

## **ТЕМА 1. ОСОБЕННОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОБСЛУЖИВАЮЩИХ И ПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЙ АПК, ИХ ВЛИЯНИЕ НА ПОСТРОЕНИЕ УЧЕТА**

1.1. Обслуживающие и перерабатывающие организации АПК, их виды, характер деятельности и задачи учета

1.2. Особенности формирования учетной политики

1.3. Особенности применения плана счетов

### **1.1. Обслуживающие и перерабатывающие организации АПК, их виды, характер деятельности и задачи учета**

Для осуществления материально-технического снабжения и производственного обслуживания сельскохозяйственных организаций, фермерских хозяйств и других субъектов хозяйствования функционируют обслуживающие организации АПК. В настоящее время действуют агросервисные организации, которые образованы в связи с реорганизацией обслуживающих предприятий АПК в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь № 40 от 27 января 2003 г.

Агросервисные предприятия, образованные в областях и районных центрах, имеют свою различающуюся организационную структуру. В целом ее можно представить в виде следующих подразделений:

- служба по ремонту и техническому обслуживанию организаций АПК, структурные подразделения которой производят ремонт и техническое обслуживание сельскохозяйственной техники, оборудования животноводческих ферм, занимаются изготовлением запчастей, узлов и деталей;

- служба по агрохимическому обслуживанию организаций АПК, механизированные отряды, которые выполняют работы по внесению органических и минеральных удобрений в почву, обрабатывают посевы средствами защиты растений от вредителей и болезней. Кроме того, эта служба проводит проектно-изыскательские работы на полях сельскохозяйственных организаций;

- служба материально-технического снабжения, которая закупает у заводоизготовителей необходимые средства производства и реализует их субъектам хозяйствования на селе;

- машинно-технологические станции, осуществляющие производство работ по агротехническому и транспортному обслуживанию сельскохозяйственных организаций.

К некоторым агросервисным организациям присоединены расположенные вблизи районных центров сельскохозяйственные организации. Также, почти во всех агросервисных организациях функционируют технические обменные

пункты, которые в напряженные периоды сельскохозяйственных работ обменивают за соответствующую плату неисправные технические средства (двигатели, узлы, агрегаты, шины) на исправные (новые и бывшие в эксплуатации). Помимо агросервисных организаций к обслуживающим предприятиям относятся строительные организации.

В качестве перерабатывающих организаций могут выступать мукомольно-крупяные, молокоперерабатывающие, мясоперерабатывающие и льноперерабатывающие организации, а также организации потребительской кооперации, осуществляющие закупку и переработку сельскохозяйственной продукции (соление, квашение, грибоварение, сушку лекарственных трав, маринование и консервирование). Также для длительного хранения картофеля и плодоовощной продукции с целью обеспечения бесперебойной торговли ими в межсезонный период существуют оптово-розничные объединения.

Основными задачами учета в указанных организациях являются:

- правильность и своевременность документального оформления хозяйственных операций;
- соблюдение установленного порядка формирования цен;
- обеспечение сохранности и качества продукции;
- контроль своевременности представления отчетов материально-ответственными лицами;
- контроль над качеством проводимых инвентаризаций;
- формирование достоверных затрат на производство продукции (работ, услуг) и реальное исчисление себестоимости продукции (работ, услуг).

## **1.2. Особенности формирования учетной политики**

Обслуживающие организации АПК, как и другие субъекты хозяйствования соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07.2013 г. №57-3 (далее – Закон №57-3) и Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 г. № 80 разрабатывают свою учетную политику на основе которой и ведут бухгалтер.

Статьей 9 «Учетная политика организаций» Закона №57-3 определено, что организация самостоятельно формирует свою учетную политику и излагает ее в положении об учетной политике, которое подписывается главным бухгалтером организации, руководителем организации или индивидуальным предпринимателем, оказывающими услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, и утверждается руководителем организации. Учетная политика основывается на принципах бухгалтерского учета и отчетности.

При ее составлении необходимо учесть множество учетных аспектов и выбрать из них характерные для конкретной организации.

**Учетная политика** – совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета, принятая организацией (ст.1 Закона №57-3).

**Учетная политика организации включает в себя:**

- **применяемые организацией виды учетной оценки;**

**Учетная оценка** – стоимостная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в бухгалтерском учете и (или) отчетности.

Учетная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации производится в официальной денежной единице Республики Беларусь (ст.12 Закона №57-3).

- **план счетов бухгалтерского учета организации;**

**План счетов бухгалтерского учета** – систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета.

На основе Типового плана счетов руководителем организации утверждается план счетов бухгалтерского учета организации, содержащий полный перечень счетов, включая субсчета, и аналитических счетов, забалансовых счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета.

- **разработанные организацией для применения формы первичных учетных документов;**

**Первичный учетный документ** – документ, на основании которого хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета.

- **применяемую организацией форму бухгалтерского учета;**

**Форма бухгалтерского учета** – порядок осуществления и обобщения записей на счетах бухгалтерского учета и совокупность регистров бухгалтерского учета, в которых производятся такие записи.

- **порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;**

Статьей 13 Закона №57-3 предусмотрено, что активы и обязательства организации подлежат инвентаризации. При проведении инвентаризации фактическое наличие активов и обязательств организации сопоставляется с данными бухгалтерского учета.

Проведение инвентаризации активов и обязательств организации обязательно:

- при реорганизации или ликвидации организации;
- перед составлением годовой отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества;
- при возникновении чрезвычайных ситуаций;

- в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

- **иные способы организации и ведения бухгалтерского учета.**

График документооборота (регламентация движения первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета) целесообразно предусмотреть в «иных способах организации и ведения бухгалтерского учета». Учетной политикой могут быть утверждены применяемые организацией самостоятельно разработанные формы бухгалтерской отчетности, организациям следует определиться с осуществляемыми видами деятельности (текущей, инвестиционной, финансовой, иной деятельностью) и на основании учредительных документов в учетной политике указать, какие виды деятельности будут относиться к текущей деятельности.

При раскрытии учетной политики организации опираются на действующие на текущий момент нормативные документы.

Если в отношении конкретных хозяйственных операций отдельных составляющих активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в законодательстве Республики Беларусь не установлен порядок их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, такой порядок разрабатывается организацией самостоятельно с применением профессионального суждения исходя из требований, установленных законодательством Республики Беларусь.

**Профессиональное суждение** – точка зрения и действие главного бухгалтера организации, руководителя организации или индивидуального предпринимателя, оказывающих услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, которые излагаются в положении об учетной политике и примечаниях к отчетности.

Сформированная в организации учетная политика не изменяется, за исключением случаев, предусмотренных п. 6 ст. 9 Закона №57-З:

- изменения законодательства Республики Беларусь;
- изменения способов ведения бухгалтерского учета, применение которых приведет к повышению правдивости и уместности содержащейся в отчетности организации информации;
- принятия решения о реорганизации или ликвидации организации.

Изменения в учетной политике организации должны быть обоснованы, подписаны главным бухгалтером организации, руководителем организации или индивидуальным предпринимателем, оказывающими услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, и утверждены руководителем организации.

Изменения в учетную политику организации в случае изменения способов ведения бухгалтерского учета, применение которых приведет к повышению

правдивости и уместности содержащейся в отчетности организации информации, вносятся с начала отчетного года.

Изменения в учетную политику организации в случае принятия решения о реорганизации или ликвидации организации вносятся с даты принятия решения о ее реорганизации или ликвидации. При этом измененные способы ведения бухгалтерского учета применяются в отношении хозяйственных операций, совершаемых после принятия решения о реорганизации или ликвидации организации.

В случае необходимости организации могут вносить дополнения в учетную политику в случае возникновения хозяйственных операций, не имевших места ранее.

Дополнения в учетную политику не считаются изменениями, если соответствующие способы и методы учета не были уже оговорены в учетной политике. Обоснование изменений и дополнений в учетную политику указывается в примечаниях к бухгалтерской отчетности.

Учетная политика оформляется как приказ руководителя или как положение по учетной политике, утверждаемое и вводимое в действие соответствующим приказом.

### **1.3. Особенности применения плана счетов**

На основе Типового плана счетов бухучета и Инструкции по его применению разрабатывается и утверждается рабочий план счетов обслуживающих организаций АПК, в котором содержится полный перечень синтетических и аналитических счетов (включая субсчета), с учетом отраслевых особенностей хозяйственной деятельности.

Так службам по ремонту и техническому обслуживанию организаций АПК агросервисных организаций, имеющим технические обменные пункты (далее – ТОП) целесообразно в рабочем плане счетов предусмотреть к счету 10 «Материалы» субсчет 55 «Технические средства обменного фонда» и к нему субсчета второго порядка:

- 551- Технические средства, пригодные для обмена (бывшие в эксплуатации);
- 552- Технические средства, подлежащие восстановлению;
- 553- Технические средства, находящиеся в ремонте;
- 554- Новые технические средства.

Затраты по содержанию ТОПа учитывать на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» субсчете 8 «Содержание ТОПа».

Обслуживающие организации свою основную производственную деятельность учитывают также, как и сельскохозяйственные и промышленные организации на счете 20 «Основное производство». Для каждого вида производственной деятельности следует предусмотреть отдельные субсчета к счету 20 «Основное производство», в частности:

1. Ремонтная мастерская;
2. Промышленное производство;
3. Эксплуатация транспорта и средств связи;
4. Производство механизированных работ;
5. Производство работ по механизации трудоемких процессов в растениеводстве и животноводстве сельскохозяйственных кооперативов и других организаций;
6. Техническое обслуживание МТП, автомобилей и оборудования животноводческих ферм;
7. Производство проектных и изыскательских работ;
8. Производство прочих работ.

В подрядных строительных организациях выполнение строительных, монтажных, ремонтных работ является основным производством и учитывается на счете 20 «Основное производство».

Методика учета затрат на перечисленных субсчетах общепринятая: по дебету отражаются расходы на производство, а по кредиту – их списание на счета 43 «Готовая продукция». 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

По учету затрат и выполненных работ вспомогательными производствами целесообразно к счету 23 «Вспомогательные производства» открыть следующие субсчета:

1. Обслуживание различными видами энергии;
2. Транспортное обслуживание основного производства;
3. Ремонт основных средств;
4. Эксплуатация мелких транспортных хозяйств;
5. Прочие производства (по видам).

Службы материально-технического снабжения товары могут учитывать по покупным или по продажным ценам (также, как и в торговле). При учете товаров по продажным ценам возникает необходимость отражения на отдельном счете разницы в их стоимости между продажной и покупной ценой. Для этого используется счет 42 «Торговая наценка». Расходы по заготовке, доставке товаров на базы и по их хранению следует учитывать на счете 44 «Расходы на реализацию», а затем списывать на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Следует отметить, что агросервисные организации в соответствии с учетной политикой ведут учет резервов на счете 96 «Резервы предстоящих платежей» по видам резервов.

Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций, основных средств и нематериальных активов, труда и его оплаты, финансовых результатов и фондов в обслуживающих организациях ведется также, как и во всех организациях АПК.

