А	Б	1	2	3	4

Оборот по дебету счета 59 _____

Сальдо на конец месяца _____

Раздел 8. Счет 63 — Резервы по сомнительным долгам

Сальдо на начало месяца _____

№ записи	Основание (краткое содержание записи)	По кредиту счета 59 в дебет счетов			
		91 Операционные доходы и расходы			Итого по кредиту счета
А	Б	1	2	3	4

Оборот по дебету счета 63 _____

Сальдо на конец месяца _____

В главной книге обороты отражены « ____ » _____ 200__ г.

Главный бухгалтер

А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Оборотная сторона л и с т а 2

Счет 82 «Резервный фонд»

№ записи	Позиции аналитического учета	Сальдо на начало отчетного периода	Формирование (увеличение) фонда			Кредит счета			Использование (уменьшение) фонда				Дебет счета		Сальдо на конец отчетного периода
			дата	сумма	корреспондирующий счет	дата	сумма	корреспондирующий счет	дата	сумма	корреспондирующий счет	дата	сумма	корреспондирующий счет	
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Л и с т 3

Счет 83 «Добавочный фонд»

№ записи	Позиции аналитического учета	Сальдо на начало отчетного периода	Формирование (увеличение) фонда			Кредит счета			Использование (уменьшение) фонда				Дебет счета		Сальдо на конец отчетного периода
			дата	сумма	корреспондирующий счет	дата	сумма	корреспондирующий счет	дата	сумма	корреспондирующий счет	дата	сумма	корреспондирующий счет	
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Оборотная сторона л и с т а 3

Аналитические данные по счетам 80, 81, 82, 83

	В дебет счета 80 с кредита счетов				В дебет счета 81 с кредита счетов				В дебет счета 82 с кредита счетов				В дебет счета 83 с кредита счетов			
	№ _____	№ _____	№ _____	№ _____	№ _____	№ _____	№ _____	№ _____	№ _____	№ _____	№ _____	№ _____	№ _____	№ _____	№ _____	№ _____
Январь																
Февраль																
Март																
Апрель																
Май																
Июнь																

Июль																
Август																
Сентябрь																
Октябрь																
Ноябрь																
Декабрь																

Ведомость закончена « ____ » _____ 200__ г.

Исполнитель _____

Рис. 10.2. Ведомость аналитического учета по счетам 80 «Уставный фонд», 81 «Собственные акции (доли)», 82 «Резервный фонд», 83 «Добавочный фонд»

13.2. Учет резервного и добавочного фондов

Хозяйственная деятельность связана с предпринимательским риском, поэтому для возмещения возможных убытков и потерь организации могут формировать резервный фонд. Резервный фонд представляет собой запасной финансовый источник для их списания. Следовательно, резервный фонд имеет строго целевое назначение и образуется в случаях, установленных законодательством или в соответствии с учредительными документами.

В акционерных обществах резервный фонд формируется в обязательном порядке в соответствии с законодательством. Он предназначен для покрытия убытков и для погашения разницы между покупной и номинальной стоимостью облигаций при размещении их ниже номинала.

Организации с иностранными инвестициями также создают резервный фонд в размере не менее 25% его уставного фонда. Другие организации образует резервный фонд добровольно, если это предусмотрено их уставом.

Средства резервного фонда могут быть направлены на покрытие убытка организации за отчетный год, также на выплату доходов учредителям, если отсутствует прибыль отчетного года или ее недостаточно для этих целей.

Резервный фонд образуется, как правило, за счет чистой прибыли организации. Для обобщения информации о состоянии и движении резервного фонда предназначен пассивный счет 82 «Резервный фонд». Формирование резервного фонда отражается по кредиту данного счета, а использование — по дебету. Направление полученной организацией прибыли в резервный фонд отражается дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 82 «Резервный фонд».

В соответствии с учредительными документами резервный фонд может создаваться за счет целевых взносов учредителей (участников) общества. Задолженность учредителей по формированию резервного фонда отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 82 «Резервный фонд». При поступлении денежных средств от учредителей (участников) организации дебетуются счета учета денежных средств — 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета» в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями».

Использование резервного фонда на погашение убытка отчетного года отражается по дебету счета 82 «Резервный фонд» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Суммы, направляемые на выплату доходов (дивидендов) учредителям при отсутствии или недостаточности прибыли отчетного года для этих целей, учитываются по дебету счета 82 «Резервный фонд» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями».

Направление средств резервного фонда на погашение разницы между покупной и номинальной стоимостью облигаций акционерного общества при размещении их ниже номинала отражается по дебету счета 82 «Резервный фонд».

и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Данные об образовании и использовании средств резервного фонда отражаются в ведомости ф. № 69-АПК на основании учредительных документов, решений (протоколов) собрания учредителей организации, бухгалтерских справок. Итоговые данные из ведомости ф. № 69-АПК переносят в журнал-ордер № 12-АПК, где отражается кредитовый оборот за месяц по счету 82 в корреспонденции с соответствующими дебетуемыми счетами (рис. 10.1, 10.2).

К собственным источникам формирования имущества организации относится также добавочный фонд. Его формирование может осуществляться за счет увеличения стоимости внеоборотных и оборотных активов в результате их переоценки в соответствии с законодательством; эмиссионного дохода, полученного в процессе формирования уставного фонда акционерного общества за счет продажи акций по цене превышения их номинальной стоимости; прироста за счет средств целевого финансирования на капитальные вложения и пополнение собственных оборотных средств.

Бухгалтерский учет добавочного фонда организуется на пассивном счете 83 «Добавочный фонд», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

- 83-1 «Фонд переоценки внеоборотных активов»;
- 83-2 «Фонд переоценки оборотных активов»;
- 83-3 «Эмиссионный доход»;
- 83-4 «Фонд накопления использованный»;
- 83-5 «Фонд целевого финансирования использованный».

На субсчете 83-1 «Фонд переоценки внеоборотных активов» учитывается прирост стоимости внеоборотных активов по результатам проводимой в установленном порядке их переоценки. Образование и увеличение фонда переоценки отражается по дебету счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 83 «Добавочный фонд». Записи производятся на основании ведомостей переоценки.

Одновременно производятся учетные записи по корректировке сумм начисленной амортизации по дебету счета 83-1 «Фонд переоценки внеоборотных активов» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Снижение стоимости внеоборотных активов отражается сторнировочной записью по указанным корреспондирующим счетам.

Субсчет 83-2 «Фонд переоценки внеоборотных активов» используется для отражения прироста стоимости оборотных активов (материалов, продукции и др.) в соответствии с проводимой в установленном порядке переоценкой. хозяйственные операции по переоценке оборотных активов отражаются по дебету счетов 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 83 «Добавочный фонд».

На субсчете 83-3 «Эмиссионный доход» акционерные общества отражают при формировании уставного фонда, а также при увеличении уставного фонда за счет дополнительной эмиссии акций или повышения их номинальной стоимости разницу между продажной и номинальной стоимостью акций. Превышение цены реализации акций над номиналом отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту субсчета 83-3 «Эмиссионный доход».

Субсчет 83-4 «Фонд накопления использованный» используется для отражения зарезервированной в качестве источника финансирования капитальных вложений нераспределенной прибыли. Учетные записи на данном субсчете производятся по мере принятия к бухгалтерскому учету объектов основных средств по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчета «Фонд накопления зарезервированный» и кредиту субсчета 83-4 «Фонд накопления использованный». Таким образом, зарезервированная для целей инвестирования нераспределенная прибыль трансформируется в добавочный фонд и переносится на субсчет 83-1.

К добавочному фонду присоединяются средства целевого финансирования, которые используются сельскохозяйственными организациями на инвестиционные цели. Израсходованные суммы на инвестиционные программы включаются в состав добавочного фонда и отражаются по дебету счета 86 «Целевое финансирование» и кредиту счета 83 «Добавочный фонд» субсчета 5 «Фонд целевого финансирования использованный». Данная запись производится по мере ввода объектов основных средств и нематериальных активов в эксплуатацию или использования целевых средств на другие различные целевые мероприятия (удешевление услуг по ремонту сельскохозяйственной техники, стоимости энергоресурсов, автомобильного бензина и дизельного топлива и др.).

Дебетовые записи по счету 83 «Добавочный фонд» производятся с исключительных случаях. При направлении средств добавочного фонда на увеличение уставного фонда осуществляется запись по дебету счета 83 «Добавочный фонд» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» или 80 «Уставный фонд».

Распределение добавочного фонда между учредителями производится, как правило, при ликвидации организации и отражается по дебету счета 83 «Добавочный фонд» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями».

В отдельных случаях добавочный фонд может быть направлен на погашение убытка по результатам деятельности организации за отчетный год, что отражается по дебету счета 83 «Добавочный фонд» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный фонд» должен обеспечить формирование информации по каждому источнику поступления и использования средств.

В регистрах журнально-ордерной формы бухгалтерского учета аналитический учет организуется в ведомости ф. № 69-АПК, где на каждый субсчет открывается отдельный раздел. Учетные записи производятся в хронологической последовательности позиционным способом с указанием сальдо на начало и конец отчетного периода, сумм по кредиту и дебету счетов в разрезе корреспондирующих счетов (рис. 10.2).

