

ЛЕКЦИЯ 1

ОСНОВЫ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1. Бухгалтерский учет в системе управления деятельностью организации.
2. Бухгалтерский баланс как элемент метода бухгалтерского учета.
3. Счета бухгалтерского учета и их строение. Сущность и значение двойной записи, корреспонденция счетов.
4. Документация, ее сущность и значение. Организация документооборота.
5. Инвентаризация и ее значение.

1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ ОРГАНИЗАЦИИ.

Понятие учета неразрывно связано с хозяйственной деятельностью. Управление хозяйственными процессами предполагает получение информации, принятие решений, их выполнение, оценку результатов принятых решений и контроль за их выполнением.

Такие сведения обеспечивает хозяйственный учет. Хозяйственный учет состоит из **трех этапов**: наблюдения, измерения, регистрации.

Наблюдение осуществляется для целенаправленного восприятия объектов и определения их качественных характеристик.

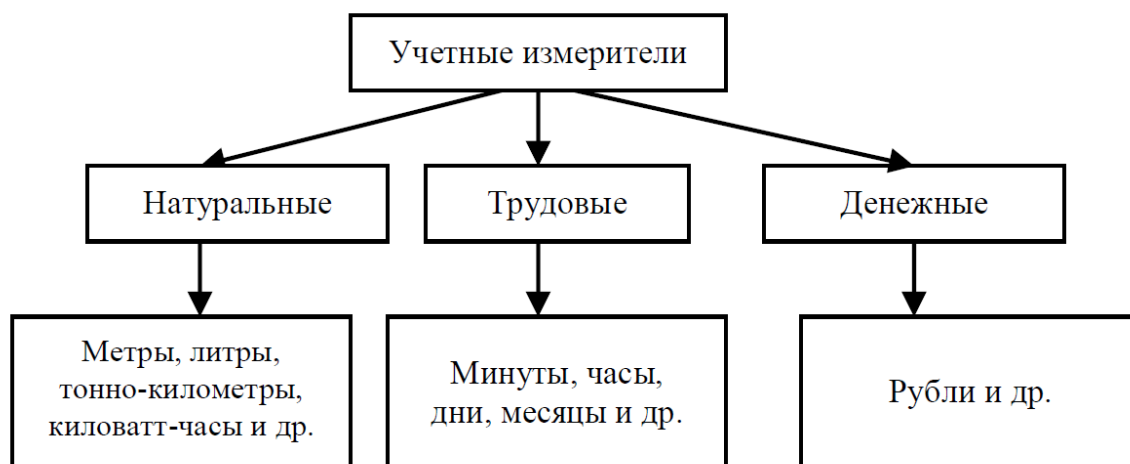
Полученные сведения требуют *измерения*, т. е. выражения в количественных и стоимостных показателях: тоннах, рублях, литрах, метрах.

Для получения итоговых обобщенных показателей хозяйственной деятельности их необходимо *регистрировать и группировать* в определенной системе.

Основной **целью хозяйственного учета** является формирование качественной и своевременной информации о финансовой и хозяйственной деятельности организации, необходимой для управления и становления рыночной экономики, для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений на различных уровнях, для определения поведения ее на рынке и выявления положения организаций-конкурентов и т. п.

Следовательно, **хозяйственный учет** представляет собой систему наблюдений, измерения и регистрации процессов материального производства и отдельных явлений или фактов хозяйственной жизни с целью контроля и управления ими в условиях определенного этапа развития общества.

В процессе наблюдения устанавливаются качественные характеристики (параметры) объекта наблюдения. Сами по себе качественные показатели не могут быть использованы для принятия необходимых управленческих решений. Они должны быть представлены в количественном выражении. В учетной практике для количественного выражения хозяйственных операций используются три вида измерителей: *натуральный, трудовой, денежный*.



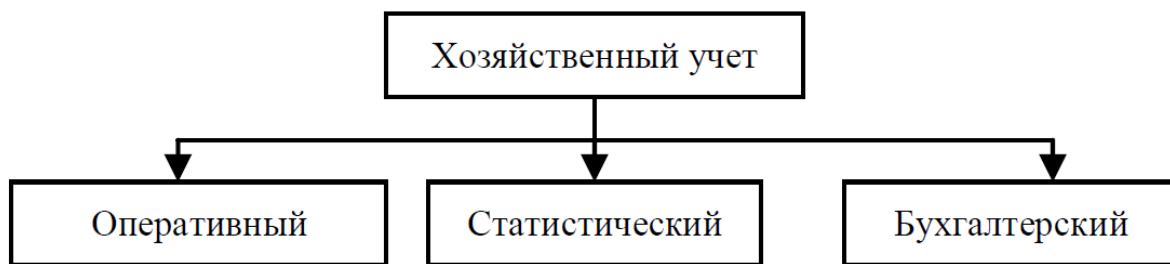
Натуральные измерители используются для характеристики учитываемого объекта в натуре, т. е. по данным взвешивания, измерения и пересчета. Отличительной чертой натуральных измерителей является использование их только для характеристики однородных предметов. К натуральным измерителям относят меры массы, объема, длины, площади и др.