## **ТЕМА 2. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В ОБСЛУЖИВАЮЩИХ И ПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ АПК**

2.1. Особенности первичного и складского учета производственных запасов, их оценка

2.2. Особенности бухгалтерского учета производственных запасов

2.3. Особенности учета средств технического обменного фонда

### **2.1. Особенности первичного и складского учета производственных запасов, их оценка**

Производственные запасы – различные вещественные элементы производства, используемые как предметы труда в производственном процессе.

Субъекты хозяйствования применяют различные методы оценки материальных ценностей, при этом руководствуются Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Запасы» утвержденным Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28 декабря 2022 г. № 64.

Руководствуясь указанным нормативным актом, каждая организация устанавливает ведение учета запасов в условной оценке. Условная оценка – стоимость запасов по учетным ценам, в качестве которых могут приниматься цены приобретения, планово-расчетные цены, отпускные цены, розничные цены, плановая (нормативная) себестоимость и иные стоимостные показатели, установленные положением об учетной политике организации.

При отпуске запасов в производство их оценка производится одним из следующих способов:

- по стоимости каждой единицы;
- по средней стоимости;
- по стоимости первых по времени поступления запасов (способ ФИФО).

Оценка выбывших в отчетном периоде запасов по средней стоимости производится одним из следующих вариантов:

- путем деления стоимости запасов на начало отчетного периода и поступивших в отчетном периоде запасов, на количество запасов на начало отчетного периода и поступивших в отчетном периоде запасов;
- путем деления стоимости запасов на начало отчетного периода и поступивших до момента выбытия запасов на количество запасов на начало отчетного периода и поступивших до момента выбытия запасов.

При применении способа ФИФО первые выбывшие запасы оцениваются по стоимости первых по времени поступлений запасов с учетом стоимости запасов на начало отчетного периода.

Основанием для приемки и оприходования материалов являются сопроводительные документы (товарно-транспортные накладные, товарные накладные) на поступившие в организацию материалы.

Передача материалов с одного склада организации на другой склад организации, а также из кладовой одного подразделения организации в кладовую другого подразделения организации оформляется накладными на внутреннее перемещение.

Реализация материалов оформляется подразделением организации, осуществляющим снабженческо-сбытовые функции, либо уполномоченным должностным лицом путем составления товарно-транспортной или товарной накладной на основании договоров или других документов и разрешения руководителя организации или уполномоченных лиц.

Списание материалов со счетов учета запасов может осуществляться в случаях, если материалы пришли в негодность по истечении сроков хранения, если материалы морально устарели, выявления недостатков, хищений или порчи и оформляется актом на списание материалов.

В перерабатывающих организациях применяются также специфические первичные документы, в которых отражается наименование, количество и качество принятого и переданного в переработку сырья.

К таким документам в мясоперерабатывающих организациях относится накладная на приемку скота и передачу его на переработку. В молокоперерабатывающих организациях применяются: реестр документов на поступление молока и молочных продуктов; приемо-сдаточная накладная; рапорты о переработке сырья и выработке молочной продукции.

Учет материалов, находящихся на складах организации и подразделениях, организация может вести в карточках или книгах складского учета, материальных отчетах.

Аналитический учет материалов (количественный и суммовой учет) ведется с использованием оборотных ведомостей или сальдовым методом.

Обобщение и группировка информации о движении материалов осуществляются в ведомостях движения материалов (накопительных ведомостях) ежемесячно отдельно по каждому месту хранения материалов. Формы ведомостей движения материалов устанавливаются организацией самостоятельно.

Сводная ведомость движения материалов, в которую переносятся итоги из ведомостей движения материалов по складам и подразделениям, составляется ежемесячно. Синтетический учет производственных запасов ведется в журнале-ордере № 10.

## **2.2. Особенности бухгалтерского учета производственных запасов**

Информация о движении производственных запасов, формировании и изменении их стоимости систематизируется на счетах 2 раздела Типового плана счетов бухучета. При этом используются счета: 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов», 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

К счету 10 «Материалы» могут быть открыты субсчета:

1. Сырье и материалы
2. Покупные полуфабрикаты, и комплектующие изделия
3. Топливо
4. Тара и тарные материалы
5. Запасные части
51. Изделия, детали, двигатели, узлы и агрегаты для ремонта техники
52. Шины
53. Аккумуляторы
54. Запасные части и детали для восстановления
55. Технические средства обменного фонда
551. Технические средства, пригодные для обмена (бывшие в эксплуатации)
552. Технические средства, подлежащие восстановлению
553. Технические средства, находящиеся в ремонте
554. Новые технические средства
6. Прочие материалы
7. Материалы, переданные в переработку на сторону
8. Временные сооружения
9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты
10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе
11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
12. Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы.

В зависимости от принятой в организации учетной политики поступление материалов может быть отражено по одному из вариантов:

1) с использованием счетов 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов»;

2) с использованием счетов 10 «Материалы», 16 «Отклонение в стоимости материалов»;

3) с использованием счета 10 «Материалы», на котором предусматривается отдельный учет материалов в условной оценке и отклонений в стоимости материальных ценностей;

4) с использованием счета 10 «Материалы», на котором выявляется средняя фактическая стоимость поступивших материалов по каждому их наименованию.

1. В случае использования счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов» на основании поступивших в организацию расчетных документов акцептуются счета поставщиков по покупной стоимости с учетом расходов по приобретению (фактическая себестоимость) и делается запись по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» и кредиту счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке материалов. При этом запись по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» производится независимо от того, поступили материальные ценности в организацию или находятся в пути.

2. Оприходование материалов, фактически поступивших в организацию, отражается записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» в условной оценке. Сумма разницы между фактической стоимостью приобретения (заготовления) материалов и их стоимостью в условной оценке списывается с кредита счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» в дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Оприходование запчастей, снятых с машин при их разборке и имеющих остаточный ресурс: Дт 10-54 «Запасные части и детали для восстановления» Кт 20-1 «Ремонтная мастерская» по расчетной цене (покупная стоимость, умноженная на % годности). Отпуск запчастей в цеха отражается по учетной стоимости по Дт 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные произ-

водства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 97 «Расходы будущих периодов» и другие и Кт 10 «Материалы».

### **2.3. Особенности учета средств технического обменного фонда**

В организациях РО «Белагросервис» действуют технические обменные пункты, которые в напряженные периоды сельскохозяйственных работ обменивают сельскохозяйственным организациям за соответствующую плату неисправные технические средства (двигатели, узлы, агрегаты, шины) на исправные (новые и бывшие в эксплуатации). Функционирование технического обменного пункта способствует лучшему обслуживанию сельскохозяйственных организаций, равномерной загрузке агросервисных предприятий, сокращению сроков ремонта, качественному выполнению ремонтных работ, быстрому восстановлению технических средств.

Между агросервисными предприятиями и сельскохозяйственными организациями для выполнения обмена технических средств заключается соглашения в виде такого юридического документа как договор. В соответствии с заключенными договорами организации РО «Белагросервис» осуществляют: приемку в ремонт от сельскохозяйственных организаций полнокомплектных технических средств по действующим техническим условиям; выдачу в обмен отремонтированных (новых) технических средств с гарантийными талонами; передачу принятых от сельскохозяйственных организаций технических средств ремонтным предприятиям и получение от них отремонтированных объектов; по соглашению с сельскохозяйственными организациями доставку им централизованно отремонтированных и вывозку от них, требующих ремонта технических средств; в необходимых случаях (по заявкам организаций) установку агрегатов на технические средства с оплатой по установленным тарифам; обеспечение сохранности средств технического обменного пункта.

Технические средства обменного пункта относятся к производственным запасам и учитываются в составе материалов в рабочем плане счетов агросервисной организации к счету 10 «Материалы» субсчету 5 «Запасные части» следует предусмотреть субсчета второго порядка, такие как:

10-51-Технические средства, пригодные для обмена (бывшие в эксплуатации);

10-52-Технические средства, подлежащие восстановлению;

10-53-Технические средства, находящиеся в ремонте;

10-54-Новые технические средства.

Технические средства обменного пункта, учтенные на первых трех субсчетах, бывшие в эксплуатации как пригодные, так и непригодные для обмена в

бухгалтерском учете оцениваются по средней стоимости, а новые, учтенные на четвертом субсчете – по цене приобретения.

Расходы по восстановлению технических средств, поступивших от сельхозорганизаций в обмен на пригодные, учитываются на счете 20-1 «Ремонтная мастерская».

Движение средств обменного фонда отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

№ п.п.	Содержание операции	Дт	Кт	Сумма	Основание
1	Осуществлен обмен технических средств, поступивших от сельхозорганизаций на бывшие в эксплуатации	10-552	10-551	Средняя условная стоимость	Акт приемки сельскохозяйственной техники в ремонт
2	Отражена задолженность сельхозорганизаций	62	96	Сметная стоимость ремонта	Акт приемки сельскохозяйственной техники в ремонт
3	Произведена оплата сельхозорганизациями	51	62	Сметная стоимость ремонта	Платежное поручение
4	Передача технических средств в ремонт	10-553	10-552	Средняя условная стоимость	Требование-накладная
5	Учтены затраты на ремонт в ремонтной мастерской	20-1	70,69, 76-2,10, 25	Фактические затраты	Книга по учету затрат ремонтной мастерской
6	Списаны затраты на ремонт в ремонтной мастерской	90-4	20-1	Фактические затраты	Книга по учету затрат ремонтной мастерской
7	Отражена выручка за выполненный ремонт	96	90-1	Сметная стоимость ремонта	Акт приемки сельскохозяйственной техники в ремонт
8	Переданы технические средства из ремонта в обменный фонд	10-551	10-553	Средняя условная стоимость	Требование-накладная

В том случае, когда агросервисные предприятия обменивают принятые от сельхозорганизаций технические средства на новые тогда составляются следующие бухгалтерские записи:

№ п.п.	Содержание операции	Дт	Кт	Сумма	Основание
1	Осуществлен обмен технических средств, поступивших от сельхозорганизаций на новые	10-552	10-554	Остаточная стоимость	Акт приемки сельскохозяйственной техники в ремонт
2	Отражена разница в стоимости новых технических средств и принятых	62	10-554	Разница между стоимостью новых технических средств и поступивших	Акт приемки сельскохозяйственной техники в ремонт
3	Произведена оплата сельхозорганизациями	51	62	Сметная стоимость ремонта	Платежное поручение
4	Создан резерв на ремонт технических средств	10-552	96	Сметная стоимость ремонта	Акт приемки сельскохозяйственной техники в ремонт
5	Передача технических средств в ремонт	10-553	10-552	Средняя условная стоимость	Требование-накладная
6	Учтены затраты на ремонт в ремонтной мастерской	20-1	70,69,76-2,10, 25	Фактические затраты	Книга по учету затрат ремонтной мастерской
7	Списаны затраты на ремонт в ремонтной мастерской	90-4	20-1	Фактические затраты	Книга по учету затрат ремонтной мастерской
8	Отражена выручка за выполненный ремонт	96	90-1	Сметная стоимость ремонта	Акт приемки сельскохозяйственной техники в ремонт
9	Переданы технические средства из ремонта в обменный фонд	10-551	10-553	Средняя условная стоимость	Требование-накладная

Обобщение и группировка информации о движении технических средств осуществляются в ведомостях движения материалов (накопительных ведомостях) ежемесячно отдельно по каждому месту хранения материалов. Формы ведомостей движения материалов устанавливаются организацией самостоятельно.