Сводные данные по счету 83 «Добавочный фонд» отражаются в журнале-ордере № 12-АПК, где отводится отдельный раздел для данного счета (рис. 10.1).

13.3. Учет целевого финансирования

Часть расходов сельскохозяйственных организаций осуществляется за счет специальных целевых источников финансирования: из бюджета, целевых поступлений от других предприятий и организаций.

Особую группу таких затрат составляют расходы по борьбе с особо опасными вредителями сельскохозяйственных культур, имеющими массовое распространение: колорадским жуком, фитофторой картофеля, картофельной нематодой, раком картофеля, вредителями сахарной свеклы, белокрылкой и грызунами. Данные расходы включают оплату ядохимикатов и их доставку к месту работы, оплату труда рабочих на машинах и аппаратуре, стоимость израсходованных нефтепродуктов и ремонта машин и аппаратуры. Затраты такого характера оплачиваются сельскохозяйственными организациями за счет бюджетных средств по счетам, выписанным на основании актов о выполненных работах. Данные акты подписываются руководителем, агрономом и главным бухгалтером хозяйства, а также представителями станции защиты растений и райсельхозуправления.

Сельскохозяйственные организации могут получать инвестиционные субсидии на строительство объектов производственного и социально-культурного назначения и приобретение оборудования, на строительство объектов здравоохранения, культуры, физкультуры и спорта, народного образования, коммунального хозяйства, газификации, электрификации, телефонной связи, радификации, внутрихозяйственных дорог, мелиоративных объектов, объектов хранения сельскохозяйственной продукции, холодильников, теплиц, предприятий по выпуску хлебобулочных изделий и продукции для детского и диетического питания, на закладку садов и многолетних насаждений промышленного типа.

Сельскохозяйственные организации получают средства из республиканского фонда поддержки производителей сельскохозяйственной продукции в качестве целевых поступлений на удешевление ремонта сельскохозяйственной техники, стоимости бензина и дизельного топлива, закупку запасных частей и другие цели. Средства, полученные из данного фонда, не являются объектом налогообложения и платежей в доход бюджета. К

целевым поступлениям также относятся средства других организаций на осуществление определенных мероприятий (содержание пунктов пожарной безопасности, детских дошкольных учреждений и др.).

Для учета целевого финансирования и целевых поступлений предназначен счет 86 «Целевое финансирование». По кредиту счета 86 отражаются средства целевого назначения, полученные в качестве источников финансирования тех или иных мероприятий, в корреспонденции с дебетом счетов 51 и 55 при зачислении денежных средств целевого финансирования или счета 76.

При списании использованных средств по целевым направлениям производятся записи по дебету счета 86 в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

— 18 «Налог на добавленную стоимость» — при списании сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным и оплаченным товарам, работам, услугам за счет средств целевого финансирования;

— 20 «Основное производство» — при использовании целевых средств на покрытие затрат на:

- противозэпизотические мероприятия;
- борьбу с болезнями растений и животных;
- известкование кислых почв;
- апробацию посевов;
- добычу и вывозку торфа;
- вывозку и внесение органических удобрений;
- перезалужение сенокосов и пастбищ;
- премирование по итогам республиканского соревнования;
- возмещение затрат по хранению госрезерва хлебопродуктов;

— 83 «Добавочный фонд» — при использовании средств целевого финансирования на инвестиционные проекты (строительство, реконструкция и приобретение основных средств и нематериальных активов; удешевление услуг по ремонту сельскохозяйственной техники, стоимости энергоресурсов, автомобильного бензина и дизельного топлива, процентных ставок по кредитам банков; на погашение кредиторской задолженности и кредитов банков, содержание и ремонт важнейших сооружений внутрихозяйственной мелиоративной сети и др.);

— 92 «Внерезультационные доходы и расходы» — при направлении целевых средств на покрытие убытков от стихийных бедствий и возмещение плановых убытков.

Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» при журнально-ордерной форме учета организуется в ведомости № 70-АПК. Для каждой статьи (канала) использования финансирования в ведомости предназначена отдельная строка (рис.10.3).

По истечении квартала в ведомости по каждой позиции использования финансирования выводятся итоги движения за квартал и нарастающие итоги с

начала года, соответственно по истечении IV квартала получают итоговые суммы с начала года.

По данным ведомости формы № 70-АПК и журнала-ордера формы № 12-АПК в конце года по каждому виду средств целевого финансирования определяется остаток или перерасход средств (последние графы ведомости).

Ежемесячно в журнале-ордере формы № 12-АПК после сопоставления данных с ведомостью аналитического учета производится сверка оборотов по счету 86 с другими регистрами в разрезе корреспондирующих счетов. После сверки данных кредитовый оборот по счету 86 из журнала-ордера № 12-АПК в целом и суммы, его составляющие в разрезе корреспондирующих счетов, отражают в Главной книге.

Предприятие _____
 Организация _____

Форма № 70-А

Утверждена Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь

В Е Д О М О С Т Ь
аналитического учета по счету 86 «Целевое финансирование»
за 200__ год

Оборотная сторона л и с т а 1

Позиции аналитического учета	Январь	Февраль	Март	Итого за I квартал	Апрель	Май	Июнь	Итого за II квартал	Итого с начала года

Июль	Август	Сентябрь	Итого за III квартал	Итого с начала года	Октябрь	Ноябрь	Декабрь	Итого за IV квартал	Итого с начала года	На конец года	
										остаток	перерасхо

Оборотная сторона л и с т а 2

Ведомость закончена «__» _____ 200__ г.

Исполнитель _____

Рис. 10.3. Ведомость аналитического учета по счету 86 «Целевое финансирование»

ГЛАВА 14. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

14.1. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ ПОСТРОЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

14.1.1. Сущность и значение отчетности

Ежедневно на сельскохозяйственных организациях совершается множество хозяйственных операций, которые оформляются соответствующими первичными документами и отражаются в учетных регистрах. Логическим завершением учетного процесса является составление отчетности. Отчеты составляются за различные периоды времени и по различным видам деятельности. Сельскохозяйственные организации отчитываются перед государственными и негосударственными органами управления. Информацию о деятельности организации отражается в бухгалтерском, статистическом и оперативно-техническом учетах, благодаря чему обеспечивается возможность получить необходимые данные о ее предпринимательской деятельности. Отчетность содержит количественные и качественные характеристики, стоимостные и натуральные показатели.

Отчетность необходима как для целей текущего руководства и управления, так и для оценки и анализа результатов производственно-финансовой деятельности организации, изыскания неиспользованных резервов роста производства и повышения его экономической эффективности.

Отчетность сельскохозяйственных организаций представляет собой систему взаимосвязанных показателей, характеризующих имущественное и финансовое положение и результаты ее хозяйственной деятельности за отчетный период.

Различным категориям пользователей нужна различная информация, которая содержится в формах отчетности. Под пользователем (потребителем) понимается субъект хозяйствования (физическое или юридическое лицо или соответствующий государственный орган), обращающийся к отчетности за получением необходимой информации. Пользователи могут быть внешними и внутренними. Каждая группа пользователей имеет свой интерес к данным, содержащимся в отчетности. Внутренние пользователи отчетной информации:

- инвесторы, учредители организации (нуждаются в информации, которая позволила бы им принимать решения о покупке или продаже акций, получить представление о доходности ценных бумаг, уровне дивидендных выплат, степени риска, связанного с инвестициями и т. д.);
- работники (если они имеют акции и заинтересованы в доходности организации, информации о заработной плате, системе премиальных выплат, пенсионного обеспечения);

- руководство организации (для принятия своевременных управленческих решений).

Внешние пользователи:

- кредиторы (нуждаются в информации, позволяющей им оценивать способность организации своевременно погашать долги);
- коммерческие клиенты – поставщики и покупатели (заинтересованы в стабильности коммерческих связей, способности осуществлять расчеты, выполнять контрактные обязательства);
- финансово-кредитные органы – для контроля за соблюдением финансово-кредитной дисциплины;
- статистические органы – для свода и получения обобщающих показателей, характеризующих уровень развития сельскохозяйственного производства (национальный доход, совокупный общественный продукт и др.);
- органы государственного управления (вышестоящие организации) – для изучения работы отдельных подведомственных организаций и министерства в целом.

Назначение отчетности – давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности.

Задачи отчетности:

1. формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, доходах и расходах;
2. обеспечение внутренних и внешних пользователей своевременной информацией о наличии и движении имущества и обязательств, об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
3. предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление резервов ее финансовой устойчивости.

Значение отчетности *состоит в том, что информация, которая в ней содержится, используется для анализа и контроля за выполнением показателей производственной и финансовой деятельности организации, своевременным выявлением недостатков в работе, что позволяет определить пути улучшения использования производственного потенциала организации.*

14.1.2. Качественные характеристики отчетности

Отчетность должна соответствовать определенным качественным характеристикам, которые делают ее полезной для любых категорий пользователей. Основными качественными характеристиками отчетности являются: *понятность, уместность, достоверность и сопоставимость, существенность информации.*

Понятность. Отчетность должна быть понятна пользователям, которые обладают необходимыми знаниями в сфере экономики и бизнеса, бухгалтерского учета. Человек, не имеющий специальной подготовки, вряд ли сможет разобраться в финансовых показателях. Но это не означает, что следует исключать трудную для понимания определенных категорий пользователей информацию, если она нужна для принятия управленческих решений. Понятность не означает упрощения и пропуска сложной информации. Данная характеристика специально не оговаривается в нормативных документах, но подразумевается положениями всей совокупности нормативных актов, касающихся отчетности.