С помощью натуральных измерителей осуществляется количественный учет товарно-материальных ценностей, готовой продукции, выполненных работ, услуг. В качестве обобщающих показателей их применять нельзя.

Трудовой измеритель используется для подсчета количества затраченного труда и выражается в единицах времени – рабочих днях, часах, минутах. В необходимых случаях трудовые измерители применяются в сочетании с натуральными. Например, подсчитывается количество изготовленной продукции в единицу времени.

Денежный измеритель применяется в качестве обобщающего для отражения различных фактов и явлений хозяйственной деятельности в денежном выражении. В Республике Беларусь денежным измерителем является рубль.

Вся информация о хозяйственной деятельности организации получается с помощью трех видов учета: *оперативного, статистического и бухгалтерского*.



Оперативный учет представляет собой систему текущего наблюдения и контроля за отдельными фактами, хозяйственными операциями и процессами с целью управления ими при их совершении.

Отличительной чертой его является быстрота получения и использования данных для управления. В этой связи в оперативном учете не требуется обязательного подтверждения каждой записи документами. Для передачи информации может быть использована телефонная, модемная (телефакс) и другие виды связи.

Быстрое получение сведений позволяет оперативно управлять процессом хозяйственной деятельности. В сельскохозяйственных организациях показатели оперативного учета позволяют следить за ходом посевных работ, уборки урожая и т. д.

Статистический учет (статистика) используется для изучения количественных и качественных сторон массовых социально-экономических, демографических явлений и процессов, а также для обобщения их закономерностей в финансово-хозяйственной деятельности организации, отрасли, экономике страны.

Для получения сведений в статистическом учете используются данные оперативного и бухгалтерского учета, а также данные, полученные специальными, присущими только ему приемами и способами.

Бухгалтерский учет – это система непрерывного формирования информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации посредством документирования, инвентаризации, учетной оценки, двойной записи на счетах бухгалтерского учета, обобщения в отчетности.

В бухгалтерском учете денежный измеритель имеет первостепенное значение, так как обеспечивает получение обобщенных показателей деятельности организации. Для организаций бухгалтерский учет является основным и занимает центральное место в системе хозяйственного учета.

К особенностям бухгалтерского учета относятся:

- строгая его документальность – ни одна хозяйственная операция не учитывается без соответствующего документа;

- сплошной и непрерывный учет всех хозяйственных операций, происходящих в деятельности организации;
- применение приема двойной записи хозяйственной операции в дебет одного счета и в кредит другого посредством бухгалтерской проводки;
- обязательное использование денежного измерителя для отражения состояния и изменения стоимости хозяйственных средств и их источников;
- периодическое обобщение данных текущего учета в соответствующих формах отчетности;
- ведение его во всех организациях независимо от подчиненности и формы собственности.

Бухгалтерский учет наиболее *тесно связан*:

- с экономическим планированием (методологическая связь);
- экономическим анализом, являясь для него основным источником информации;
- экономическим контролем, включая ревизию, проверки, аудит.

Построение бухгалтерского учета основывается на следующих базовых принципах:

1) *принцип непрерывности деятельности* – заключается в том, что информация об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации формируется в бухгалтерском учете и отчетности в зависимости от намерения организации продолжать или прекращать свою деятельность в дальнейшем;

2) *принцип обособленности* – означает, что активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации учитываются отдельно от активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов собственника имущества (учредителей, участников) организации;

3) *принцип начисления* – означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним;

4) *принцип соответствия доходов и расходов* – означает, что расходы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором признаются связанные с ними доходы (при их наличии);

5) *принцип правдивости* – означает, что активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации отражаются в бухгалтерском учете и отчетности при выполнении условий признания их таковыми, установленных законодательством Республики Беларусь бухгалтерском учете и отчетности;

6) *принцип преобладания экономического содержания* – означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя не столько из их правового, сколько из экономического содержания;

7) *принцип осмотрительности* – означает, что учетная оценка активов и доходов организации не должна быть завышена, а обязательств и расходов – занижена;

8) *принцип нейтральности* – означает отсутствие ориентации содержащейся в отчетности организации информации на определенных пользователей и (или) получение определенного результата;

9) *принцип полноты* – означает наличие в отчетности организации всей информации, способной повлиять на принимаемые пользователями на ее основе решения, касающиеся финансового положения организации;

10) *принцип понятности* – заключается в доступности для понимания пользователями содержащейся в отчетности организации информации;

11) *принцип сопоставимости* – означает возможность сравнения отчетностей организации за разные отчетные периоды, а также отчетности одной организации с отчетностью других;

12) *принцип уместности* – означает полезность содержащейся в отчетности организации информации для принятия пользователями решений, касающихся финансового положения организации.