Сводная ведомость движения материалов, в которую переносятся итоги из ведомостей движения материалов по складам и подразделениям, составляется ежемесячно. Синтетический учет технических средств ведется в журнале-ордере № 10.

### ТЕМА 3. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ РО «БЕЛАГРОСЕРВИС»

- 3.1. Учет затрат на производство ремонтных работ
- 3.2. Порядок списания затрат на производство ремонтных работ и расчетов с заказчиками
- 3.3. Учет затрат на содержание и эксплуатацию автотранспорта
- 3.4. Учет затрат на производство механизированных работ
- 3.5. Учет затрат на производство работ по механизации трудоемких процессов в растениеводстве и животноводстве сельскохозяйственных организаций
- 3.6. Учет работы станций технического обслуживания тракторов, автомобилей, оборудования животноводческих ферм

#### **3.1. Учет затрат на производство ремонтных работ**

Синтетический учет всех затрат, производимым в ремонтной мастерской ведется на счете **20 «Основное производство» субсчет 1 «Ремонтная мастерская»**. По дебету субсчета 20-1 «Ремонтная мастерская» отражаются затраты, связанные с работой ремонтной мастерской. По кредиту этого субсчета ежемесячно отражается фактическая себестоимость произведенной продукции или законченных работ и услуг.

Сальдо по субсчету 20-1 «Ремонтная мастерская» может быть только дебетовое и показывать фактическую себестоимость незавершенного производства – незаконченных изделий или работ.

Аналитический учет затрат на производство работ в ремонтной мастерской ведется в **книге по учету затрат ремонтной мастерской**, а в бухгалтерии – в **ведомости учета затрат цехов основного производства (ф. В-12)**.

На каждом аналитическом счете затраты систематизируют по следующим статьям:

1. Материалы.
2. Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги коммерческих предприятий
3. Возвратные отходы (вычитаются);
4. Основная заработная плата производственных рабочих;
5. Дополнительная заработная плата производственных рабочих;
6. Отчисления на социальные нужды;
7. Износ инструмента, приспособлений целевого назначения и прочие специальные расходы;
8. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
9. Цеховые расходы;

10. Потери от брака;

11. Прочие производственные расходы.

По статье «Материалы» отражается стоимость ремонтных материалов, топлива, лакокрасочных материалов, смазочных, обтирочных и других материалов, расходуемых на технологические цели при ремонте соответствующего объекта.

Списанные материалы на производство ремонтных работ отражаются следующей бухгалтерской записью: **дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 1 «Ремонтная мастерская» кредит счета 10 «Материалы», соответствующие субсчета (10-1, 10-3, 10-6).**

По статье «Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги коммерческих предприятий» отражается стоимость запасных частей и других покупных изделий, включенных в прейскурантную цену за ремонт. **Дебет субсчета 20-1 «Ремонтная мастерская» кредит счета 10-2 «Покупные полуфабрикаты, и комплектующие изделия».**

Под услугами коммерческих предприятий понимаются затраты, связанные с ремонтом, которые могут выполняться специализированными мастерскими других организаций. **Дебет субсчета 20-1 «Ремонтная мастерская» с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».**

По статье «Возвратные отходы» учитываются детали, узлы и агрегаты, снятые при ремонте с машины заказчика и не подлежащего восстановлению, их стоимость по цене металлолома приходят как вторичные материалы и относятся на уменьшение затрат на запчасти. **Дебет счета 10-6 «Прочие материалы» и кредит субсчета 20-1 «Ремонтная мастерская» и одновременно дебет субсчета 20-1 «Ремонтная мастерская» и кредит субсчета 20-1 «Ремонтная мастерская» методом «красное сторно».**

В статье «Основная заработная плата производственных рабочих» учитывается основная заработная плата как производственных, так и инженерно-технических работников, непосредственно участвующих в производственном процессе изготовления изделий. **Дт 20-1 «Ремонтная мастерская» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».**

В статью «Дополнительная заработная плата производственных рабочих» включаются и учитываются выплаты, предусмотренные законодательством о труде или коллективными договорами за не отработанное на производстве время.

По статье «Отчисления на социальные нужды» отражают обязательные отчисления по установленным законодательным нормам в Фонд социальной защиты населения (34 %), страховые взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (0,6

%). **дебет субсчета 20-1 «Ремонтная мастерская» кредит счетов 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».**

В статью «Износ инструмента и приспособлений целевого назначения и прочие специальные расходы» относят затраты на изготовление и содержание в эксплуатации инструмента и приспособлений целевого назначения, предусмотренных технологическим процессом, **дебетуют субсчет 20-1 «Ремонтная мастерская» и кредитуют субсчет 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты».**

В статью «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования» относят затраты на содержание, амортизацию и текущий ремонт производственного и подъемно-транспортного оборудования, цехового транспорта, рабочих мест указанные расходы распределяются пропорционально прямой заработной плате производственных рабочих. **дебетуют субсчет 20-1 «Ремонтная мастерская» по соответствующим аналитическим счетам и кредитуют счет 25 «Общепроизводственные затраты».**

В статью «Цеховые расходы» относится заработная плата технического и обслуживающего персонала мастерской, содержание помещений мастерской, содержание и ремонт оборудования, инструмента и инвентаря, расходы по охране труда и технике безопасности, износ основных средств и др. Эти расходы предварительно учитываются на синтетическом счете 25 «Общепроизводственные затраты». В конце месяца их распределяют и включают в себестоимость заказов пропорционально основной заработной плате ремонтных рабочих или другой базе, предусмотренной учетной политикой организации. **дебет субсчета 20-1 «Ремонтная мастерская» кредит счета 25 «Общепроизводственные затраты».**

Отдельной статьей отражаются потери от брака. Списание потерь от брака отражается по **Дт 20-1 «Ремонтная мастерская» и Кт 28 «Брак в производстве».**

К «Прочим расходам» относят затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, затраты по стандартизации, гарантийному обслуживанию и ремонту продукции, находящейся на гарантии, и др. (**Дт 20-1 «Ремонтная мастерская» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».**)

### **3.2. Порядок списания затрат на производство ремонтных работ и расчетов с заказчиками**

В конце месяца заведующий ремонтной мастерской представляет в бухгалтерию **инвентаризационную опись (ведомость) незавершенного производства**, в которую записывается каждый заказ, находящийся в незаконченном ремонте, и фактические затраты, связанные с его выполнением.

На законченные ремонтные работы и изготовленную продукцию составляется **калькуляционная ведомость**, в которой определяются фактические затраты на их выполнение: к стоимости незавершенного производства на начало месяца по каждому виду работ прибавляются затраты отчетного месяца и вычитаются затраты на незавершенное производство на конец отчетного месяца. **Калькуляционная ведомость, акты приемки из ремонта тракторов, двигателей и других агрегатов** служат основанием для списания затрат по законченным работам. При этом производятся следующие бухгалтерские записи.

Дебет счета 43 «Готовая продукция» и кредит счета 20 «Основное производство» – на фактическую себестоимость изготовленных запасных частей, деталей и изделий, выполненных работ и услуг по техническому обслуживанию и ремонту тракторов, автомобилей и другой техники заказчиков.

Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредит счета 20 «Основное производство» – на фактическую себестоимость выполненных работ и услуг по техническому обслуживанию и ремонту собственных тракторов, автомобилей и другой техники. Отпускная (плановая) стоимость выполненных мастерской работ и выпущенных изделий относится с **кредита счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в дебет счетов:**

- 10 – при поступлении на склад производственных запасов изготовленных запасных частей и деталей;

- 20, 23 и другие счета затрат – при отнесении стоимости работ и услуг, выполненных для других собственных производств и хозяйств;

- 97 – при отнесении стоимости текущего ремонта своих машин и механизмов, используемых на сезонных работах;

- 96 – при отнесении стоимости ремонта технических средств обменного пункта;

- 62 – на отпускную стоимость выполненных и сданных работ, а также изготовленных и реализованных покупателям деталей, приспособлений и запчастей.

Стоимость оказанных услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств **оформляется заказом-нарядом (ф. ЗН-1)**, по ремонту других видов основных средств – **актом выполненных работ**.

Синтетический учет затрат и выполненных работ ремонтной мастерской ведется в ЖО№ 10, данные которого переносятся в главную книгу.

### 3.3. Учет затрат на содержание и эксплуатацию автотранспорта

В составе обслуживающих организаций АПК имеются автобазы, автоколонны РО «Белагросервис». Их основным производством является оказание услуг сельскохозяйственным организациям и другим субъектам хозяйствования по перевозке различных грузов.

Затраты на выполнение данных работ учитываются как на автобазах, так и в агросервисных организациях на синтетическом субсчете 20-3 «Эксплуатация транспорта и средств связи».

На дебет этих счетов записывают в течение месяца все расходы по содержанию и эксплуатации автотранспорта в разрезе принятых статей затрат: **расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, топливо и смазочные материалы, затраты на ремонты и техническое обслуживание автомобилей, ремонт и замену авторезины, амортизация основных средств, общепроизводственные и прочие расходы.**

Ежемесячно исчисляется себестоимость автотранспортных работ: затраты, учтенные на аналитических счетах, делят на объем работ, сведения о котором содержатся в сводных ведомостях работы автомобилей.

Калькуляционной единицей при начислении себестоимости работы грузовых автомобилей являются 10 тонно-километров или 10 автомобиле – часов в зависимости оттого, что предусмотрено в договоре при расчетах платы за оказанные услуги (сдельные или часовые тарифы). На основании отчетных калькуляций фактическая себестоимость работ, выполненных для внешних заказчиков, списывается на субсчет 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ услуг». Одновременно стоимость работ по договорным ценам отражают по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту субсчета 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ услуг». **Аналогичный порядок бухгалтерских записей может применяться и при отражении в учете услуг автотранспорта, оказываемых другим структурным подразделениям.** Однако в таком случае вместо счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» будут использованы счета, на которых учитываются затраты в этих подразделениях (20, 23, 44 и др.) и оценка услуг будет производиться по плановым (сметным) ценам. В случае если в учетной политике организации предусмотрено прямое отнесение себестоимости услуг одного структурного подразделения другому, делают одну бухгалтерскую запись: дебет счетов потребителей услуг (20, 23, 44) и кредит субсчета 20-3 «Эксплуатация транспорта и средств связи».

### **3.4. Учет затрат на производство механизированных работ**

Учет затрат на их производство осуществляется на синтетическом счете 20 субсчете 4 «Производство механизированных работ» в разрезе следующих **статей калькуляции**: заработная плата производственных рабочих; отчисления на социальные нужды; топливо и смазочные материалы; затраты на ремонты машин; амортизация машин; ремонт и замена резины; общепроизводственные расходы.

По мере завершения работ, но не реже двух раз в месяц выполненные механизированные работы сдают заказчику. Сдачу-приемку работ оформляют **актом выполненных работ**, который служит основанием для предъявления счета заказчику. В этом документе кроме обязательных реквизитов указываются объем и стоимость каждого вида работ, использованные удобрения, другие материалы, их количество и стоимость. Выполненные работы по известкованию кислых почв сельскохозяйственных земель отражаются в акте приема-сдачи выполненных работ по химизации (ф. 118-а-1 (хим)), который составляется в 3-х экз.