Уместность. В отчетность следует включать такую информацию, которая способствует оценке прошлых, настоящих и будущих событий, принятию управленческих решений пользователями. Уместность информации определяется ее характером. Отчетная информация может быть уместна только в том случае, когда те, кто ее составляет, хорошо знают запросы и потребности пользователей. На уместность информации, представленной в отчетности, оказывают влияние такие факторы, как своевременность, значимость и ценность для прогнозирования и сверки результатов. В настоящее время состав, содержание и методологические основы формирования отчетности регламентируются Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», однако определение уместности в нормативных документах не дано.

С уместностью тесно связана *существенность*, т. е. значимость информации. Информация считается значимой, если ее отсутствие или искажение может повлиять на решения пользователей.

Достоверность, или надежность. Отчетность считается достоверной, если она составлена по установленным нормативными документами правилам системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. Достоверность информации подтверждается, если ее легко проверить, и она носит нейтральный характер. На достоверность информации оказывают влияние правдивость представляемых данных, преобладание содержания над формой, осмотрительность, возможность проверки и сопоставимость. Информация надежна, если она не содержит существенных ошибок, и пользователи могут положиться на нее. Достоверность отчетных данных относится к главным параметрам, благодаря которым отчетная информация становится полезной при принятии решений. Данное требование предусматривает отражение в отчетности тех хозяйственных процессов, которые реально имели место в организации. Это обеспечивается документальным обоснованием всех операций, отраженных и сгруппированных в учетных регистрах. Соблюдение данного требования гарантирует пользователям информации не только объективное описание событий, но и отсутствие ошибок, искажений, отклонений.

Важным условием достоверности годового отчета организации является обеспечение сравнимости отчетных данных с показателями за соответствующий период прошлого года с учетом изменения методологии.

Сопоставимость. Для анализа хозяйственной деятельности организации за несколько отчетных периодов, определения тенденций в ее развитии должно соблюдаться методологическое единство отчетности. Пользователи информации должны иметь возможность сравнивать бухгалтерскую отчетность организации через определенное время, чтобы установить тенденции ее финансового развития и эффективность деятельности. В отчетности должна соблюдаться сопоставимость отчетных данных с показателями за соответствующий период предыдущего года, исходя из изменений учетной политики, законодательных и нормативных актов, а также с показателями других организаций данной отрасли. Если такое сопоставление не соблюдается, то проводится корректировка в соответствии с правилами, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету в Республике Беларусь с последующим раскрытием причин в пояснительной записке.

Существенность информации. Показатели отчетности считаются существенными, если их не раскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации.

14. 1.3. Требования, предъявляемые к отчетности

В какой бы форме не представлялась отчетность, какие бы показатели не включались в ее состав, всем пользователям нужна информация своевременная, простая, ясная и открытая для ознакомления, достоверная, правдивая и надежная, полная и сопоставимая.

Поэтому отчетность должна отвечать определенным требованиям.

Обязательность и своевременность представления информации об имуществе и обязательствах организации, ее финансовом положении и результатах деятельности в отчетном периоде. Эти требования необходимы для эффективного использования отчетных показателей, для контроля и оперативного руководства самим субъектом хозяйствования. Для пользователей более ценной является та информация, которую они имеют в нужный момент. Запоздалая информация имеет небольшое практическое значение, в связи с чем не соблюдение сроков представления отчетности приводит к потере ценности данных, содержащихся в ней.

Единство форм и методик составления отчетности для всех организаций данной отрасли. Методологическое руководство бухгалтерской отчетностью осуществляет Министерство финансов Республики Беларусь. Им разрабатываются и утверждаются обязательные для применения всеми субъектами хозяйствования типовые формы бухгалтерской отчетности и инструкции по их заполнению. Дополнительно к типовым, Министерство

сельского хозяйства и продовольствия разрабатывает и утверждает, по согласованию с Министерством финансов, специализированные формы отчетности для организаций своей системы и инструкции по их заполнению.

Простота, ясность, доступность, гласность, экономичность и рациональность, действенность, краткость. Показатели отчетности должны соответствовать реальному состоянию средств за отчетный период, вытекать из данных бухгалтерского учета, подтверждаться первичными документами и бухгалтерскими записями. Затраты на ее составление должны быть минимальными, а выгоды и доходы превышать их. Отчетность должна содержать только те показатели, которые необходимы для принятия управленческих решений. Показатели должны сводиться в наиболее компактные и удобные для использования таблицы, поэтому отчетность представляется на типовых или стандартных формах. Отчетность должна быть простой, ясной и доступной для понимания пользователей. Она не должна быть громоздкой и сложной, поэтому в последние годы была проведена значительная работа по сокращению и упрощению отчетности.

Отчетность должна соответствовать международным и национальным стандартам учета и отчетности и общепризнанным принципам ведения учета в организации.

14. 1.4. Виды отчетности, их классификация и краткая характеристика

Отчетность классифицируется по различным признакам: по назначению и источникам составления, по периодичности составления, по способу и срокам представления, степени обобщения и т.д.

По назначению и источникам получения отчетных данных отчетность подразделяется на бухгалтерскую и статистическую.

Бухгалтерская отчетность – система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период.

Отчетный период – это период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность (месяц, квартал, год), например, для годовой бухгалтерской отчетности – с 1 января по 31 декабря включительно.

Отчетной датой для составления бухгалтерской отчетности считается последний календарный день отчетного периода (например, для годовой бухгалтерской отчетности – 31 декабря отчетного года).

По срокам составления бухгалтерская отчетность подразделяется на *промежуточную (месячную и квартальную) и годовую*. Промежуточная отчетность содержит ограниченное количество форм и показателей, она более краткая, чем годовая, сроки ее представления более сжатые.

Годовая отчетность характеризует все стороны хозяйственной деятельности и финансовые результаты работы организации по итогам календарного года с 1

января по 31 декабря, а для вновь созданных – с даты их государственной регистрации по 31 декабря включительно.

В бухгалтерской отчетности все данные по числовым показателям приводятся за отчетный период нарастающим итогом с начала года (если иное не установлено законодательством Республики Беларусь) и аналогичный период прошлого года. Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то они подлежат корректировке в соответствии с правилами, установленными нормативными правовыми актами Министерства финансов Республики Беларусь, и раскрываются в пояснительной записке к годовому бухгалтерскому отчету.

При составлении бухгалтерской отчетности должны соблюдаться следующие условия:

- обособленности учета имущества и обязательств организации от имущества и обязательств других юридических лиц;
- нейтральности информации, т. е. бухгалтерская отчетность должна удовлетворять интересы всех групп пользователей;
- непрерывности деятельности организации, т. е. в обозримом будущем организация будет продолжать свою деятельность и у нее отсутствуют основания для прекращения или существенного ее сокращения;
- полноты отражения за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации имущества и обязательств;
- осмотрительности, т. е. обеспечение большей готовности к бухгалтерскому учету потерь (расходов) и обязательств, чем доходов и активов, не допуская скрытых резервов;
- сопоставимости (тождества) данных аналитического учета данным синтетического учета за отчетный период, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета;
- начисления, при котором все активы, источники собственных средств, обязательства, доходы и расходы относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от времени фактического поступления или выплаты денежных средств;
- приоритета содержания над формой, т. е. отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их формы, сколько из содержания и условий хозяйствования.

Несоблюдение этих условий рассматривается как неправильное составление бухгалтерской отчетности.

В бухгалтерской отчетности не допускаются никакие подчистки и помарки. В случае обнаружения искажения данных бухгалтерской отчетности, изменения производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором они обнаружены. Не допускается в отчетности и зачет между статьями активов и пассивов, прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет

предусмотрен правилами, установленными нормативными правовыми актами Министерства финансов Республики Беларусь.

Бухгалтерскую отчетность подписывают руководитель организации и главный бухгалтер.

По степени обобщения информации выделяют первичную и сводную отчетность. *Первичная отчетность* представляется субъектами хозяйствования, а *сводная* – министерствами и ведомствами и основывается на первичной отчетности. Разновидностью сводной отчетности является *консолидированная* отчетность, которую составляют концерны, компании, владеющие уставным капиталом или контрольным пакетом акций других юридических лиц, а также организации, имеющие дочерние предприятия.

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

По охвату видов деятельности бухгалтерская отчетность может включать все стороны деятельности организации или только одну его отрасль (торговлю, снабжение и т. д.)

По распространению на отрасли экономики отчетность делят на *типовую и отраслевую*. В первом случае используются типовые формы отчетности, составляемые всеми юридическими лицами независимо от форм собственности и хозяйствования, а во втором – специализированные, отражающие деятельность какой-то одной отрасли.