Существует деление учета на *финансовый, управленческий и налоговый учет*. *Финансовый учет* предназначен для обобщения финансовых результатов работы организации и их отражение в финансовой отчетности. *Управленческий учет* предназначен для сбора учетной информации о затратах и доходах организации, их нормировании, контроле и анализе по видам затрат, месту их возникновения, носителям затрат для управления производственными процессами внутри организации. *Налоговый учет* применяется для получения показателей, которые необходимы для расчета налогооблагаемой базы и исчисления сумм налогов и платежей в бюджет и внебюджетные фонды.

Основными *задачами* бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее финансовом положении, полученных доходах и понесенных расходах;

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

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

К бухгалтерскому учету предъявляются следующие *требования*:

– достоверность фактической информации о результатах хозяйственной деятельности, которая обеспечивается документальностью, непрерывностью и другими особенностями бухгалтерского учета;

– своевременность отражения результатов хозяйственных операций и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– экономичность бухгалтерского учета, т. е. экономное и рациональное расходование средств на ведение бухгалтерского учета и составление его отчетности;

– оптимальное использование принципов Международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности с учетом отечественных научных и профессиональных достижений и традиций, менталитета населения и действующего законодательства.

Информация бухгалтерского учета используется для принятия обоснованных управленческих решений самой организацией и ее внешними пользователями. В результате реализуются следующие *функции* бухгалтерского учета:

– информационная, которая заключается в обеспечении учетно-экономической информацией принятия решений на различных ступенях управления хозяйственной деятельностью;

– контрольная, выражающаяся в системном наблюдении и проверке соответствия хозяйственной деятельности принятым управленческим решениям, выявлении результатов управленческих воздействий на деятельность организаций.

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

Внутренние пользователи – это руководители организации, структурные подразделения и отделы, собственники, работники организации.

К внешним пользователям относятся инвесторы, кредиторы, заказчики, поставщики, покупатели и т. д. В составе внешних пользователей выделяют пользователей, имеющих прямой финансовый интерес (инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели), и пользователей, не имеющих прямого финансового интереса (налоговые органы, органы статистики, аудиторские и консалтинговые фирмы, профессиональные союзы, общественность).



Бухгалтерский учет, как любая наука, имеет свой предмет.

Предмет бухгалтерского учета – это наличие и движение активов (имущества организации, хозяйственных средств), капитала и обязательств, а также хозяйственных операций, происходящих в процессе снабжения, производства и реализации продукции (работ, услуг).

Важнейшими *объектами* бухгалтерского учета являются:

- активы;
- капитал и обязательства;
- хозяйственные операции и процессы.

Активы – это имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которых организация предполагает получение экономических выгод.

Капитал – активы организации за вычетом всех ее обязательств.

Обязательства – задолженность организации, которая возникает в результате хозяйственных операций, совершенных до отчетной даты, и погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению капитала.

Хозяйственная операция – действие или событие, подлежащие отражению организацией в бухгалтерском учете и приводящие к

изменению ее активов, обязательств собственного капитала, доходов и расходов.

Многообразие хозяйственных операций классифицируется по принципу их однородности в совокупность однородных операций, совершаемых в процессах снабжения (заготовления), производства и реализации продукции. Хозяйственные операции, осуществляемые в данных процессах, формируют кругооборот капитала.

В *процессе снабжения (заготовления)* организация приобретает у поставщиков производственные запасы (материалы, топливо, удобрения, средства защиты растений и др.), необходимые для хозяйственной деятельности и обеспечивающие вместе со средствами труда и рабочей силой производственные процессы организации.

В *процессе производства* (вторая стадия) создается новый продукт, стоимость которого состоит из стоимости потребленных средств труда, выраженных в стоимости израсходованных производственных запасов, суммы амортизации износившихся частей основных средств, а также труда человека. В процессе производства изготавливается новый продукт, стоимость которого превышает текущие издержки на величину вновь созданной стоимости, выраженной в форме прибавочного продукта.

На третьей стадии (*процесс реализации*) произведенный товар реализуется.

Реализация – совокупность хозяйственных операций по сбыту и продаже продукции. В процессе ее ритмичного осуществления товаропроизводителям возвращаются в денежной форме затраты, связанные с производством и сбытом продукции, и определенная сумма прибыли. Полная себестоимость реализованной продукции включает производственную себестоимость и расходы по ее реализации.