Фактическая себестоимость выполненных работ отражается по дебету субсчета 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ услуг» и кредиту субсчета 20-4 «Производство механизированных работ». Одновременно отпускную стоимость этих работ относят с кредита субсчета 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ услуг». В дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Оплата за выполненные работы отражается на дебете счета 51 «Расчетные счета» и кредите счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

### **3.5. Учет затрат на производство работ по механизации трудоемких процессов в растениеводстве и животноводстве сельскохозяйственных организаций**

К числу таких работ относятся: установка автопоилок, устройство водоснабжения, навозоудаление, монтаж водонагревательных приборов, различных механизмов для приготовления кормов, установка оборудования и механизмов на зернотоках и других. Заказчиками работ являются сельскохозяйственные производственные организации. Их выполняют специализированные линейно-монтажные участки и бригады. Приемка-сдача работ оформляется **актами**, в которых указываются название и принадлежность объекта, наименование выполненных работ, их объем, качество, наименование и марки установленных машин и механизмов. На основании актов организации выписывают **счета** за выполненные работы и предъявляют их для оплаты заказчикам.

Учет затрат на производство таких работ осуществляется на субсчете 20-5 «Производство работ по механизации трудоемких процессов в растениеводстве и животноводстве сельскохозяйственных и других организаций». По дебету данного субсчета отражаются затраты на выполнение работ в соответствии с заключенными договорами по кредиту – их списание.

Аналитические счета к субсчету открывают на каждый объект, на котором выполняется комплекс работ, указанный в договоре и приложенной к нему проектно-сметной документации. Учет на аналитических счетах ведется по утвержденным статьям затрат.

После сдачи работ заказчикам на стоимость их по сметным (договорным) ценам выписываются счета для оплаты. На основании актов о приемке-сдаче работ, счетов для их оплаты в бухгалтерии производятся следующие бухгалтерские записи: дебет субсчета 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ услуг», кредит субсчета 20-5 «Производство работ по механизации трудоемких процессов в растениеводстве и животноводстве сельскохозяйственных и других организаций» – на сумму фактических затрат, учтенных на аналитических счетах, открытых на сданные объекты; дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредит субсчета 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ услуг» – на сметную (договорную) стоимость работ.

### **3.6. Учет работы станций технического обслуживания тракторов, автомобилей, оборудования животноводческих ферм**

Работы по обслуживанию машинно-тракторного парка, автомобилей, оборудования животноводческих ферм производят соответствующие станции технического обслуживания (далее – СТО). Затраты на их содержание, а также по уходу за машинами и механизмами как собственными, так и заказчиков в процессе их эксплуатации учитывают по видам выполняемых работ и заказчикам на аналитических счетах субсчета 20-6 «Техническое обслуживание машинно-тракторного парка, автомобилей и оборудования животноводческих ферм». Калькуляционные статьи по затратам на производство и корреспонденции счетов по ним такие же, как и по ремонтным работам. По окончании работ по техническому обслуживанию оборудования животноводческих ферм обычно составляется акт выполненных работ, в котором приведены перечень выполненных работ и их стоимость.

В конце каждого месяца производится списание затрат на выполненные и сданные заказчикам работы по техническому обслуживанию, а также по устранению неисправностей машин с кредита субсчета 20-6 «Техническое обслу-

живание машинно-тракторного парка, автомобилей и оборудования животноводческих ферм» на дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Одновременно стоимость работ для своих подразделений по сметным ценам отражают на дебете счетов соответствующих производств и кредите счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», а стоимость работ, выполненных для внешних заказчиков в оценке по договорным ценам, относят на основании выписанных счетов-фактур на дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В случае если в учетной политике предусмотрено прямое отражение в учете затрат по техническому обслуживанию своих подразделений (мехотрядов), производится бухгалтерская запись: дебет субсчета 20-4 «Производство механизированных работ» и кредит субсчета 20-6 «Техническое обслуживание машинно-тракторного парка, автомобилей и оборудования животноводческих ферм».

## **ТЕМА 4. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ПОДРЯДНЫХ СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

- 4.1. Синтетический и аналитический учет затрат основного производства
- 4.2. Учет и распределение расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов
- 4.3. Учет косвенных затрат
- 4.4. Учет некапитальных работ
- 4.5. Учет потерь от брака

### **4.1. Синтетический и аналитический учет затрат основного производства**

Основными подрядными организациями, осуществляющими строительномонтажные работы являются строительные концерны, объединения, строительные, ремонтно-строительные и специализированные тресты, домостроительные комбинаты.

В состав строительных трестов входят: строительномонтажные управления (СМУ), передвижные механизированные колонны (ПМК), управления механизации (УМ), управления производственно-технологической комплектации (УПТК).

Строительные организации выполняют в сельскохозяйственных организациях строительномонтажные работы на условиях подряда. Основой взаимо-

отношений между сельхозорганизациями (заказчиками) и СМУ, ПМК (подрядчиками) являются договоры строительного подряда. Имеется договор строительного подряда с неизменной (твердой) ценой – это договор, по которому стороны соглашаются на неизменную цену (стоимость) строительных работ;

Договор строительного подряда с приблизительной ценой – это договор, по которому подрядчику возмещаются все допустимые (фактические) или по иному (в том числе на основании нормативов расхода ресурсов) определяемые затраты, непосредственно связанные с выполнением строительных работ, в суммах, допускаемых заказчиком, включая прибыль подрядчика, определяемую в соответствии с законодательством и (или) договором.

Расчеты между заказчиками и подрядчиками за выполненные строительномонтажные и прочие работы в настоящее время производятся ежемесячно за законченные технологические этапы и комплексы работ в порядке, предусмотренном в договоре. Окончательный расчет за выполненные работы осуществляется после завершения строительства объекта и подписания Акта сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ (ф. С-2).

На основании данных акта (ф. С-2) заполняется справка о стоимости выполненных работ и затрат (ф. С-3).

Производственная деятельность строительных организаций по выполнению строительномонтажных работ является основной, поэтому учет этой деятельности ведется на счете 20 «Основное производство» субсчете 1 «Себестоимость выполненных строительных работ».

Учет затрат по дебету субсчета 20 «Основное производство» организуется по объектам учета (объектам строительства, комплексам или этапам работ, их видам, либо производителям работ, участкам, бригадам). В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договорам строительного подряда, утвержденной Постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь 30.09.2011 г. № 44 расходы по договору строительного подряда состоят из **прямых и косвенных затрат**.

**В состав прямых затрат**, связанных с исполнением договора строительного подряда, включаются затраты, которые могут быть прямо отнесены к конкретному договору строительного подряда (объекту строительства).

Прямые затраты группируются по следующим статьям: «Материалы»; «Заработная плата рабочих основного производства»; «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов»; «Стоимость работ, выполненных субподрядчиками»; «Прочие прямые затраты».

В статью «Материалы» включаются затраты, связанные с использованием в процессе выполнения строительных работ строительных материалов, кон-

струкций, топлива и других материалов, а также отклонения в стоимости материалов. При этом составляется следующая бухгалтерская запись: дебет 20 кредит 10, 16.

В статью «Заработная плата рабочих основного производства» включаются затраты, связанные с оплатой труда основных производственных рабочих по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, дополнительная заработная плата (в том числе надбавки всех видов) и премии за производственные результаты, выплачиваемые рабочим основного производства. При этом составляется следующая бухгалтерская запись: дебет 20 кредит 70.

В статью «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов» включаются затраты, связанные с содержанием и использованием при выполнении строительных работ строительных машин и механизмов.

Дебет 20 кредит 25 – при использовании техники для выполнения обязательств, по конкретному договору строительного подряда.

В статью «Стоимость работ, выполненных субподрядчиками» включается у генерального подрядчика стоимость строительных и пусконаладочных работ, предусмотренных сметной документацией на строительство объекта, выполненных субподрядчиками. Стоимость работ, выполненных субподрядчиками учитывается на счете 25 «Общепроизводственные затраты» субсчете «Стоимость работ, выполненных субподрядчиками» и списывается в дебет 20 с кредита 25.

В статью «Прочие прямые затраты» включаются иные затраты, прямо связанные с выполнением строительных работ по конкретному договору строительного подряда (на конкретном объекте строительства). К ним относятся:

- обязательные отчисления, установленные законодательством, от заработной платы рабочих основного производства;
- затраты на служебные командировки рабочих основного производства и административно-управленческого персонала, закрепленного за конкретным объектом строительства (прорабы, мастера, начальники участков);
- затраты на оплату услуг сторонних организаций по охране объекта, если договором строительного подряда эта обязанность возложена на подрядчика;
- затраты на отопление объекта строительства, электро-, газо- и водоснабжение в период его строительства и сдачи в эксплуатацию;
- затраты на ремонт, содержание и разборку временных зданий и сооружений;
- затраты, связанные с использованием временных зданий и сооружений;
- затраты по транспортировке работников к месту работы и обратно при расположении объекта строительства вне места расположения строительной организации;

- затраты, связанные с выполнением строительных работ вахтовым методом;
- затраты на перебазировку строительной техники;
- затраты на оплату услуг сторонних организаций по геодезическим съемкам, выполнение которых является обязанностью подрядчика;
- амортизационные отчисления по основным средствам (за исключением техники), используемым при выполнении строительных работ;
- затраты на вывоз строительного мусора;
- налоги и отчисления, уплачиваемые подрядчиком в соответствии с законодательством и относимые на себестоимость;
- иные затраты, возникновение которых прямо связано с выполнением строительных работ по конкретному договору строительного подряда (на объекте строительства), подготовкой и сдачей объекта в эксплуатацию.

Прочие затраты учитываются по каждому договору строительного подряда (объекту строительства) по дебету счета 20 «Основное производство» субсчета 1 «Себестоимость выполненных строительных работ» и кредиту счетов 02 «Амортизация основных средств», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других.

**В состав косвенных затрат** включаются общепроизводственные и общехозяйственные затраты, которые не могут быть прямо отнесены к конкретному договору строительного подряда (объекту строительства).

Косвенные общепроизводственные затраты учитываются на счете 25 «Общепроизводственные затраты» субсчете «Косвенные общепроизводственные затраты», распределяются между договорами подряда (объектами строительства) в соответствии с методами, определенными учетной политикой организации, и ежемесячно списываются в дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 1 «Себестоимость выполненных строительных работ».

Косвенные общехозяйственные затраты учитываются на счете 26 «Общехозяйственные затраты» и ежемесячно списываются в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Затраты, признанные расходами по договору строительного подряда, по мере признания дохода отражаются по дебету счета 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг») и кредиту счета 20 «Основное производство» субсчет 1 «Себестоимость выполненных строительных работ».

Затраты на исполнение договора строительного подряда, не признанные в отчетном периоде расходами по договору строительного подряда, являются

незавершенным строительным производством и формируют сальдо по счету 20 «Основное производство».