В зависимости от характера пользователей информации, содержащейся в отчетности, различают *внешнюю и внутреннюю отчетность*. *Внешняя отчетность* представляется различным пользователям, находящимся за пределами организации (государственным органам управления, инвесторам, учредителям и т. д.). На ее основе составляется сводная отчетность, разрабатываются показатели статистической отчетности. Она характеризует хозяйственную деятельность организации в целом и служит средством информирования внешних пользователей. *Внутренняя отчетность* представляется руководству организации и используется для нужд управления. Она содержит информацию о работе на одном каком-то участке деятельности организации. Составление внутренней отчетности вызывается потребностью самого хозяйства. Наряду с типовыми формами могут использоваться и нетиповые формы, разрабатываемые самой организацией.

По способу представления отчетность делится на *почтовую и представляемую с курьером*. День представления отчетности – дата ее почтового отправления или дата фактической передачи.

Статистическая отчетность – это система количественных и качественных показателей, предназначенных для статистического изучения финансово-хозяйственной деятельности организации, установления закономерностей и тенденций в развитии производства. Она составляется по данным оперативно-технического и бухгалтерского учета. Наиболее существенная особенность статистической отчетности заключается в том, что

она охватывает только важнейшие для данного отчетного периода показатели производственно-финансовой деятельности организации, составляется в сжатые сроки и используется для оперативного воздействия на производственный процесс. Методическое руководство статистической отчетностью осуществляет Министерство статистики и анализа Республики Беларусь. Им разрабатываются и утверждаются формы статистической отчетности и рекомендации по их заполнению.

По срокам представления статистическая отчетность подразделяется на *оперативную (текущую)* и *годовую*. Оперативная отчетность предназначена для текущего контроля и управления организацией в момент совершения хозяйственной операции или после ее завершения. Например, представленные статистические сведения о вывозе на поля органических удобрений, о ходе сева и т. д. Она может быть однодневной, недельной, за декаду, 15 дней, месяц, квартал.

Статистическая отчетность представляется :

- районному (городскому) отделу статистики,
- вышестоящей организации.

Сроки представления статистической отчетности и ее адресность предусмотрены самими формами. Ее подписывают те лица, чьи подписи требуются на отчетах (руководитель, главный бухгалтер, главный экономист и т. д., а также исполнитель).

По способу доставки статистическая отчетность подразделяется на почтовую, телеграфную, доставляемую с курьером, передаваемую по факсу, с помощью компьютерной сети.

По содержанию информации выделяют отчетность по растениеводству, животноводству, по труду и его оплате, отчетность о наличии и использовании основных средств, финансовую статистическую отчетность.

14. 1.5. Порядок представления, рассмотрения и утверждения бухгалтерской отчетности

Все организации представляют бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами:

- учредителям организации или собственникам ее имущества;
- вышестоящим республиканским органам государственного управления и иным государственным организациям;
- другим республиканским органам государственного управления и иным государственным организациям;
- учреждениям банков согласно кредитного договора,
- другим пользователям в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Организации обязаны представлять годовую бухгалтерскую отчетность в течение 90 дней по окончании отчетного года, если иное не предусмотрено

законодательством Республики Беларусь, а квартальную – не ранее 30 дней по окончании квартала.

В пределах указанных сроков конкретная дата представления бухгалтерской отчетности устанавливается учредителями организации или их общим собранием. Организации, входящие в состав министерств и ведомств, или являющиеся организациями государственной формы собственности, или имеющими в уставном долю государственной собственности представляют бухгалтерскую отчетность по графику, установленному вышестоящей организацией.

Рассмотрение и утверждение годовой бухгалтерской отчетности осуществляется в порядке, установленном учредительными документами организации.

Субъекты хозяйствования обязаны хранить бухгалтерскую отчетность в течение сроков, установленных в соответствии с правилами организации государственного архивного дела. Согласно действующему законодательству, годовые отчеты организаций, являющихся источниками комплектования государственных архивов, хранятся постоянно, квартальные – 3 года. В организациях, не являющихся источниками комплектования государственных архивов, годовые отчеты хранятся 10 лет, квартальные – 3 года.

По истечении установленных сроков хранения документы передаются в архив или ликвидируются. За хранение учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и сдачу их в архив несут ответственность руководитель и главный бухгалтер организации.

Годовая бухгалтерская отчетность организации является открытой для заинтересованных пользователей, банков, инвесторов, кредиторов, покупателей, поставщиков и иных пользователей, в связи с чем организация должна обеспечить возможность для ее ознакомления.

В случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, организация публикует бухгалтерскую отчетность и итоговую часть аудиторского заключения. Обязательной публикации подлежат баланс и отчет о прибылях и убытках. Публикация бухгалтерской отчетности производится не позднее 1 июня года, следующего за отчетным, если иное не установлено законодательством Республики Беларусь.

Порядок составления и представления отчетности регламентируется Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» № 42-З, 2001 г., Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, утвержденными Постановлением Минфина Республики Беларусь 30.05.2003 г. № 89, Правилами составления и представления бухгалтерской отчетности и Инструкцией о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности, утвержденными Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 17.02.2004 г. № 16 и другими нормативными документами.

14.2. ПРОМЕЖУТОЧНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Промежуточная отчетность сельскохозяйственных организаций на протяжении года имеет важное значение для оперативного управления, анализа и принятия своевременных управленческих решений. Она составляется за месяц и квартал нарастающим итогом с начала года. *Промежуточная месячная отчетность* представлена бухгалтерским балансом (ф. № 1) и расчетами по налогам и платежам. *Промежуточная квартальная отчетность* сельскохозяйственных организаций включает типовые и специализированные формы.

Типовые формы:

- Бухгалтерский баланс (ф. № 1);
- Отчет о прибылях и убытках (ф. № 2);
- Отчет о движении источников собственных средств (ф. № 3);
- Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5).

Специализированные формы:

- Отчет о недостачах, хищениях и порче товарно-материальных и других ценностей (ф. № 4 АПК);
- Отчет по животноводству (ф. № 9 АПК);
- Отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности (ф. № 22 - сх).

Бухгалтерский баланс (ф. № 1) характеризует в денежной оценке финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату. Основная задача баланса – показать собственнику, какими материальными ценностями, запасами он владеет, и каково состояние расчетов на предприятии. В нем приводится группировка активов организации и источников их образования.

Активы – это ресурсы и имущество, контролируемое данной организацией в результате операций и событий, состоявшихся в отчетном или иных прошлых периодах. В активе бухгалтерского баланса на отчетную дату отражаются в денежном выражении средства организации, их состав и размещение. Активы в балансе сгруппированы в двух разделах: первый – внеоборотные активы, второй – оборотные активы.

Пассив включает в себя источники образования и целевое назначение хозяйственных средств на отчетную дату. Пассив состоит из обязательств организации и его капитала. Обязательства – это кредиторская и иная задолженность, возникшая в отчетном или предыдущих периодах, по которой имеется уверенность в том, что ее погашение приведет к уменьшению экономической выгоды, т. е. уменьшению реальных активов. Капитал – это остаточный интерес в активах организации после вычета из них обязательств.

Пассивы в балансе сгруппированы в следующих разделах: третий – источники собственных средств, четвертый – доходы и расходы, пятый – расчеты.

Отчет о прибылях и убытках (ф. № 2) содержит данные о доходах, расходах и финансовых результатах организации. Показатели приводятся за отчетный период и аналогичный период прошлого года.

Отчет о движении источников собственных средств (ф. № 3) содержит информацию о величине уставного, добавочного, резервного фондов, и других источниках собственных средств организации, их движении за отчетный период и остатках на конец квартала.

Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) в составе промежуточной квартальной отчетности содержит ряд справок-расшифровок, которые расшифровывают отдельные показатели бухгалтерского баланса.

Недостачи, хищения и порча товарно-материальных и других ценностей (ф. № 4 АПК) в составе промежуточной квартальной отчетности представляется районному управлению сельского хозяйства и продовольствия и районному отделу статистики. В отчете содержится информация о суммах недостач, хищений и порчи ценностей, отраженных на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», а также списанных на виновных лиц (в дебет субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба») или подлежащих отнесению на издержки производства. Потери имущества от стихийных бедствий в данной форме не отражаются.

Информация, содержащаяся в форме 4 АПК, необходима для контроля за своевременным выявлением потерь, недостач, их списанием и взысканием с виновных лиц.

Отчет по животноводству (ф. № 9 АПК) включает основные показатели развития животноводства за отчетный период. Данные приводят нарастающим итогом с начала года по всем видам животных: молочному стаду коров, молодняку КРС на выращивании и откорме, свиноводству, птицеводству и другим отраслям животноводства. В отчете показывают среднее поголовье животных, сумму затрат на основную продукцию (без стоимости побочной продукции) – всего и в том числе по статьям (расходы на оплату труда с начислениями и стоимость кормов), а также выход продукции по плановой себестоимости. Здесь же рассчитывается и фактическая себестоимость единицы произведенной продукции животноводства.

Основанием для заполнения отчета служат данные производственного отчета по животноводству (ф. № 18а).

К данной форме имеются две справки:

- затраты труда и кормов на производство продукции;
- потери от падежа и гибели животных (по балансовой стоимости).