Таким образом, происходит последовательное движение (превращение) имущества (хозяйственных средств) из одной формы в другую и переход из одного процесса в другой, между которыми не должно быть перерывов.

По функциональной роли в хозяйственной деятельности активы организации подразделяют на следующие группы: долгосрочные активы, краткосрочные активы и отвлеченные активы.

К *долгосрочным активам* относятся основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные активы, оборудование к установке, вложения в долгосрочные активы (в том числе незавершенное строительство), долгосрочные финансовые вложения, долгосрочная дебиторская задолженность и прочие долгосрочные активы.

Основные средства – это совокупность различных материально-вещественных ценностей, используемых многократно в качестве средств труда в сфере материального производства и в непроеизводственной сфере. Они используются длительный период (более 12 месяцев), сохраняя свою натурально-вещественную форму. Их стоимость переносится в издержки производства на вновь создаваемый продукт частями в виде амортизационных отчислений и включается в цену реализации. К ним относятся здания, сооружения, передаточные устройства, силовые и рабочие машины, оборудование, транспортные средства, вычислительная техника, инвентарь, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения и другое имущество, служащее более одного года.

По принадлежности они подразделяются на собственные и арендованные.

По вещественному составу основные средства подразделяют на инвентарные и неинвентарные.

К *инвентарным* относят средства, которые имеют вещественное выражение и поддаются проверке, обмеру и подсчету в натуре.

К *неинвентарным* относятся капитальные вложения в земельные, лесные и водные угодья (кроме сооружений).

По отношению к процессу амортизации основные средства подразделяются на амортизируемые (здания, сооружения, машины) и не-амортизируемые (земля, библиотечные фонды).

К *нематериальным* относятся *активы* долгосрочного пользования более 12 месяцев, не имеющие материально-вещественной формы, приносящие доход и выраженные в стоимостной оценке. Сюда входят: приобретенные лицензии, сертификаты, патенты на изобретения, торговые марки, права пользования.

К нематериальным активам относятся *имущественные права* в отношении:

- объектов интеллектуальной собственности:
- объектов авторского права, включая литературные, драматические, музыкально-драматические, музыкальные, аудиовизуальные, фотографические и иные произведения, компьютерные программы, базы данных или их экземпляры, приобретенные по лицензионным (авторским) договорам или иным основаниям, предусмотренным законодательством, иных объектов авторского права;
- объектов смежных прав, включая исполнения, фонограммы, передачи организаций эфирного и кабельного вещания, иных объектов смежных прав;

- объектов права промышленной собственности, включая изобретения, полезные модели, промышленные образцы, селекционные достижения, топологии интегральных микросхем, товарные знаки и знаки обслуживания, полученные при совершении сделки по приобретению предприятия как имущественного комплекса, секреты производства (ноу-хау), иных объекты права промышленной собственности;

- а также имущественные права, вытекающие из лицензионных (авторских) договоров, договоров комплексной предпринимательской лицензии (франчайзинга) и иных договоров в соответствии с законодательством.

К доходным вложениям в материальные активы относятся затраты организаций в виде вложений в здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму и предоставляемые организацией во временное пользование с целью получения дохода по договорам лизинга, аренды, проката.

Оборудование к установке – это оборудование, требующее монтажа и вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или несущим опорам.

Вложения в долгосрочные активы – это затраты по созданию объектов длительного пользования путем нового строительства, реконструкции и расширения действующих объектов.

Долгосрочные финансовые вложения – вложения в ценные бумаги, уставный капитал других организаций, предоставление займов на срок более 12 месяцев.

Долгосрочная дебиторская задолженность – это средства данной организации, временно находящиеся у других организаций и физических лиц и подлежащие возврату более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Краткосрочные активы завершают свой оборот в течение одного производственного цикла и возмещаются за счет выручки от реализации произведенной продукции.

Краткосрочные активы состоят из

- запасов и затрат,
- денежных средств,
- краткосрочных финансовых вложений,
- средств, отвлеченных из оборота,
- расходов будущих периодов,
- НДС по приобретенным товарам, работам, услугам,
- краткосрочной дебиторской задолженности.

В свою очередь, *запасы* подразделяются на запасы в сфере производства и запасы в сфере обращения. К *запасам в сфере производства* относятся различные материалы (сырье, топливо, семена, корма, удобрения и др.); к *запасам в сфере обращения* – готовая продукция, товары и товары отгруженные.

Животные на выращивании и откорме составляют особую группу оборотных активов процесса воспроизводства.

Затраты можно подразделить на затраты в сфере производства и затраты в сфере обращения. К *затратам в сфере производства* относятся незавершенное производство и расходы будущих периодов. Незавершенное производство представляет собой расход материально-денежных ценностей под выпуск (под урожай) готовой продукции. Расходы будущих периодов представляют собой произведенные предприятиями затраты в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам (расходы на освоение производства, рекультивацию земель и др). *Затратами в сфере обращения* являются расходы на реализацию продукции и товаров.