Учет затрат на производство строительно-монтажных работ ведется по объектам строительства, под которыми понимается объект (здание, сооружение, жилой дом, линия электропередачи и др.), на который имеется утвержденная смета или сводный сметный расчет стоимости строительства.

Объектами учета затрат по монтажу оборудования, устройству отопления, вентиляции, электроосвещению и другим специализированным работам являются комплексы работ, выполняемых субподрядными организациями.

Строительные организации, выполняющие однородные специальные виды работ или осуществляющие строительство однотипных объектов с незначительной продолжительностью их строительства и расположенных на одном строительном участке, могут вести учет затрат по группе объектов.

К незавершенному строительному производству относят работы, выполненные подрядной организацией и не сданные заказчиком.

Незавершенное производство состоит из затрат на производство строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами, а также стоимости работ субподрядных организаций, принятых к оплате генподрядчиками.

Выполненные субподрядными организациями и принятые к оплате генеральным подрядчиком комплексы специальных строительных работ учитываются генеральным подрядчиком до их сдачи заказчику по договорной стоимости на счете «Основное производство» в составе незавершенного строительного производства на отдельном субсчете как выполненные субподрядными организациями и не включаются в себестоимость строительных работ генерального подрядчика.

Для определения затрат на производство строительно-монтажных работ по строительному участку и в целом по строительной организации (структурному подразделению) объекты учета могут группироваться в журнале-ордере № 10-С по принадлежности к строительному участку, а внутри строительных участков – по видам работ (строительные работы, монтаж оборудования, капитальный ремонт и другие виды строительных работ).

Стоимость выполненных объемов работ и незавершенного строительного производства по отдельным объектам учета отражается в журнале-ордере № 10-С на основании справок о стоимости выполненных работ и затрат.

Сводный учет затрат на производство строительно-монтажных работ ведется на счете «Основное производство» по объектам учета и в разрезе статей затрат в журнале-ордере № 10-С.

#### **4.2. Учет и распределение расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов**

Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов включают в себя затраты, связанные с содержанием и использованием при выполнении строительных работ строительных машин и механизмов.

К ним относятся:

- затраты, связанные с оплатой труда (основная, дополнительная заработная плата, включая надбавки всех видов, премия за производственные результаты) машинистов и других рабочих, занятых управлением, обслуживанием и ремонтом техники;
- стоимость горюче-смазочных материалов, использованных для обеспечения работы техники, ее ремонта и технического обслуживания;
- затраты на ремонт техники;
- арендная плата по арендованной технике;
- амортизационные отчисления по собственной технике;
- иные затраты, непосредственно связанные с содержанием и эксплуатацией техники.

Затраты на содержание и эксплуатацию собственной техники учитываются на счете 25 «Общепроизводственные затраты» субсчете «Затраты по содержанию и эксплуатации собственных строительных машин и механизмов» по видам или группам техники и ежемесячно списываются на соответствующие счета учета в зависимости от места и времени использования техники, указанных в первичных документах, подтверждающих факт использования техники.

Для организации учета работы строительных машин и механизмов применяются такие формы первичных документов, как Справка о времени аренды строительной машины (ф. С-12), которая подтверждает количество и стоимость времени аренды строительных машин и механизмов арендатором, а также стоимость услуг по управлению ими. Справка (ф. С-12) составляется арендодателем в необходимом количестве экземпляров, но не менее двух.

У арендатора Справка (ф. С-12) служит основанием для отнесения на себестоимость расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов, а также для расчетов между арендатором и арендодателем.

У арендодателя Справка (ф. С-12) служит основанием для отражения выручки либо суммы задолженности арендатора.

При предъявлении арендодателем Справки (ф. С-12) на подпись арендатору к ней прикладываются справки к сменному рапорту (ф. С-18) и справки к путевому листу строительной машины (ф. С-20).

Организации-арендодатели при предоставлении арендатору строительной машины, являющейся самоходным средством, и строительного механизма должны выдавать машинисту сменный рапорт (ф. С-18, являющийся бланком строгой отчетности. Сменный рапорт также оформляется при использовании

строительных машин их владельцами для собственных нужд. Сменный рапорт является первичным учетным документом, определяющим показатели для учета работы строительной машины и машиниста, а также данные для начисления заработной платы машинисту, осуществления расчетов за работу строительной машины и формирования статистической отчетности.

После полной обработки сменного рапорта отрывной корешок «Справка к сменному рапорту» заверяется подписью и печатью (штампом) организации владельца строительной машины. Один экземпляр справки к сменному рапорту прилагается владельцем строительной машины к справке о времени аренды строительной машины (ф. С-12), второй экземпляр остается у организации владельца строительной машины.

Организации-арендодатели при предоставлении арендатору строительной машины, являющейся транспортным средством, должны выдавать машинисту путевой лист строительной машины (ф. С-20), являющийся бланком строгой отчетности. Путевой лист также оформляется при использовании строительных машин их владельцами для собственных нужд. Путевой лист строительной машины является первичным учетным документом, определяющим показатели для учета работы строительной машины и машиниста, а также данные для начисления заработной платы машинисту, осуществления расчетов за работу строительной машины и формирования статистической отчетности.

Списание затрат отражается в учете:

- Дт 20 Кт 25 – при использовании техники для выполнения обязательств, по конкретному договору строительного подряда;

- Дт 23 Кт 25 – при использовании техники для нужд вспомогательного производства;

Затраты на содержание и эксплуатацию арендованной техники учитываются на счете 25 «Общепроизводственные затраты» субсчете «Затраты по эксплуатации арендованных строительных машин и механизмов» и ежемесячно списываются на соответствующие счета учета в зависимости от места и времени использования техники, указанных в первичных документах, подтверждающих факт использования техники.

### **4.3. Учет косвенных затрат**

В состав косвенных затрат включаются общепроизводственные и общехозяйственные затраты, которые не могут быть прямо отнесены к конкретному договору строительного подряда (объекту строительства).

К косвенным общепроизводственным затратам относятся:

- затраты на организацию работ на строительных площадках;

- затраты на охрану труда и обеспечение санитарно-гигиенических требований;

- затраты по контролю качества выполняемых строительных работ;

- затраты на устранение результата строительных работ ненадлежащего качества, выявленного в течение гарантийного срока эксплуатации объекта строительства;

- амортизационные отчисления по производственным приспособлениям, оборудованию и устройствам, используемым при выполнении строительных работ и постоянно перемещаемым между объектами строительства;

- арендная плата по производственным приспособлениям, оборудованию и устройствам, используемым при выполнении строительных работ и постоянно перемещаемым между объектами строительства;

- затраты на содержание производственных подразделений при условии, что этими подразделениями не оказываются услуги на сторону;

- затраты на перемещение имущества (в том числе строительных материалов и конструкций) между складом и объектами строительства, а также между объектами строительства;

- платежи по страхованию имущества, грузов, гражданской ответственности;

- другие затраты, связанные с выполнением строительных работ, прямо не относящиеся к конкретному договору строительного подряда (объекту строительства).

При этом составляется следующая бухгалтерская запись: дебет 25 кредит 10, 70, 76, 02.

Косвенные общепроизводственные затраты учитываются на счете 25 «Общепроизводственные затраты» субсчете «Косвенные общепроизводственные затраты», распределяются между договорами подряда (объектами строительства) в соответствии с методами, определенными учетной политикой организации, и ежемесячно списываются в дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 1 «Себестоимость выполненных строительных работ» с кредита 25 «Общепроизводственные затраты»

К косвенным общехозяйственным затратам относятся:

- затраты на оплату труда управленческого персонала (основная и дополнительная заработная плата, выплаты стимулирующего характера);

- обязательные отчисления, установленные законодательством, от всех видов оплаты труда работников управленческого персонала;

- затраты на служебные командировки управленческого персонала;

- затраты на содержание и эксплуатацию зданий, сооружений, помещений, занимаемых и используемых управленческим персоналом;

- амортизационные отчисления по основным средствам, используемым управленческим персоналом;
- затраты на ремонт предметов в обороте, используемых управленческим персоналом;
- затраты, связанные с использованием управленческим персоналом отдельных предметов в обороте;
- арендная плата по имуществу, используемому управленческим персоналом;
- затраты на содержание и эксплуатацию служебного легкового транспорта;
- отчисления на содержание аппарата управления юридического лица, производимые филиалами;
- затраты на представительские цели;
- затраты на рекламу и маркетинговые услуги;
- затраты на консультационные, информационные, аудиторские услуги;
- затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров;
- затраты на оплату услуг связи;
- затраты на приобретение периодических изданий, технической литературы, справочных систем;
- другие затраты управленческого назначения.

При этом составляется следующая бухгалтерская запись: дебет 26 кредит 70, 69, 76-2, 71, 02, 23, 10, 76, 97.

Косвенные общехозяйственные затраты учитываются на счете 26 «Общехозяйственные затраты» и ежемесячно списываются в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

#### **4.4. Учет некапитальных работ**

Строительно-монтажные организации, кроме работ капитального характера, выполняют работы некапитального характера. К некапитальным работам относятся: строительство и ремонт временных (нетитульных) сооружений, устройств и приспособлений; работы, связанные с монтажом и демонтажом строительных машин и механизмов; работы по сносу и демонтажу объектов, прекращенных строительством и др. Рассмотрим такие некапитальные работы, как строительство временных (нетитульных) сооружений.

К временным (нетитульным) сооружениям относятся:

- приобъектные конторы и кладовые прорабов и мастеров, складские помещения и навесы при объекте строительства, душевые, помещения для обогрева рабочих.
- настилы, стремянки, лестницы, переходные мостики, ходовые доски, приспособления по технике безопасности.

- временные разводки от магистральных и разводящих сетей электроэнергетики, воды, пара, газа и воздуха в пределах рабочей зоны (территории в пределах до 25 м от периметра зданий или от линейных сооружений).

Расходы, связанные с приспособлением строящихся и существующих на строительных площадках зданий и сооружений вместо строительства указанных выше нетитульных временных зданий и сооружений.

Расходы по возведению, сборке, разборке, амортизации, текущему ремонту и перемещению нетитульных временных зданий и сооружений учитываются нормами накладных расходов.

В бухгалтерском учете расходы по возведению временных (нетитульных) зданий и сооружений отражаются на счете 23 «Вспомогательные производства» субсчете 6 «Возведение временных (не титульных) сооружений». При этом составляются следующие бухгалтерские записи:

- Дт 23-6 Кт 10, 70, 25, 60 – на сумму фактических затрат по возведению ВНС. Принятие временных (не титульных) сооружений по мере их возведения осуществляется на основании Акта об устройстве не титульного временного здания и сооружения (ф. С-5) по Дт 10-8 «Временные сооружения» Кт 23 субсчете 6 «Возведение временных (не титульных) сооружений» – на сумму фактических затрат по возведению временных (не титульных) сооружений.

В процессе эксплуатации ежемесячно стоимость временных (не титульных) сооружений относится в затраты на производство:

- Дт 20 Кт 10-8. Ликвидация (разборка) временных (не титульных) сооружений оформляется Актом о разборке не титульного временного здания и сооружения (ф. С-6). Оприходование ликвидных материалов отражается по Дт 10-6 Кт 90-7 – на стоимость их возможной реализации.