В справке «Затраты труда и кормов на производство продукции» отражаются затраты труда в человеко-часах на производство продукции животноводства: молока, прироста живой массы КРС и свиней. Здесь же

показываются затраты кормов в кормовых единицах на производство всей продукции по видам животных и на единицу каждого вида продукции.

В справке «Потери от падежа и гибели животных (по балансовой стоимости)» отражается балансовая стоимость потерь от падежа и гибели животных на выращивании и откорме и отдельно от падежа и гибели взрослого продуктивного КРС.

Основное назначение данной формы состоит в том, что в ней представлена необходимая информация для анализа за хозяйственной деятельностью организации; показатели отчета используются для контроля за уровнем себестоимости продукции животноводства в течение года.

Отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности (ф. № 22 – сх) составляется на основании данных бухгалтерского учета на 1 октября и ожидаемых в 4 квартале затрат, выхода продукции и ее реализации, поступлении денежных средств, определяемых расчетным путем. В нем содержатся сведения об ожидаемых за год финансовых результатах от реализации продукции (работ, услуг), внереализационных доходах и расходах, рассчитывается ожидаемый уровень рентабельности сельскохозяйственного производства.

Информация, содержащаяся в форме 22-сх, позволяет уже в октябре месяце определить ожидаемые результаты финансово-хозяйственной деятельности организации за год, которые необходимы для анализа и выявления резервов увеличения продукции, снижения ее себестоимости и повышения рентабельности производства.

Стоимостные показатели в формах бухгалтерских отчетов приводятся в миллионах рублей.

Промежуточная квартальная отчетность представляется не ранее 30 дней после отчетного периода по графику в адреса, предусмотренные законодательством Республики Беларусь.

Дополнительно к указанным формам в соответствии с требованиями Министерства сельского хозяйства и продовольствия организации всех отраслей АПК в 2004 году составляют и представляют Справку о не денежной форме расчетов в оплаченной выручке от реализации продукции, товаров, работ, услуг. Эта форма заполняется на основании показателей, отраженных в форме № 5-ф «Отчет о финансовых результатах» за отчетный период и соответствующий период прошлого года. В ней отражается выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, не оплаченная и оплаченная покупателями, в том числе денежными средствами и не денежными средствами (ценными бумагами, векселями и т. д.), а также рассчитывается удельный вес не денежной формы расчетов в оплаченной выручке от реализации.

С квартальным отчетом все сельскохозяйственные организации представляют Отчет о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) (ф. 5-з).

14.3 ПОДГОТОВИТЕЛЬНЫЕ РАБОТЫ ПО СОСТАВЛЕНИЮ ГОДОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Завершающим этапом учетного процесса любой организации является составление годового отчета. Годовая бухгалтерская отчетность является наиболее полной, а сведения, которые в ней содержатся, дают возможность проводить экономический анализ работы организации, выявлять внутренние резервы, принимать решения по дальнейшему совершенствованию своей деятельности.

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» № 42-3 при составлении годовой бухгалтерской отчетности необходимо соблюдать принятую учетную политику в организации; полно отражать хозяйственные операции за год; соблюдать принцип правильного отнесения доходов и расходов к отчетным периодам; подтверждать все статьи годового баланса результатами инвентаризации.

Составлению годового отчета предшествует определенная подготовительная работа.

Согласно инструкции «О порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности», утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 17.02.2004 г. № 16 (п. 6), для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности все организации обязаны проводить *инвентаризацию имущества и обязательств*, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. При проведении инвентаризации следует руководствоваться Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Министерством финансов Республики Беларусь 5.12.1995 г. № 54 (зарегистрированы в Реестре государственной регистрации 26.12.1995 г. № 1214/12).

Инвентаризация – это проверка фактического наличия ценностей, обязательств и их сопоставление с данными бухгалтерского учета.

Объекты, сроки и порядок проведения инвентаризации определяются руководителем организации или собственником имущества в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества государственного унитарного предприятия в аренду, его купле-продаже;
- при реорганизации организации или ее ликвидации;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене руководителя организации и (или) материально-ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества;
- в результате чрезвычайных и других непредотвратимых обстоятельствах;

- в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Инвентаризация обеспечивает контроль за сохранностью материальных ценностей и денежных средств, за работой материально ответственных и должностных лиц. Она дает информацию, позволяющую вести борьбу с разного рода злоупотреблениями материально ответственных лиц.

Таким образом, *инвентаризация* представляет собой элемент метода бухгалтерского учета, сущность которого состоит в выявлении и документировании таких хозяйственных операций, которые не могут быть выявлены, измерены и отражены в процессе первичного учета.

В зависимости от полноты охвата средств инвентаризация подразделяется на *полную и частичную*.

Полная инвентаризация охватывает практически все средства и обязательства хозяйства. Она составляется, как правило, перед представлением годового отчета на 1 января. Но ввиду ее громоздкости и трудоемкости отдельные виды средств разрешается инвентаризировать и раньше.

Частичная инвентаризация охватывает какой-нибудь один вид средств хозяйства. Она проводится несколько раз в течение года для обеспечения точности учетных данных, для борьбы с хищениями и потерями, укрепления финансовой дисциплины.

По своему характеру инвентаризации подразделяются на *плановые и внезапные*.

Плановые инвентаризации осуществляются в заранее намеченные сроки. Для этого главным бухгалтером разрабатывается, а руководителем утверждается план-график проведения инвентаризаций. В нем указывается объект инвентаризации, наименование инвентаризируемых ценностей, время проведения и ответственные за ее проведение.

Внезапные инвентаризации проводятся по распоряжению руководителей организации или вышестоящих органов, по требованию ревизоров следственных и контрольных органов. Вне плана проводятся инвентаризации после стихийных бедствий, при переоценке основных средств и товарно-материальных ценностей, при установлении фактов хищений, ограблений и злоупотреблений, при смене материально-ответственных лиц.

Внезапные инвентаризации с целью контроля деятельности материально ответственных лиц проводятся в сроки, которые не должны быть известны этим лицам.

Для проведения инвентаризаций приказом руководителя организации создается постоянно действующая *инвентаризационная комиссия*, в состав которой обязательно должен входить работник бухгалтерии. В ее обязанности входит подбор лиц для проведения плановых и неплановых инвентаризаций, контроль за их работой и рассмотрение материалов инвентаризации.

Для выявления результатов инвентаризации составляют *сличительные ведомости*, которые подписываются всеми членами инвентаризационной

комиссии и материально ответственными лицами. В сличительные ведомости включаются только те материальные ценности, по которым при инвентаризации выявлены отклонения от учетных данных. По всем недостаткам, потерям и излишкам материальных ценностей и денежных средств инвентаризационной комиссией должны быть получены от материально ответственных лиц письменные объяснения. На основании предоставленных объяснений и материалов инвентаризации комиссия устанавливает характер и причины недостатков и излишков и в соответствии с этим определяет порядок регулирования разниц между данными инвентаризации и бухгалтерского учета, свои заключения и предложения фиксирует в протоколе.

Протоколы рабочей инвентаризационной комиссии рассматриваются постоянно действующей инвентаризационной комиссией и утверждаются руководителем организации.

Выявленные при инвентаризации *излишки* имущества (неучтенные объекты основных средств, материальных ценностей, денежных средств и других активов) в соответствии с решением руководителя организации подлежат оприходованию по рыночной стоимости и зачислению на финансовые результаты.

При обнаружении недостатков, прежде всего, производится их зачет излишками по пересортице. Взаимный зачет излишков и недостатков может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования (одной и той же сельскохозяйственной культуры) и в тождественных количествах.

В том случае, когда при зачете недостатков излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишках, эта разница должна быть отнесена на виновных лиц.

После зачета недостатков ценностей излишками по пересортице производится списание недостатков в пределах норм естественной убыли по тем наименованиям ценностей, по которым установлена недостача. Списание материальных ценностей в пределах норм естественной убыли до установления факта недостачи запрещается.

Стоимость *недостачи*, порчи или утраты имущества *в пределах норм естественной убыли* списывается в соответствии с решением руководителя организации на себестоимость продукции (работ, услуг).

Недостачи материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча *сверх норм естественной убыли*, в соответствии с решением руководителя организации относятся на виновных лиц и списываются с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»).

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них, убытки от недостачи имущества и его порчи в соответствии с решением

руководителя организации списываются на финансовые результаты. При этом в документах, представляемых для оформления списания недостач ценностей и порчи сверх норм естественной убыли, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающих отсутствие виновных лиц, либо отказ во взыскании ущерба с виновных лиц. При отсутствии виновных лиц предприятия недостачи списывают с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Выявленные при инвентаризации суммы дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности, по которым срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, в соответствии с действующим законодательством включаются в состав внереализационных расходов и доходов.

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

Важным фактором, определяющим достоверность показателей себестоимости и финансового результата организации, является правильное определение и списание потерь от гибели посевов и другого имущества по различным причинам.

Не менее значимым является определение доли затрат, учитываемых на счете 97 «Расходы будущих периодов», но относящихся к текущему отчетному периоду. Учтенные на счете 97 производственные расходы списываются в дебет счетов затрат (издержек обращения) равными частями согласно утвержденной учетной политике организации.