Краткосрочная дебиторская задолженность – это задолженность, погашение которой ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты.

К *денежным средствам* относятся наличные деньги в кассе, денежные документы, остатки денег на расчетном и валютных счетах, переводы в пути, а также суммы краткосрочных финансовых вложений в высоколиквидные долговые ценные бумаги других организаций, установленный срок погашения которых не превышает трех месяцев (далее – эквиваленты денежных средств).

К *краткосрочным финансовым вложениям* относятся приобретенные ценные бумаги других организаций, предоставленные другим организациям займы и другие виды вложений средств (до 12 месяцев).

К *отвлеченным активам* организации относятся ее убытки.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в установленный срок и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Задолженность учредителей (акционеров) организации показывает их обязательства по вкладам в уставный фонд организации, выплате дивидендов и других доходов в уставном фонде организации.

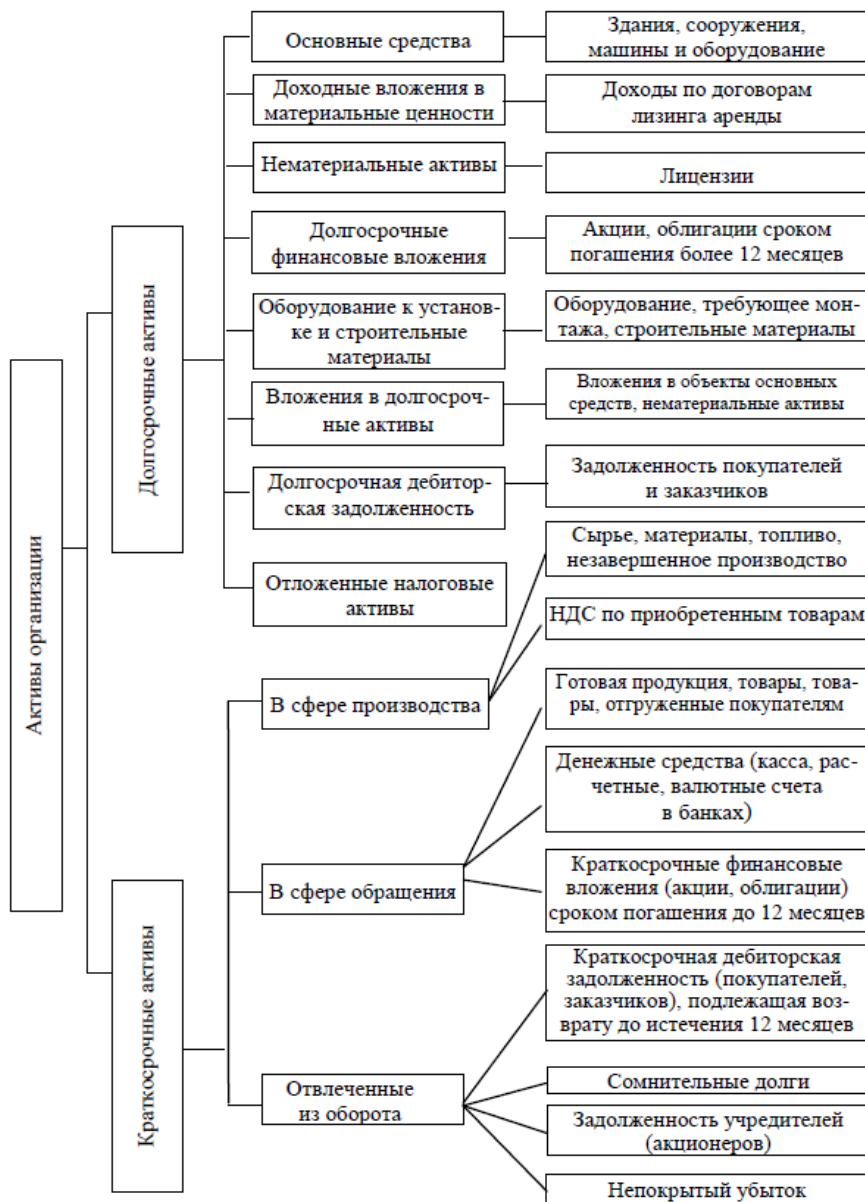
Непокрытый убыток определяется при проведении реформации баланса, если сумма выплат налогов и налоговых санкций из прибыли больше, чем заработано средств.

Источниками образования активов (хозяйственных средств) являются обязательства и собственный капитал.

В зависимости от формы права собственности на имущество (активы) **источники его формирования** подразделяются на две группы: собственные источники и заемные источники.