Затраты на устройство не титульных временных зданий и сооружений производятся за счет накладных расходов по строительству, отдельно в сметы не включаются и отдельно заказчиками не оплачиваются.

#### **4.5. Учет потерь от брака**

К потерям от брака строительного производства относятся затраты на переделку некачественно (то есть с нарушением технических условий, или проектного решения) выполненных строительно-монтажных работ по вине строительной организации, а также затраты по устранению повреждений ранее выполненных частей и конструкций зданий и сооружений, допущенных в ходе последующего производства работ, а также стоимость окончательно забракованных работ.

Затраты по устранению дефектов в строительстве, возникшие по вине заказчика и оплаченные им, к потерям от брака не относятся.

Не относится к потерям от брака стоимость неправильно маркированных годных строительных материалов, конструкций, изделий и деталей, а также строительных материалов, конструкций и деталей, изготовленных строительными организациями или другими организациями, несоответствие которых обнаружено на строительной площадке.

В зависимости от характера дефекта, установленного при проверках качества работ, брак делится на исправимый и неисправимый (окончательный). Исправимым браком считаются работы, исправление которых технически возможно и экономически целесообразно.

Окончательным браком считаются работы, исправление которых технически невозможно и экономически нецелесообразно.

По месту обнаружения брак подразделяется на внутренний, выявленный строительной организацией до сдачи работ заказчику, и внешний, выявленный при эксплуатации объекта строительства.

Выявленный брак оформляется Актом о браке, недоделках (ф. С-11) устанавливаются его виновники и по каждому акту составляется расчет потерь от брака, размер которых определяется по установленным нормативам в соответствии с составом и объемом забракованных работ и затрат по исправлению брака.

В затратах на исправление брака, допущенного при производстве строительного-монтажных работ, отражаются стоимость дополнительно израсходованных материалов, расходы по оплате труда рабочих за разборку, демонтаж и другие дополнительные работы, произведенные в связи с устранением дефектов, расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов, использованных при исправлении брака, часть накладных расходов и затрат, связанных с исправлением брака сторонними организациями.

Затраты на исправление брака уменьшаются на суммы, отнесенные за счет поставщиков и субподрядных организаций (если они признали свою вину), на суммы, возмещенные лицами, допустившими брак, а также на стоимость материалов, оприходованных при разборке и демонтаже по ценам возможного использования.

Разница между затратами на исправление брака и возмещенными суммами представляет собой потери от брака, допущенного при производстве строительного-монтажных работ, и включается в себестоимость работ по объектам строительства по прямому признаку с распределением их по соответствующим статьям (элементам) затрат.

Потери от брака в строительного-монтажных организациях учитываются на счете 28 «Брак в производстве» отдельно по браку, допущенному при производстве строительных работ, и браку, имевшему место во вспомогательных

производствах, в разрезе объектов строительства и видов подсобных производств.

Потери от брака, выявленные на объектах, сданных в отчетном году, увеличивают себестоимость работ по данным объектам, а на объектах, сданных в эксплуатацию в прошлые годы, относятся при образовании резерва на гарантийный срок на счет «Резервы предстоящих расходов и платежей», а при его отсутствии – на счет «Прибыли и убытки» как убытки по операциям прошлых лет, выявленные в отчетном году.

К браку во вспомогательных производствах относится продукция (работы) собственного производства, которая не соответствует стандартам и техническим условиям и не может быть использована по своему прямому назначению, реализована на сторону или требует дополнительных затрат на устранение дефектов.

Во вспомогательных производствах окончательно забракованная продукция (работы) списывается как брак во вспомогательных производствах по фактической себестоимости.

Затраты на исправление бракованной продукции и работ складываются из стоимости материалов, расходов на заработную плату, отчислений от заработной платы, установленных действующим законодательством, и других расходов по устранению дефектов за вычетом стоимости оприходованных материалов и сумм, возмещенных лицами, допустившими брак, и относятся на себестоимость продукции (работ) вспомогательных производств по прямому признаку.

## **ТЕМА 5. УЧЕТ В ПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ АПК**

5.1. Виды предприятий, перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию и их значение

5.2. Объекты и методы учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции

5.3. Учет затрат на основное производство и калькуляция себестоимости продукции на плодоовощеперерабатывающих предприятиях

5.4. Учет затрат на основное производство и калькуляция себестоимости продукции на льнозаводах

5.5. Учет затрат на основное производство и калькуляция себестоимости продукции организаций мукомольно-крупяной и комбикормовой промышленности

5.6. Учет затрат на основное производство и калькуляция себестоимости продукции на молокоперерабатывающих предприятиях

5.7. Учет затрат на основное производство и калькуляция себестоимости продукции на мясоперерабатывающих предприятиях

### **5.1. Виды предприятий, перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию и их значение**

В качестве перерабатывающих предприятий могут выступать мукомольно-крупяные, молокоперерабатывающие, мясоперерабатывающие и льноперерабатывающие и плодоовощеперерабатывающие предприятия, а также организации потребительской кооперации, осуществляющие закупку и переработку сельхозпродукции.

В организациях, перерабатывающих молоко, имеются основные, вспомогательные (непромышленные) производства и хозяйства.

К основному производству относится изготовление масла животного, сыров, цельномолочной продукции, нежирной молочной продукции, молочных консервов и других видов продукции.

Для обеспечения основного производства различными видами энергии, тарой, транспортными и другими услугами в молочной промышленности создают различные вспомогательные производства. В их перечень входят: паровое хозяйство (котельные), электроснабжение, аммиачно-компрессорные цеха, холодильное хозяйство, водоснабжение, ремонтно-механические и ремонтно-строительные мастерские, транспортное хозяйство, жестяно-баночное и электролитное производство, цех производства тары, производственно-бытовое обслуживание и санитарная обработка (раздевалки, прачечные, душевые), ремонтные и пошивочные мастерские спецодежды.

К непромышленным производствам и хозяйствам относятся: жилищно-коммунальное хозяйство, производства, осуществляющие бытовое обслуживание персонала, детские дошкольные, лечебно-профилактические и др. учреждения.

В зависимости от характера и назначения выполненных на предприятиях мясной промышленности процессов установлена следующая классификация производств:

- основные производства;
- вспомогательные производства.

Кроме того, на предприятиях имеются непромышленные хозяйства.

К основным производствам относятся:

Мясожировое производство, в том числе:

- предубойное содержание скота;
- убой и переработка скота;
- обработка субпродуктов;

- производство пищевых, топленых и костных жиров;
- кишечное производство;
- шкуроконсервировочное производство;
- переработка эндокринно-ферментного и специального сырья.

Мясоперерабатывающее производство, в том числе:

- колбасное производство;
- производство мясных полуфабрикатов и кулинарных изделий;
- консервное производство.

Производство технических полуфабрикатов.

Производство медицинской продукции.

Производство клея и желатина.

Производство изделий широкого потребления из отходов основного производства или сопутствующей продукции.

## **5.2. Объекты и методы учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции**

Местами возникновения затрат являются цехи (основные и вспомогательные), служба управления цехами и организацией в целом. Поэтому объектами учета затрат являются виды основного и вспомогательного производства, выпускаемая продукция и однородные расходы (расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, по освоению новых производств, цеховые и общехозяйственные).

В зависимости от технологии производства учет затрат на переработку сырья и исчисление себестоимости полученной продукции осуществляется с применением **простого, позаказного, попередельного и нормативного методов.**

**Простой метод** учета затрат на производство и исчисление себестоимости продукции применяется в том случае, если выпускается в одном производственном процессе однородная по составу и качеству продукция. Себестоимость продукции таких производств определяется общей суммой затрат.

**Позаказный метод** учета затрат и исчисления себестоимости продукции применяется если в организации выполняются определенные заказы по выпуску продукции: на каждый заказ открывается отдельный аналитический счет, на котором формируется себестоимость всей продукции, включенной в заказ. Себестоимость единицы продукции можно исчислить как частное от деления учтенных затрат на количество выпущенной продукции.

**Попередельный метод** учета затрат и исчисления себестоимости продукции применяется на производствах, где технологией выпуска продукции

предусмотрены переделы (стадии производственных процессов). В таких случаях учет затрат ведут по каждому переделу. Продукцией передела является полуфабрикат, а затраты, учтенные на счете, составляют его себестоимость. Себестоимость готовой (конечной) продукции определяют путем суммирования стоимости исходного сырья и затрат, учтенных на всех переделах.

Возможна организация учета затрат и исчисление себестоимости продукции по переделному методу (бесполуфабрикатный вариант): все затраты учитываются по каждому переделу, а выход продукции – только лишь на последнем переделе. Себестоимость единицы изделий исчисляется как частное от деления суммы затрат, учтенных по всем переделам, на количество изделий.

**Нормативный метод** – это совокупность способов и приемов учета и контроля за формированием себестоимости продукции. Он предполагает создание системы норм и нормативов и на ее основе калькуляцию нормативной себестоимости, организацию учета затрат по нормам и отдельно отклонений от них; исчисление фактической себестоимости продукции путем корректировки нормативной себестоимости на суммы экономии или перерасхода затрат.

При исчислении себестоимости продукции на перерабатывающих организациях применяют ряд способов, с помощью которых производится распределение затрат по объектам калькуляции.

Основными из них являются:

- **прямое отнесение затрат** (используется если учет затрат осуществляется простым или позаказным методом);
- **суммирование затрат, учтенных по отдельным переделам** (используется, если учет затрат ведется попередельным методом);
- **коэффициентный способ**, при котором все количество продукции переводится в условную продукцию (по установленным коэффициентам), исчисляется себестоимость единицы условной продукции, а затем и себестоимость физической единицы отдельных видов продукции каждой расфасовки;
- **способ исключения стоимости побочной продукции и отходов**, которые оцениваются по заранее установленным ценам или по ценам возможной реализации их;
- **пропорциональный способ**, при котором комплексные затраты распределяют между видами готовой продукции, изготовленной из одного вида сырья, пропорционально обоснованной базе (заработанная плата, объем выпущенной продукции, плановая себестоимость продукции или ее стоимость по реализационным ценам);
- **комбинированный способ** (используется тогда, когда необходимо не только исчислить себестоимость разных видов продукции, изготовленной из одного вида сырья, а и распределить затраты между отдельными видами продукции). В этом случае общую сумму затрат распределяют между отдельными

видами готовой продукции пропорциональным способом, между видами расфасовки – коэффициентным способом, а распределение статей затрат между видами готовой продукции – пропорциональным способом (пропорционально нормативным затратам).

### **5.3. Учет затрат на основное производство и калькуляция себестоимости продукции на плодоовощеперерабатывающих предприятиях**

Для учета затрат на переработку плодоовощного сырья используют счет 20 «Основное производство». По дебету этого счета собирают все затраты, связанные с изготовлением готовой продукции. По кредиту отражают фактическую себестоимость выпущенной готовой продукции.

Аналитический учет затрат на производство продукции плодоовощеперерабатывающих предприятий организуется по видам производств и следующей номенклатуре статей затрат: сырье и основные материалы; вспомогательные материалы; топливо, вода и электроэнергия на технологические цели; расходы на оплату труда производственных рабочих; отчисления на социальные нужды; расходы на подготовку и освоение производства; расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; расходы денежных средств; общепроизводственные расходы; потери от брака; прочие производственные расходы.