Одной из важных подготовительных работ перед составлением годового отчета является проведение *переоценки основных средств* и отражение ее результатов в учете. Переоценка проводится только после окончания инвентаризации и установления фактического наличия основных средств. Для ее проведения может использоваться метод прямой оценки, т. е. документального подтверждения восстановительной стоимости объектов, или индексный метод, т. е. по коэффициентам (индексам) изменения стоимости по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным.

Результаты переоценки оформляются соответствующим актом и отражаются в учете в декабре месяце. На сумму дооценки делают запись по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту 83 «Добавочный фонд», и одновременно по дебету счета 83 и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

На следующем этапе подготовительных работ необходимо проверить остатки на всех счетах бухгалтерского учета, провести сверку данных аналитического учета с синтетическим и составить предварительный баланс.

Важной подготовительной работой перед составлением годового отчета является закрытие операционных счетов и списание калькуляционных разниц. В течение года сельскохозяйственная продукция учитывается по плановой

себестоимости. В конце года при определении фактической себестоимости возникают калькуляционные разницы, которые необходимо списать на соответствующие счета полностью и правильно. Всякая ошибка приводит к значительному искажению основных экономических показателей деятельности организации.

Закрытие операционных счетов и списание калькуляционных разниц осуществляются в системном порядке, т. е. соответствующими записями в системе синтетических и аналитических счетов, и в строго определенной последовательности. В первую очередь закрывают счета производств и отраслей, имеющих максимальное количество потребителей и минимальные встречные размеры встречных затрат, и в последнюю очередь – счета с максимальными размерами встречных затрат и минимальным количеством потребителей. Рекомендована следующая очередность закрытия счетов:

1. Делают корректировочные записи по суммам цеховых расходов ремонтной мастерской, исчисляют себестоимость услуг вспомогательных производств и закрывают аналитические счета, открытые к счету 23 «Вспомогательные производства».
2. Распределяют общепроизводственные и общехозяйственные расходы и закрывают счета 25, 26, а также 97 «Расходы будущих периодов».
3. Распределяют или корректируют суммы амортизации и отчислений на ремонт основных средств в растениеводстве.
4. Исчисляют себестоимость продукции основных отраслей производства и списывают выявленные отклонения между фактической и плановой себестоимостью. Закрывают счет 20 «Основное производство» по субсчетам.
5. Закрывают счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» по субсчетам.
6. Списывают затраты по завершенным процессам и делают корректировочные записи на счета вложений во внеоборотные активы и основные средства.
7. Определяют финансовый результат от реализации продукции, работ, услуг, операционной и внереализационной деятельности, и закрывают субсчета счетов 90, 91 и 92.
8. Распределяют прибыль или списывают убыток на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и закрывают счет 99 «Прибыли и убытки».

После закрытия счетов в заключительном балансе сельскохозяйственной организации будут отражены инвентарные, фондовые и расчетные счета. Операционные счета войдут в баланс в сумме затрат на незавершенное производство, формирование основного стада и капитальный ремонт.

На следующем этапе подготовительных работ перед составлением годового отчета следует уточнить порядок расчета налогов за отчетный год и произвести сверку расчетов с бюджетом по налогам и неналоговым платежам, после чего

составляется заключительный баланс организации, и заполняются остальные формы отчетности.

14.4. СОСТАВ И СОДЕРЖАНИЕ ГОДОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Бухгалтерскую отчетность составляют все субъекты хозяйствования, независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности, на основании данных бухгалтерского учета по результатам деятельности организации за месяц, квартал, год. Она включает в себя данные, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности. В формах отчетности приводятся все предусмотренные в них показатели. В случае отсутствия значения показателя той или иной статьи формы бухгалтерской отчетности ввиду отсутствия у организации соответствующих активов или пассивов, эта статья прочеркивается.

Годовой бухгалтерский отчет сельскохозяйственных организаций включает типовые формы отчетности для коммерческих организаций и специализированные, установленные для сельскохозяйственных организаций.

Типовые формы отчетности:

- *Бухгалтерский баланс (ф. № 1);*
- *Отчет о прибылях и убытках (ф. № 2);*
- *Отчет о движении источников собственных средств (ф. № 3);*
- *Отчет о движении денежных средств (ф. № 4);*
- *Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5).*

Специализированные формы отчетности:

- *Недостачи, хищения и порча товарно-материальных и других ценностей (ф. № 4-АПК);*
- *Валовая продукция и затраты на производство (ф. № 6-АПК);*
- *Реализация продукции (ф. № 7-АПК);*
- *Затраты на основное производство (ф. № 8-АПК);*
- *Производство и себестоимость продукции растениеводства (ф. № 9-АПК);*
- *Производство и себестоимость продукции животноводства (ф. № 13-АПК);*
- *Расход кормов (ф. № 14-АПК);*
- *Баланс продукции (ф. № 15-АПК);*
- *Движение основных сельскохозяйственных машин и оборудования (ф. № 16-АПК).*

Кроме названных форм, узкоспециализированные сельскохозяйственные организации по основным видам деятельности представляют специальные формы отчетности:

- Отчет по овощеводству, картофелеводству и бахчеводству (ф. № 18-АПК);
- Отчет по птицеводству (ф. № 20-АПК);
- Отчет о себестоимости молодняка племенных лошадей (ф. № 21-АПК);
- Отчет по звероводству (ф. № 22-АПК).

Организации, имеющие на своем балансе объекты жилищно-коммунального хозяйства и социальной сферы, составляют отчет «Основные показатели по жилищно-коммунальному хозяйству и социальному развитию». Кроме этого, с годовым отчетом представляется отраслевая статистическая отчетность по форме 1-мехучет «Отчет о механизации и автоматизации бухгалтерского учета и составе бухгалтерских кадров». К годовому бухгалтерскому отчету прилагается пояснительная записка по производственно-финансовой деятельности с необходимым анализом результатов его работы.

Организации по переработке сельскохозяйственного сырья, обслуживающие и другие кроме типовых форм представляют специализированные формы бухгалтерской отчетности:

- Реализация промышленной продукции (по отраслям) (ф. № 25-АПК, 26-АПК, 27-АПК);
- Отчет по заготовке и реализации семян и посадочного материала (ф. № 32-АПК);
- Реализация товаров, продукции, работ и услуг организации по производственно-техническому обслуживанию и материально-техническому снабжению (ф. № 33-АПК);
- Доходы и расходы по автоперевозкам (ф. № 34-АПК);
- Выполнение работ организациями по агрохимическому и мелиоративному обслуживанию сельского хозяйства (ф. № 35-АПК);
- Реализация картофеля, овощей и фруктов (ф. № 37-АПК).

Бухгалтерский баланс (ф. № 1) является основной формой годовой бухгалтерской отчетности и основным источником информации для широкого круга пользователей. В нем по состоянию на начало и конец отчетного года находят отражение в обобщенном виде активы организации и по их видам и размещению, а также источники их образования. Форма бухгалтерского баланса приведена ниже.

Актив	Пассив
1. Внеоборотные активы	III. Источники собственных средств

II. Оборотные активы	1У. Доходы и расходы
	У. Расчеты
БАЛАНС	БАЛАНС

В разделе 1 «Внеоборотные активы» показываются данные о затратах инвестиционного характера, связанных с приобретением или созданием основных средств, нематериальных активов и других внеоборотных активов. Основные средства, как действующие, так и находящиеся на реконструкции, модернизации, восстановлении, консервации или в запасе, а также полученные в аренду (лизинг), приводятся в балансе по остаточной стоимости с учетом результатов переоценки. По остаточной стоимости отражаются в данном разделе и нематериальные активы. Организации, осуществляющие доходные вложения в материальные ценности, в этом разделе отражают остаточную стоимость имущества, предоставляемого за плату во временное владение и пользование с целью получения дохода. Расшифровка движения основных средств в течение отчетного года, состав нематериальных активов и материальных ценностей, предоставляемых во временное владение и пользование с целью получения дохода, приводится в Приложении к бухгалтерскому балансу (ф. № 5).

Затраты на приобретение оборудования, транспортных средств, по формированию основного стада, на строительство зданий и сооружений и другие учитывают в составе вложений во внеоборотные активы.

В разделе 2 «Оборотные активы» приводится информация о составе материальных ценностей, дебиторской задолженности и финансовых вложений, а также о денежных средствах организации.

В разделе 3 «Источники собственных средств» показываются сформированные в прошлые отчетные периоды фонды и резервы организации, а также суммы нераспределенной прибыли или непокрытого убытка отчетного года и прошлых лет. Расшифровка состава и движения фондов приводится в приложении к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), а средств целевого финансирования в отчете о целевом использовании полученных средств (ф. № 6).

В разделе 4 «Доходы и расходы» приводится информация об остатках сумм доходов и расходов, учитываемых на счетах 90 – 99 Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 г. № 89 (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2003 г., № 104, 8/9975).

В разделе 5 «Расчеты» приводятся данные о составе обязательств организации – кредитах и займах, расчетах с поставщиками и подрядчиками, по оплате труда, по налогам и сборам и других.