Собственные и приравненные к ним источники включают:

- уставный капитал
- резервный капитал
- добавочный капитал
- собственные акции (доли), выкупленные у акционеров (учредителей)
- целевое финансирование
- чистая прибыль (убыток) отчетного периода
- нераспределенную прибыль (непокрытый убыток)
- прочие доходы
- резервы.





Уставный капитал – совокупность вкладов (долей, акций), вложенных собственниками в имущество предприятия при его образовании, для обеспечения производственной деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Добавочный капитал – это собственный капитал организации, образовавшийся в результате превышения продажной цены над их номиналом в процессе формирования уставного капитала, прироста стоимости долгосрочных в результате переоценки и безвозмездного поступления различных активов от юридических и физических лиц.

Резервный капитал формируется за счет части прибыли организации и используется для покрытия потерь, возникших в результате чрезвычайных обстоятельств, а также для выплаты дивидендов акционерам – держателям привилегированных акций при недостаточности для этих целей прибыли. Кроме того, средства резервного капитала могут быть использованы для погашения облигаций организации или выкупа ее собственных акций.

Нераспределенная прибыль – это неиспользованная часть прибыли отчетного года и прошлых лет. Она предназначена для финансирования вложений в долгосрочные активы, связанных с производственным развитием (технологическое перевооружение, строительство новых

объектов и реконструкция старых, приобретение основных средств и т. д.), и для других целей.

Целевое финансирование как источник образования активов поступает со стороны (государства и других организаций) и используется на покрытие расходов, связанных с проведением целевых мероприятий (безвозвратно и безвозмездно на определенные цели).

Обязательствами организации (источниками заемных средств) являются

- кредиты банков
- займы у других организаций
- кредиторская задолженность
- доходы будущих периодов
- резервы предстоящих платежей
- прочие обязательства, т.е. средства, которые не принадлежат данному предприятию, но участвуют в его обороте наравне с его собственными.

Кредиты банков организации получают под сезонные запасы оборотных средств, под затраты незавершенного производства, на внедрение новой техники, механизацию производственных процессов и т. д. Они выдаются на строго целевые нужды и подлежат возврату в установленный срок.

Займы у других организаций осуществляются в целях привлечения дополнительных средств в виде денег, погашения дебиторской задолженности заимодавцами, а также в виде выпуска облигаций.

Кредиторская задолженность возникает перед поставщиками за полученные от них материальные ценности, перед подрядчиками – за выполненные ими для предприятия работы или оказанные услуги, перед финансовыми органами, работниками по оплате труда, учредителями, а также перед другими кредиторами – по прочим операциям.

К *доходам будущих периодов* относятся доходы, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам (квартирная плата, плата за коммунальные услуги, арендная плата, ежегодная подписка на журналы и др.).

Резервы предстоящих платежей создаются для равномерного включения их в издержки производства и обращения. Могут создаваться резервы: на покрытие предстоящих расходов по оплате отпусков работников, на выплату вознаграждений работникам за выслугу лет, на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание, на возмещение затрат по рекультивации земель.

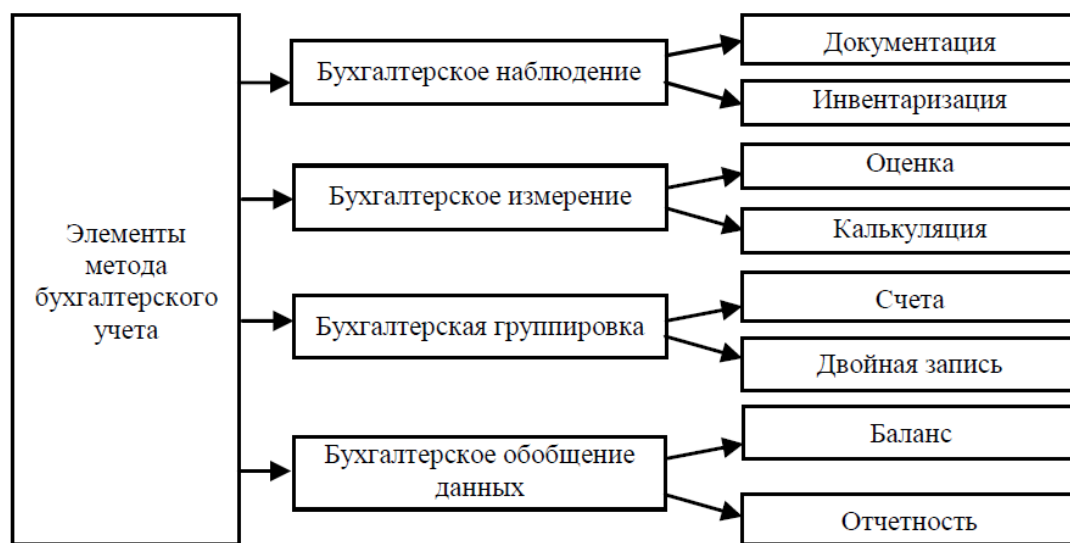
В зависимости от сроков привлечения заемные источники подразделяются на долгосрочные обязательства (со сроком погашения свыше одного года) и краткосрочные обязательства (со сроком погашения до одного года).