Сводный учет затрат на производство по их видам ведут в сводных ведомостях по промышленным производствам и журнале-ордере № 10.

По окончании месяца на счете 20 «Основное производство» будут учтены все расходы по переработке плодоовощной продукции, что позволяет приступить к исчислению себестоимости готовой продукции.

Для этого к стоимости незавершенного производства на начало отчетного периода добавляют фактические затраты по цеху за отчетный период и вычитают стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода и стоимость побочной продукции.

Калькуляционными единицами является тысяча условных банок произведенной продукции. Однако для оприходования готовой продукции необходимо знать себестоимость фактической банки каждого вида расфасовки консервов.

Себестоимость 1 тысячи условных банок и каждой расфасовки определяется при помощи коэффициентов.

#### **5.4. Учет затрат на основное производство и калькуляция себестоимости продукции на льнозаводах.**

Бухгалтерский учет затрат на производство льноволокна ведется на синтетическом счете 20 «Основное производство», аналитическом счете «Производство льноволокна» в разрезе следующих статей затрат:

- 1 Сырье в том числе стоимость переработанного сырья по закупочным ценам сортовая надбавка, затраты на заготовку и доставку;
2. Возвратные отходы (костра) вычитаются;
3. Упаковочные материалы;
4. Топливо;
5. Электроэнергия на технологические цели;
6. Расходы на оплату труда производственных рабочих;
7. Отчисления на социальные нужды;
8. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
9. Общезаводские расходы;
10. Прочие расходы;

Качество льноволокна характеризуется его длиной. В зависимости от числового значения этого показателя ГОСТом установлены разные номера льноволокна. В цеху льноволокно в зависимости от длины формируется в кипы, по каждой из которых лаборатория определяет номер, что указывается в реестре приема-сдачи готовой продукции.

В бухгалтерии ведутся накопительные ведомости учета готовой продукции, в которых информация о выпуске льноволокна отражается ежедневно с подразделением по номерам.

При калькуляции используется показатель условной продукции, который определяется в результате перерасчета массы льноволокна каждого номера в льноволокно № 10.

Для его определения вначале массу льноволокна каждого номера умножают на числовое значение номера и определяют килограммо-номера, которые затем суммируются и делятся на 10.

В результате получают массу условного льноволокна, которое принимается за объект калькуляции.

## **5.5. Учет затрат на основное производство и калькуляция себестоимости продукции организаций мукомольно-крупяной и комбикормовой промышленности**

Для учета основных затрат по изготовлению продукции мукомольные, крупяные и комбикормовые предприятия используют счет 20 «Основное производство».

В соответствии с «Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции мукомольно-крупяной и комбикормовой промышленности» (№ 33 от 28 апреля 2003 г.) учет затрат на производство осуществляется по передельному методу с применением элементов нормативного учета в части расходования сырья.

Аналитический учет ведется по каждому виду производства и по следующей номенклатуре калькуляционных статей:

1. Сырье и основные материалы за вычетом возвратных отходов.
2. Топливо и энергия на технологические цели.
3. Расходы на оплату труда.
4. Отчисления на социальные нужды.
5. Расходы на подготовку и освоение производства.
6. Общепроизводственные расходы.
7. Прочие производственные расходы.

В тех случаях, когда на предприятиях мукомольное и крупяное производство расположены в отдельных производственных помещениях и обслуживаются разным персоналом, расходы основного производства планируются и учитываются по каждому цеху отдельно.

В мукомольно-крупяных цехах, осуществляющих одновременно несколько помолов (видов переработки), распределение расходов производится в следующем порядке:

1. расходы основного производства на зерно, основные материалы и электроэнергию относятся на определенный помол прямо;
2. остальные затраты в мукомольно-крупяных цехах распределяются между помолами пропорционально количеству переработанного зерна, переведенного в условный помол.

В мукомольно-крупяных производствах при односортных помолах себестоимость единицы продукции определяется путем деления общей суммы затрат по данному помолу (за вычетом стоимости отходов) на количество фактически выработанной продукции.

При многосортных помолах, когда из одного и того же сырья одновременно изготавливается несколько сортов продукции, распределение затрат по отдельным сортам продукции производится пропорционально фактическому

выпуску отдельных сортов основной продукции, умноженному на постоянные коэффициенты, установленные для отдельных сортов продукции.

Затраты на всю продукцию, за вычетом стоимости возвратных отходов, распределяются по сортам продукции следующим образом:

1) определяется сумма условных единиц по продукции данного помола (количество каждого сорта продукции умножается на установленный коэффициент);

2) вычисляются затраты на одну условную единицу (вся сумма затрат по помолу делится на общую сумму условных единиц);

3) вычисляется производственная себестоимость каждого сорта продукции (затраты на одну условную единицу умножаются на количество условных единиц каждого сорта).

Все затраты комбикормового производства, кроме стоимости ингредиентов, отраженной по статье «Сырье и основные материалы», распределяются пропорционально количеству выработанной условной продукции. Таким образом, разница в себестоимости комбикормов зависит только от состава и стоимости сырья, использованного на выработку отдельных видов комбикормов.

Если при зачистке производства по окончании месяца окажется остаток нестандартной продукции, то он оценивается по стоимости сырья и остается на счете 20 «Основное производство» как затраты по незавершенному производству.

В калькуляции следующего месяца остаток нестандартной продукции показывают в перечне переработанного сырья и включают в себестоимость продукции, выработанной в этом месяце.

## **5.6. Учет затрат на основное производство и калькуляция себестоимости продукции на молокоперерабатывающих предприятиях**

Для получения информации, необходимой для исчисления фактической себестоимости каждого вида выпускаемой продукции на молокоперерабатывающих предприятиях, затраты учитывают по статьям калькуляции. Перечень их установлен для организаций, осуществляющих переработку молока, методическими рекомендациями по калькулированию себестоимости молока и молочных продуктов.

В соответствии с этим нормативным актом в себестоимость продукции включаются:

- сырье и материалы (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- покупные изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций;
- транспортно-заготовительные расходы;
- топливо и электроэнергия на технологические цели;

- расходы на оплату труда производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- расходы на содержание и эксплуатацию холодильника;
- общепроизводственные расходы;
- потери от брака;
- прочие расходы;

Маслосырзаводы осуществляют переработку сырого натурального молока и другого молочного сырья и вырабатывают молоко цельное, кисломолочную продукцию, сливки, сметану, творог, масло сливочное, сыры и другие молочные продукты.

В соответствии с технологией производства молочных продуктов поступившее сырье (молоко) сразу направляется на переработку. Поэтому документы на поступление сырья являются одновременно документами на его расход. К таким документам относится ТТН, выписанные сельхозорганизациями-сдатчиками, накопительные ведомости приемки молока и молочных продуктов. Другие материалы цех получает на складе по лимитно-заборным картам. Могут быть использованы для этого накладные на отпуск сырья и готовой продукции.

При выпуске молока цельного принятое сырье (сырое молоко) очищают, охлаждают, производят розлив и упаковку. Творог вырабатывается из цельного нормализованного молока путем сквашивания его с закваской. Сметану вырабатывают из пастеризованных сливок тоже путем сквашивания их с закваской.

При выработке животного масла используют высокожирные сливки собственного производства или закупленные.

Готовая продукция сдается на склад (экспедицию) или в другой цех. Для оформления приема-передачи продукции и тары из цеха в цех или из цеха на склад готовой продукции мастера оформляют отвес-накладную или накладную на отпуск сырья и готовой продукции.

В организациях молочной промышленности применяют в настоящее время нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. В начале отчетного периода (месяца) плановый отдел разрабатывает нормативы затрат на производство каждого вида продукции в разрезе установленных статей и исчисляет нормативную себестоимость единицы продукции. Этот показатель используется в течение месяца для оценки выпуска продукции (кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» по каждому ее виду.

Фактические затраты на производство продукции учитываются в течение месяца на счете 20 «Основное производство» в разрезе цехов и участков с под-

разделением их по статьям. В конце месяца затраты, учтенные на счете 20 «Основное производство» по каждому цеху, распределяются между отдельными изделиями, произведенными в этом же цехе. Распределение затрат производится в следующей последовательности. Сначала исчисляются нормативные затраты на весь выпуск каждого изделия: норматив затрат на производство единицы конкретного изделия по каждой статье умножаем на количество полученной продукции соответствующего наименования. В результате определяется нормативная себестоимость отдельных видов продукции и всей выпущенной продукции в разрезе калькуляционных статей. Эта сумма сопоставляется с фактическими расходами, учтенными по цеху и, таким образом, выявляют экономию, или перерасход по каждой статье и всей продукции в целом. Такой расчет себестоимости составляется ежемесячно.

### **5.7. Учет затрат на основное производство и калькуляция себестоимости продукции на мясоперерабатывающих предприятиях**

Функционирование всех производств и хозяйств на мясоперерабатывающих предприятиях связано с затратами труда и материальных ресурсов. Для исчисления себестоимости каждого вида выпускаемой продукции затраты необходимо сгруппировать по местам их возникновения (цехам, участкам, отделениям, бригадам и другим структурным подразделениям), а внутри их по калькуляционным статьям. В настоящее время применяется следующая номенклатура калькуляционных статей:

- сырье и основные материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- естественная убыль;
- покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
- транспортно-заготовительные расходы;
- вспомогательные материалы на технологические цели;
- расходы на оплату труда производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- расходы на содержание и эксплуатацию холодильника;
- общепроизводственные расходы;
- потери от брака;
- прочие производственные расходы;

Сырьем в мясожировом производстве является *скот*, стоимость которого определяется по закупочным ценам.

Стоимость основных материалов и покупного сырья (кроме скота) включается в эту статью по цене приобретения с учетом транспортно-заготовительных расходов.

В мясожировом производстве применяется бесполуфабрикатный метод калькулирования, т.е. калькулируется себестоимость только основной продукции – мяса. Все затраты мясожирового производства включаются в себестоимость мяса, а стоимость сопутствующей продукции исключается из производственной себестоимости мяса.

Для калькулирования себестоимости мяса на костях необходимо из себестоимости переработки скота и другого вида сырья, поступившего со стороны и из других цехов, вычесть стоимость возвратных отходов при выработке мяса. К полученной разнице прибавляют расходы по заготовке и переработке скота, а также всех сопутствующих продуктов. К исчисленной величине затрат прибавляют стоимость незавершенного производства на начало месяца, вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца и стоимость сопутствующей продукции. Кроме того, из затрат на производство вычитают расходы по переработке давальческого сырья.

Для исчисления себестоимости каждого вида мяса на костях затраты мясожирового производства распределяют по видам скота. Стоимость сырья, транспортно-заготовительные расходы, возвратные расходы, убыль, сопутствующая продукция и потери от брака учитывают по каждому виду скота в отдельности.

Все остальные расходы, распределяемые между видами переработанного скота общепринятыми методами (с помощью коэффициентов, пропорционально нормативным затратам и др.)

При бесполуфабрикатном коэффициентном методе калькуляционными единицами являются:

- 1 т говядины I категории;
- 1 т баранины I категории;
- 1 т свинины II категории без шкуры.