Данные о стоимости имущества и размере обязательств, учитываемых на забалансовых счетах, приводятся в бухгалтерском балансе в размере стоимости, указанной в договоре. Стоимость имущества и обязательств,

установленная в иностранной валюте, показывается на отчетную дату по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь.

Содержащаяся в балансе информация дает возможность оценить результаты финансово-хозяйственной деятельности организации. По данным бухгалтерского баланса производится анализ структуры активов организации, эффективности использования оборотных средств, платежеспособности и кредитоспособности.

Источниками данных для заполнения отдельных статей заключительного бухгалтерского баланса являются Главная книга и другие регистры журнально-ордерной и автоматизированной форм бухгалтерского учета. Кроме того, при составлении бухгалтерского баланса используются справки, составленные при закрытии операционных счетов, калькуляционные и другие расчеты. До составления заключительного баланса обязательна сверка оборотов и остатков по аналитическим счетам с оборотами и остатками синтетических счетов.

Статьи заключительного баланса имеют тесную связь с показателями других форм годового отчета.

Отчет о прибылях и убытках (ф. № 2) служит для сбора показателей, определяющих прибыль (убыток) организации за отчетный период. В нем отражаются данные о доходах, расходах и финансовых результатах деятельности организации. Отчет заполняется нарастающим итогом с начала года до отчетной даты, а также за соответствующий период предыдущего года. Порядок представления данных в Отчете зависит от признания организацией доходов исходя из характера своей деятельности, вида доходов, размера и условий их получения.

Отчет состоит из трех разделов. В первом разделе «Доходы и расходы по видам деятельности» отражается выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей), расходы, связанные с производством и реализацией продукции, выполнением работ, оказанием услуг производственными организациями, а также рассчитывается сумма прибыли (убытка) от реализации.

Во втором разделе «Операционные доходы и расходы» раскрывается информация о суммах полученных доходов и соответствующих им расходов, имеющих существенное влияние на финансовые результаты деятельности организации за отчетный год. При этом следует помнить, что данные по реализации основных средств и прочего имущества показываются по соответствующим строкам развернуто. В случае выбытия амортизируемого имущества по строке «Расходы от операций с имуществом» показывается недоамортизированная стоимость выбывающих основных средств или нематериальных активов.

В третьем разделе показываются суммы доходов и расходов, приведенные в Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета к счету 92 «Внерезидентские доходы и расходы» с

учетом требований, установленных Инструкциями по бухгалтерскому учету «Доходы организации» и «Расходы организации» (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2004 г., № 9-10, 8/10451).

Кроме того, в данной форме отражаются суммы налогов, уплачиваемых из прибыли: налога на прибыль (доход), недвижимость, транспортного сбора и других, учтенных на счете 99 «Прибыли и убытки».

В Отчете о прибылях и убытках отражается реформация баланса, т. е. закрытие счета 99 и определение суммы нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) с отнесением ее на счет 84.

Справочно в форме № 2 показывается сумма валового дохода и торговой наценки (торговыми организациями), а также приводится расшифровка отдельных доходов и расходов организации.

Отчет о движении источников собственных средств (ф. № 3) (уставного, добавочного, резервного фондов) содержит данные об источниках собственных средств на начало года, их поступлениях (увеличении), использовании (уменьшении) и остатках на конец отчетного периода. Приводятся сведения о движении средств целевого финансирования, резервов предстоящих расходов, доходов будущих периодов. Здесь же справочно отражается целевое использование бюджетного и внебюджетного финансирования.

Отчет о движении денежных средств (ф. № 4) содержит информацию о потоках денежных средств организации, учитываемых на счетах 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути» в валюте Республики Беларусь. При наличии (движении) денежных средств в иностранной валюте сначала составляется расчет в иностранной валюте по каждому ее виду, после чего данные каждого расчета пересчитываются в белорусские рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату, когда была совершена хозяйственная операция, и суммируются при заполнении соответствующих строк отчета.

Показатели формы заполняются в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Справочно в данной форме отражаются денежные документы, сумма поступивших наличных денег из банка в кассу и из кассы в банк на расчетный счет.

Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) состоит из следующих разделов:

- движение заемных средств;
- дебиторская и кредиторская задолженность;
- амортизируемое имущество;
- движение средств финансирования долгосрочных инвестиций;
- финансовые вложения.

В разделах формы № 5 показывают состав и движение заемных средств, дебиторской и кредиторской задолженности, амортизируемого имущества

(основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности) и т. д. Справочно приводятся сведения о суммах переоценки основных средств, начисленной амортизации и индексации амортизационных отчислений по основным средствам.

Недостачи, хищения и порча товарно-материальных и других ценностей (ф. № 4-АПК) содержит информацию об остатках и движении сумм недостач, хищений и порчи ценностей, выявленных в процессах заготовления, хранения и реализации, и учтенных на счете 94 по балансовой стоимости (по основным средствам - по остаточной стоимости), независимо от того, подлежат эти суммы отнесению на счета издержек производства или на виновных лиц, или списываются за счет других источников организации. В этой форме отражаются также недостачи и хищения денежных средств.

В отдельной графе формы № 4-АПК показываются остатки и обороты по субсчету «Расчеты по возмещению материального ущерба» счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», отражающие движение сумм недостач, хищений и потерь от порчи имущества, падежа и гибели животных, отнесенных на виновных лиц.

Валовая продукция и затраты на производство (ф. № 6-АПК) содержит информацию о производстве валовой продукции сельского хозяйства в сопоставимых ценах - всего и в том числе продукции растениеводства и животноводства. Кроме того, в ней отражают среднегодовую численность работников, занятых в сельскохозяйственном производстве (человек), количество отработанных в сельском хозяйстве человеко-часов, в том числе в растениеводстве и животноводстве. В ней показывают, сколько произведено валовой продукции сельского хозяйства на одного среднегодового работника, занятого в сельскохозяйственном производстве, на 1 человеко-час, в том числе в растениеводстве и животноводстве.

В справке 1 «Валовой доход сельхозпредприятия» отражаются необходимые показатели для определения валового дохода организации: валовая продукция (по себестоимости), превышение (уменьшение) сумм, полученных от реализации продукции отчетного года над себестоимостью, затраты отчетного года, кроме оплаты труда и отчислений на социальные нужды.

В справке 2 рассчитывается уровень рентабельности сельскохозяйственной организации.

Отчет о реализации продукции (ф. №7-АПК) содержит информацию о реализации продукции растениеводства, животноводства, промышленного производства, перерабатывающего сельскохозяйственное сырье, а также продукции подсобных производств и промыслов: продукции столовых и буфетов, прочих товарно-материальных ценностей, работ и услуг на сторону, реализации заготовленной продукции у населения. В форме приводятся сводные данные о реализации продукции, работ и услуг (количество в натуре, полная себестоимость реализованной продукции, выручка и финансовые

результаты - прибыль или убыток). В том числе показывается реализация продукции государству (количество в зачетной массе, полная себестоимость проданной продукции, выручка) на колхозном рынке (количество реализованной продукции в натуре и выручка), продажа колхозникам, работникам совхозов.

Компенсационные выплаты и субсидии, полученные из бюджета, по направлениям их использования отражаются в справке к форме № 7-АПК.

Затраты на основное производство (ф. № 8-АПК) содержит информацию о затратах на основное производство и в том числе на производство продукции растениеводства и животноводства по элементам:

1. Затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды;
2. Материальные затраты, вошедшие в себестоимость продукции (семена и посадочный материал, корма, прочая продукция сельского хозяйства, минеральные удобрения, нефтепродукты, электроэнергия, топливо, запчасти, ремонтные, строительные и прочие материалы для ремонтов, оплата услуг и работ, выполненных сторонними организациями, прочие материальные затраты);
3. Амортизация основных средств и нематериальных активов;
4. Прочие затраты.

Производство и себестоимость продукции растениеводства (ф. № 9-АПК) содержит информацию о фактически убранной площади всех выращиваемых в хозяйстве сельскохозяйственных культур, затратах на производство продукции всего и в том числе по основным статьям, о сборе продукции всего и в расчете с 1 га, себестоимости всей основной продукции и 1ц, прямых затратах труда на продукцию всех культур.

В справках к форме № 9-АПК приводятся данные о затратах по погибшим посевам, плановой себестоимости фактического сбора продукции и в оценке по фактической себестоимости прошлого года. Кроме этого, имеется справка о площадях садов и других многолетних насаждений, валовом сборе продукции и урожайности с одного гектара насаждений в плодоносящем возрасте, а также отражается информация о землепользовании организации по данным государственного учета земель.

Производство и себестоимость продукции животноводства (ф. № 13-АПК) содержит информацию о среднегодовом поголовье всех видов животных, выращиваемых в хозяйстве, затратах на производство продукции всего и в том числе по статьям, выходе продукции, ее себестоимости и прямых затратах труда по каждой учетной группе животных.

В справках к форме № 13-АПК отражают количество и стоимость полученной побочной продукции, количество выращенного скота и птицы в живой массе, плановую себестоимость всей фактически полученной продукции и ее стоимость в оценке по фактической себестоимости прошлого года. В форме имеется соответствующая информация о продуктивности животных и птицы за отчетный период, а также балансовая стоимость скота на конец года

по его возрастным группам и видам. По видам животных рассчитывается себестоимость 1 тонны живого веса и стоимость выбывшего из хозяйства скота.