Таким образом, активы, собственный капитал и обязательства организации представляют собой объекты бухгалтерского учета, обеспечивающие ее деятельность.

Метод бухгалтерского учета – это совокупность приемов (способов), с помощью которых исследуется предмет бухгалтерского учета (хозяйственные средства, источники их формирования и происходящие в организации хозяйственные процессы).

Он состоит из следующих взаимосвязанных элементов: *документации и инвентаризации, оценки и калькуляции, счетов и двойной записи, баланса и отчетности.*

Составные элементы метода бухгалтерского учета обеспечивают проведение наблюдения за объектами, их измерение, группировку (регистрацию) и обобщение учетных данных.



Наблюдение осуществляется в учете с помощью документации и инвентаризации.

Документация это способ сплошного и непрерывного отражения хозяйственных операций с целью получения о них данных, требующихся для ведения текущего бухгалтерского учета и контроля за ними. Документы отражают содержание хозяйственных операций и их количественные и качественные показатели. Правильность сведений, отраженных в документах, подтверждают своими подписями лица, ответственные за совершение операций, что обеспечивает доказательную силу документов.

Инвентаризация – проверка фактического наличия имущества предприятия и его источников, выявление отклонений от учетных

данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета на определенную дату. Инвентаризация проводится в целях контроля сохранности материальных ценностей, денежных средств и проверки полноты и достоверности данных бухгалтерского учета.

Точные количественные характеристики наблюдаемых фактов и событий получают измерением. Измерение осуществляется с помощью таких элементов метода бухгалтерского учета, как оценка и калькуляция.

Оценка – это способ денежного выражения учтенных в документах хозяйственных операций. Она позволяет отразить в едином денежном выражении разнородный состав имущества организации.

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

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

Результаты наблюдения и измерения следует регистрировать. Регистрация и группировка информации осуществляется с использованием счетов и двойной записи.

Отраженные в документах хозяйственные операции регистрируются в специальных таблицах – счетах бухгалтерского учета. На каждый объект учета открывается отдельный счет, на котором накапливается и хранится информация.

Счета – это способ группировки, текущего отражения и контроля имущества предприятия, источников его образования и хозяйственных процессов.

Двойная запись является способом взаимосвязанного отражения и контроля каждой хозяйственной операции на двух счетах в одной и той же сумме.

Сущность **двойной записи** заключается в том, что каждая хозяйственная операция записывается дважды на двух разных взаимосвязанных счетах в равных суммах: по дебету одного счета и кредиту другого. Двойная запись обусловлена двойственностью самих хозяйственных операций, она раскрывает смысл и их содержание. Применение двойной записи хозяйственных операций на экономически связанных счетах бухгалтерского учета обеспечивает постоянное

балансовое обобщение показателей об объектах бухгалтерского учета и возможность самоконтроля.

Обобщение данных бухгалтерского учета осуществляется в балансе и других формах отчетности.

Бухгалтерский баланс – способ экономической группировки и обобщенного отражения имущества организации по его функциональной роли в процессе производства и по источникам его формирования, составленный на определенную дату, в денежном выражении.

Отчетность – это совокупность экономических показателей, отраженных в форме определенных таблиц и характеризующих производственно-хозяйственное и финансовое положение организации за определенный период.

Отчетность представляет завершающую стадию учетного процесса за определенный период. Ее данные используются на внутреннем и внешнем уровнях управления хозяйственной деятельностью.

2. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС КАК ЭЛЕМЕНТ МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.

Для управления деятельностью организации необходимо иметь обобщенные сведения о составе средств (активах) и источниках их формирования. Чтобы получить такие сведения, составляется бухгалтерский баланс, в основу которого положен **прием балансового обобщения**. Его суть состоит в том, что между потребностями организации и возможностями их удовлетворения имеется прямая связь: потребности должны уравниваться наличными возможностями, т. е. соответствовать им. Такая обусловленность в широком ее понимании называется сбалансированностью. Ее использование является основой бухгалтерского баланса, поскольку в нем активы организации отражаются в двух разрезах: с одной стороны, по их составу и размещению, с другой – по источникам их формирования и целевому назначению.

Все имущество группируется и обобщается в балансе в едином денежном измерении. Баланс составляется на определенный момент времени, как правило, на первое число (месяца, квартала, года). Сведения для составления баланса получают из данных текущего бухгалтерского учета, из системы бухгалтерских счетов.