Приведение мяса различных категорий упитанности соответственно к говядине и баранине I категории, свинине II категории без шкуры производится по коэффициентам, которые могут быть определены исходя из закупочных цен на скот (в убойной массе), путем деления закупочной цены на скот соответствующей категории на цену той категории, которая принята в качестве калькуляционной единицы.

## **ТЕМА 6. УЧЕТ ТОРГОВО-СНАБЖЕНЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ АПК**

- 6.1. Формирование цен на товары и тару
- 6.2. Учет поступления товаров
- 6.3. Учет реализации товаров в оптовой торговле
- 6.4. Учет поступления и реализации товаров в розничной торговле
- 6.5. Учет издержек обращения и порядок их распределения и списания
- 6.6. Учет торговых наценок и порядок их списания на реализованные товары

### **6.1. Формирование цен на товары и тару**

При установлении цен на товары коммерческие организации исходят из существующей ценовой политики. Государство контролирует процесс формирования цен, а по некоторым товарам и регулирует их. Система цен в Республике Беларусь включает регулируемые, предельные отпускные и свободные цены.

Регулируемые цены применяются на товары субъектов хозяйствования, занимающих доминирующее положение на рынке товаров и услуг. В соответствии с Законом Республики Беларусь «О ценообразовании» прямое регулирование цен может осуществляться путем установления фиксированных цен или предельных уровней повышения цен, а также декларированием цен. Предельные отпускные цены регулируются установлением Министерством экономики Республики Беларусь предельных индексов изменения отпускных цен (тарифов).

Свободные цены формируются под влиянием спроса и предложения товаров, но с учетом затрат хозяйствующего субъекта и уровня рентабельности.

Отпускная цена применяется в расчетах за поставляемые товары со всеми покупателями, за исключением населения.

Организации оптовой торговли при отпуске покупных товаров покупателям применяют оптовую надбавку. Оптовая надбавка предназначена для компенсации расходов по оптовым операциям и образования прибыли.

В объекты розничной торговли товары поступают от товаропроизводителей по свободным отпускным ценам, от посредников – по ценам приобретения с оптовой надбавкой, от импортеров – по сформированным отпускным ценам. Стоимость приобретения товаров с фиксированными ценами определяется вычитанием из стоимости товаров по фиксированным розничным ценам торговой скидки, предоставленной поставщиком.

Свободные розничные цены формируют организации розничной торговли при реализации товаров населению. При этом к отпускной цене (без налога на

добавленную стоимость), сформированной организацией-изготовителем в Республике Беларусь или импортером, присоединяют торговую надбавку, включая надбавку оптового посредника и налог на добавленную стоимость.

В соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Запасы» утвержденным Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28 декабря 2022 г. № 64, приобретенные организацией для реализации, оцениваются по стоимости их приобретения. Организации, осуществляющие розничную торговлю, могут оценивать приобретенные товары по розничным ценам.

## **6.2. Учет поступления товаров**

Поставка товаров в организации РО «Белагросервис», осуществляется в соответствии с договорами (контрактами), заключенными с поставщиками. В договорах определяются предмет договора и сроки поставки товаров; формы и сроки платежа; порядок доставки и страхования груза и другие условия.

Учет товаров ведется на счете 41 «Товары», к которому открывают следующие субсчета:

- 41-1 «Товары на складах»
- 41-2 «Товары в розничной торговле»
- 41-3 «Тара под товаром и порожня»
- 41-4 «Покупные изделия» и др.

Рассмотрим бухгалтерские записи на отражение поступления товаров:

Дебет субсчета 41-1 «Товары на складах», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на покупную стоимость оприходованных товаров без НДС;

Дебет субсчета 41-3 «Тара под товаром и порожня» и кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость оприходованной тары;

Дебет счета 44 «Расходы на реализацию» и кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму транспортных расходов;

Дебет субсчета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», и кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате поставщику;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредит счета 51 «Расчетные счета» – на сумму, перечисленную поставщику.

При приемке товаров могут быть выявлены недостачи. В этом случае подлежат учету только фактически поступившие товары, которые отражаются в учете по дебету субсчета 41-1 «Товары на складах» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

На сумму недостач Дт 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Недостача товаров в пределах норм естественной убыли относится на издержки обращения по покупной стоимости: Дт 44 «Расходы на реализацию» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

Недостача же товаров сверх норм естественной убыли подлежит взысканию с виновников (поставщиков, железной дороги, материально-ответственных лиц). При предъявлении претензии Дт 76-3 «Расчеты по претензиям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

### **6.3. Учет реализации товаров в оптовой торговле**

Снабжение сельскохозяйственных организаций и других потребителей товарами производственно-технического назначения осуществляется на основе предварительно оформленных заказов, договоров. Используются три формы расчетных взаимоотношений по реализации товаров потребителям: на условиях франко-хозяйство потребителя, непосредственно со складов и транзитная форма.

При первой форме товары, подлежащие реализации, доставляет в организации агросервисная организация. Расходы по доставке товара учитываются как издержки обращения (субсчет 44-2 «Издержки обращения») по статье «Расходы по доставке товара до потребителя». За услуги агросервисная организация взыскивает с покупателя соответствующую наценку.

А) на условиях франко-хозяйство потребителя

Дт 90-4 Кт 41 – покупная стоимость;

Дт 62 Кт 90-1 – договорная стоимость;

Дт 90-4 Кт 20-3 – фактическая стоимость услуг собственного транспорта;

Дт 62 Кт 90-1 – договорная стоимость услуг собственного транспорта;

Б) непосредственно со складов.

При складской реализации товары отпускают непосредственно со склада агросервисной организации.

Дт 90-4 Кт 41 – покупная стоимость;

Дт 62 Кт 90-1 – договорная стоимость;

В) транзитная форма

При указанной форме товары доставляет в сельскохозяйственную организацию завод-изготовитель. Расчеты за товары как с поставщиками, так и с покупателями производит в соответствии с заключенными договорами агросервисная организация. В таких случаях счета поставщиков, отправивших товары сельскохозяйственным организациям, пересылаются агросервисной организации, которая оплачивает их. Одновременно выписывает платежное требование

сельскохозяйственной организации для взыскания стоимости товаров и наценки за услуги.

Дт 41 Кт 60 покупная стоимость;

Дт18 Кт 60 на сумму налога на добавленную стоимость

Дт 60 Кт 51 перечисление денежных средств поставщику;

Дт 90-4 Кт 41 покупная стоимость;

Дт 62 Кт 90-1 договорная стоимость;

#### **6.4. Учет поступления и реализации товаров в розничной торговле**

В объекты розничной торговли товары поступают на основании договоров от производителей продукции, оптовых баз, импортеров и других поставщиков.

Основанием для учета поступления и реализации товаров является товарный отчет материально ответственного лица. Учет товаров в розничной торговле ведут на субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле»

Рассмотрим основные бухгалтерские записи по учету операций в магазинах.

Содержание операции	Дт	Кт
1. Оприходованы товары по покупной стоимости на склады торговой базы	41-1	60
2. Отражен НДС	18	60
3. Передача товара со склада в магазин	41-2	41-1
4. Отражается в учете сумма торговой наценки на покупную стоимость товара	41-2	42-2
5. Отражается в учете сумма НДС, входящая в продажную стоимость товара	41-2	42-3
6. Перечислены денежные средства поставщику	60	51

Субъекты хозяйствования, осуществляющие реализацию товаров за наличный расчет через стационарные торговые пункты, производят прием денежных средств с использованием кассовых суммирующих аппаратов (КСА) или специальных компьютерных систем (СКС).

Корреспонденция счетов по бухгалтерскому учету реализации товаров:

Дт 50, 51, 57 Кт 90-1 – сдана выручка от реализации товаров;

Дт 90-4 Кт 41-2 – списана стоимость реализованных товаров по учетным ценам.

#### **6.5. Учет издержек обращения и порядок их распределения и списания**

Учет издержек обращения ведется на субсчете 44-2 «Издержки обращения» в разрезе следующих статей затрат:

- 1 Транспортные расходы,
- 2 Расходы на оплату труда персонала
- 3 Расходы по аренде (лизингу) основных средств и нематериальных активов
- 4 Расходы на содержание сооружений, помещений и инвентаря
- 5 Амортизация основных средств и нематериальных активов
- 6 Затраты и отчисления на ремонт основных средств
- 7 Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров
- 8 Расходы на торговую рекламу
- 9 Потери товаров при транспортировке, хранении и реализации в пределах норм, технологические отходы
- 10 Расходы на тару
- 11 Налоги, отчисления и сборы, включаемые в издержки обращения
- 12 Расходы по обеспечению условий труда персонала
- 13 Расходы по управлению и функционированию торговой организации
- 14 Прочие расходы

По окончании каждого месяца производится распределение издержек обращения пропорционально двум объектам:

- товарам реализованным (издержки, относящиеся к отчетному периоду)
- товарам, оставшимся непроданными (издержки, относящиеся к следующему отчетному периоду).

Распределяется не вся сумма издержек обращения, учтенная на субсчете 44-2 «Издержки обращения», а только расходы, отраженные на статье 1 «Транспортные расходы».

Сумма издержек обращения, относящаяся к реализованным в течение месяца товарам, определяется следующим образом:

1. издержек обращения = (сальдо на начало месяца по субсчету 44-2 + сумма издержек за месяц) : (стоимость реализованных товаров + сальдо по счету 41 на конец месяца);

2. сумма издержек на остаток товаров = % издержек обращения x сальдо по счету 41 на конец месяца;

3. сумма издержек на реализованные товары = сальдо на начало месяца по счету 44-2 + издержки за месяц – сумма издержек на остаток товаров.

Издержки обращения, относящиеся к реализованным товарам, списываются бухгалтерской записью: Дт 90-6 Кт 44-2.

## 6.6. Учет торговых наценок и порядок их списания на реализованные товары

Для учета торговых наценок предназначен субсчет 42-1 «Торговая наценка», по которому производятся записи только по кредитовой стороне при поступлении товаров и при их выбытии (методом «красное сторно»). При учете поступивших от поставщиков товаров корреспондирующим счетом является счет 41 «Товары», на который относится разница между продажной и покупной ценой.

Таким образом, формируется учетная (продажная) стоимость товаров. При списании товаров по различным причинам (реализация, естественная убыль, порча, недостача и др.) произведенная ранее наценка на товары также списывается методом «красное сторно».

Распределение торговой наценки между реализованными и нереализованными товарами осуществляется в специальном расчете пропорционально учетной стоимости товаров, отраженной в течение месяца на счетах 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и 41 «Товары».

На практике при определении суммы реализованных торговых наценок используют средний процент, который рассчитывается по формуле

1) % торговой наценки = (сальдо на начало месяца по субсчету 42-1 + кредитовый оборот субсчета 42-1) : (сальдо на конец месяца по счету 41 + стоимость реализованных товаров) x 100

2) сальдо на конец месяца по счету 41 x % торговой наценки

3) сальдо на начало по субсчету 42-1 + кредитовый оборот субсчета 42-1 – сальдо на конец месяца по счету 41

Дт 90-2 Кт 42-1 – отражена методом «красное сторно» сумма торговой наценки, приходящейся на реализованные товары.