В отчете о расходе кормов (ф. № 14-АПК) приводят данные о расходе всех видов кормов своего производства и покупных, скормленных скоту, принадлежащему хозяйству. Отражают расход кормов по всем видам животных (в том числе покупных) в кормовых единицах и в денежной оценке. В отдельных графах формы отражают расход кормов в кормо-единицах на единицу производимой продукции и в том числе концентрированных.

Баланс продукции (ф. № 15-АПК) содержит данные о наличии продукции сельскохозяйственного производства на начало и конец года, и ее движение за год. По каждому виду или однородным группам продукции отражают наличие на начало года, валовой сбор за вычетом неиспользуемых отходов, покупку и другие поступления, расход продукции по направлениям использования (реализацию, списание на корм скоту, на семена, выдачу в порядке оплаты труда, передачу в переработку, потери и прочий расход), а также наличие продукции на конец года.

Отчет о движении основных сельскохозяйственных машин и оборудования (ф. № 16-АПК) содержит данные о наличии сельскохозяйственных машин и оборудования по состоянию на начало года, их движении за отчетный период и остатках на конец года. Справочно приводятся сведения о полученных по лизингу материально-технических средствах по состоянию на 1 января следующего за отчетным года.

Показатели всех форм годового отчета должны быть сверены и взаимоувязаны. К годовому отчету прилагают пояснительную записку, в которой характеризуют финансовое состояние и основные показатели деятельности хозяйства, указывают факторы, на них повлиявшие, а также решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения прибыли. При изменении вступительного баланса на начало года в пояснительной записке объясняются причины изменений. В ней раскрываются избранные при формировании учетной политики отличные от предыдущего года способы ведения бухгалтерского учета, а также изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности в отчетном году.

Литература (красного учебника)

О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь. 2-е изд., доп. Мн.: Информпресс, 2002.

Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 г. № 89 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2003. № 104, 8/9975.

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: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 18.12.2003 г. № 168 // Главный бухгалтер. 2004. № 31. С. 9—37.

О бухгалтерской отчетности организаций: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 17.02.2004 г. № 16 // Главный бухгалтер. 2004. № 15. С. 42—75.

Об установлении лимита отнесения имущества к отдельным предметам в составе оборотных средств: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 23.03.2004 г. № 41 // Главный бухгалтер. 2004. № 19. С. 56—57.

Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2001 г. № 118 (в редакции Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 31.03.2003 г. № 48) // Главный бухгалтер. 2003. № 17. С. 29—32.

Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных 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 редакции Постановления указанных министерств от 30.03.2004 г. № 87/55/33/5 — Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов) // Главный бухгалтер. 2004. № 20. С. 11—47.

Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации»: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г. № 181 // Главный бухгалтер. 2004. № 6. С. 18—22.

Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации»: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г. № 182 // Главный бухгалтер. 2004. № 6. С. 25—28.

Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2001 г. № 118 (в редакции Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г. № 183) // Главный бухгалтер. 2004. № 6. С. 31—35.

Инструкция о порядке бухгалтерского учета основных средств: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20.12.2001 г. № 127 (в редакции Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 09.07.2004 г. № 110) // Главный бухгалтер. 2004. № 31. С. 44—53.

Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20.12.2001 г. № 128 (в редакции Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 09.07.2003 г. № 1472) // Главный бухгалтер. 2003. № 31. С. 10—17.

Инструкция о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2004 г. № 75 (в редакции Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 23.07.2004 г. № 114) // Главный бухгалтер. 2004. № 33. С. 14—20.

Бухгалтерский учет: Учеб. / А.И. Балдинова, Г.Н. Дементей, Е.И. Завидова и др.; Под общ. ред. И.Е. Тишкова. 5-е изд., перераб. и доп. Мн.: Вышэйш. шк., 2001.

Бухгалтерский учет в промышленности: Учеб. пособие / Под общ. ред. Н.И. Ладутько. Мн.: Книжный дом, 2005.

Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: Учеб. / А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская, С.К. Матальцкая и др.; Под общ. ред. А.П. Михалкевича. 3-е изд., перераб. и доп. Мн.: БГЭУ, 2004.

Бухгалтерский учет в торговле: Учеб. для экон. спец. вузов / Л.Ф. Жилинская, Е. Ильюшенко, В.В. Кожарский и др.; Под общ. ред. В.В. Кожарского. Мн.: Экоперспектива, 1999.

Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учеб.-практ. пособие / Под ред. Л.И. Кравченко. Мн.: ФУАинформ, 2001.

Международные стандарты финансовой отчетности 1999. М.: Аскери—АССА, 1999.

Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб. М.: ИНФРА-М, 2003.

Папковская П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология. Мн.: Информпресс, 2001.

ЛИТЕРАТУРА (С автотранспортом)

О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь. 2-е изд., доп. Мн.: Информпресс, 2002.

Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 г. № 89 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2003. № 104, 8/9975.

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: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 18.12.2003 г. № 168 // Главный бухгалтер. 2004. № 31. С. 9—37.

О бухгалтерской отчетности организаций: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 17.02.2004 г. № 16 // Главный бухгалтер. 2004. № 15. С. 42—75.

Об установлении лимита отнесения имущества к отдельным предметам в составе оборотных средств: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 23.03.2004 г. № 41 // Главный бухгалтер. 2004. № 19. С. 56—57.

Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2001 г.

№ 118 (в редакции Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 31.03.2003 г. № 48) // Главный бухгалтер. 2003. № 17. С. 29—32.

Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных 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 редакции Постановления указанных министерств от 30.03.2004 г. № 87/55/33/5 — Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов) // Главный бухгалтер. 2004. № 20. С. 11—47.

Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации»: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г. № 181 // Главный бухгалтер. 2004. № 6. С. 18—22.

Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации»: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г. № 182 // Главный бухгалтер. 2004. № 6. С. 25—28.

Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2001 г. № 118 (в редакции Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г. № 183) // Главный бухгалтер. 2004. № 6. С. 31—35.

Инструкция о порядке бухгалтерского учета основных средств: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20.12.2001 г. № 127 (в редакции Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 09.07.2004 г. № 110) // Главный бухгалтер. 2004. № 31. С. 44—53.

Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20.12.2001 г. № 128 (в редакции Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 09.07.2003 г. № 1472) // Главный бухгалтер. 2003. № 31. С. 10—17.

Инструкция о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2004 г. № 75 (в редакции Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 23.07.2004 г. № 114) // Главный бухгалтер. 2004. № 33. С. 14—20.

Бухгалтерский учет: Учеб. / А.И. Балдинова, Г.Н. Дементей, Е.И. Завидова и др.; Под общ. ред. И.Е. Тишкова. 5-е изд., перераб. и доп. Мн.: Вышэйш. шк., 2001.

Бухгалтерский учет в промышленности: Учеб. пособие / Под общ. ред. Н.И. Ладутько. Мн.: Книжный дом, 2005.

Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: Учеб. / А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская, С.К. Маталыцкая и др.; Под общ. ред. А.П. Михалкевича. 3-е изд., перераб. и доп. Мн.: БГЭУ, 2004.

Бухгалтерский учет в организациях автомобильного автотранспорта / Под общ. ред. А.Д. Молоновича. Мн.: ФУАинформ, 2006.

Бухгалтерский учет в торговле: Учеб. для экон. спец. вузов / Л.Ф. Жилинская, Е. Ильющенко, В.В. Кожарский и др.; Под общ. ред. В.В. Кожарского. Мн.: Экоперспектива, 1999.

Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учеб.-практ. пособие / Под ред. Л.И. Кравченко. Мн.: ФУАинформ, 2001.

Горев А.Э. Грузовые автомобильные перевозки. –М.: Изд.цент «Академия», 2004.

Курбангалеева О.А. Автотранспорт на предприятии. –М.: ГроссМедиа, 2004г.

Международные стандарты финансовой отчетности 1999. М.: Аскери—АССА, 1999.

Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб. М.: ИНФРА-М, 2003.

Папковская П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология. Мн.: Информпресс, 2001.

Рожнова О.В., Гришкина С.Н., Литвиненко М.И. Бухгалтерский учет в автотранспортных организациях.- М.: Издат.центр «Академия», 2005.

Спирин И.В. Организация и управление пассажирскими автомобильными перевозками.. М.: Издат.цент «Академия», 2003.

Смирнова С.А. Автотранспорт: бухгалтерский и налоговый учет. -М.: Изд.»Альфа-Пресс», 2005.

Старостин С.Н. Учет горюче-смазочных материалов на предприятиях. -М.: Книжный мир, 2000.

Савин В.И. Перевозки грузов автомобильным транспортом. –М.: Дело и Сервис, 2002.

Туревский И.С. Экономика и управление автотранспортным предприятием.- М.: Высшая школа, 2005.

Трнспортное обеспечение комплексной организации: под ред. Г.Я.Резго. –М.: Финансы и статистика, 2005.

Учет доходов и расходов по обычным видам деятельности на автомобильном транспорте. - М.: Ось-89, 2003.