Таким образом, **бухгалтерский баланс** представляет собой способ отражения в денежной оценке на определенную дату активов организации по их функциональной роли в процессе производства в сопоставлении с источниками их формирования.

Графически бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, которая делится на две части для отдельного отражения видов активов и их источников. В левой ее части показываются активы по их составу и размещению, а в правой части – собственный капитал и обязательства, характеризующие источники образования имущества.

Итоги активов и собственного капитала с обязательствами баланса всегда должны быть равны между собой. Это вытекает из того, что в балансе находят отражение одни и те же хозяйственные средства, но сгруппированные по разным признакам: в активах они отражаются по составу, размещению и форме использования, а в пассиве – по источникам формирования и целевому назначению.

Итог баланса называется его **валютой**. Равенство итогов активов и собственного капитала с обязательствами баланса имеет большое контрольное значение, поскольку является средством проверки правильности бухгалтерских записей и составления баланса.

Основным элементом бухгалтерского баланса является **статья**, под которой понимают показатель (строку) активов и собственного капитала и обязательств, характеризующий отдельный вид средств или источников их образования.

В настоящее время бухгалтерский баланс в Республике Беларусь содержит пять разделов.

Статьи активов сгруппированы в два раздела:

I «Долгосрочные активы»

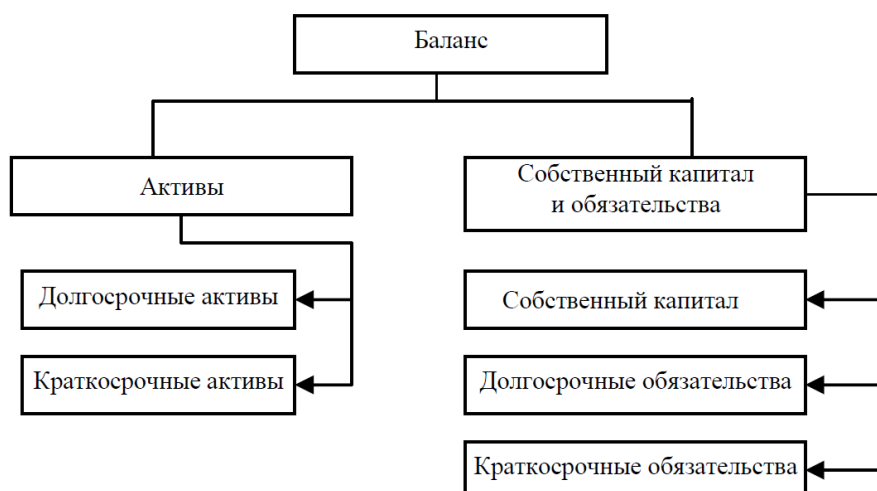
II «Краткосрочные активы»

В правой части баланса **Собственный капитал и обязательства** статьи сгруппированы в три раздела:

III «Собственный капитал»

IV «Долгосрочные обязательства»

V «Краткосрочные обязательства».



1. «Долгосрочные активы»

По статье «*Основные средства*» – приводятся данные по основным средствам, действующим и находящимся на консервации или в запасе по остаточной стоимости. Капитальные вложения в многолетние насаждения, коренное улучшение земель входят в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ.

По статье «*Нематериальные активы*» отражают остаточную стоимость объектов промышленной и интеллектуальной собственности, а также иных аналогичных имущественных прав, признаваемых объектом права собственности организации.

По статье «*Доходные вложения*» в материальные активы» инвестиционная недвижимость, полученная в финансовую аренду (лизинг), а также прочие доходные вложения в материальные активы приводятся по остаточной стоимости.

По статье «*Долгосрочные финансовые вложения*» объекты финансовых вложений принимаются в сумме фактических затрат, и по этим вложениям организация намеревается получать доходы более 12 месяцев. Отложенные налоговые активы классифицируются как долгосрочные активы, поскольку точный период их погашения на отчетную дату определить невозможно.

По статье «*Долгосрочная дебиторская задолженность*» отражают задолженность покупателей и заказчиков сроком погашения по истечении 12 месяцев.

2. «Краткосрочные активы» – содержатся сведения о запасах и затратах, в том числе остатках материалов, готовой продукции и товаров, товаров отгруженных, прочих запасах. В этом разделе также показывают стоимость животных на выращивании и откорме, затраты незавершенного производства, долгосрочные активы, предназначенные для реализации, расходы будущих периодов, налоги на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам, краткосрочную дебиторскую задолженность, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства и их эквиваленты, прочие краткосрочные активы.

3. «Собственный капитал»

По статье «*Уставный капитал*» – отражается фонд, образованный за счет вкладов его учредителей, при создании организации для обеспечения ее деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

По статье «Резервный капитал» отражается сумма созданных организацией резервов за счет отчислений от чистой прибыли.

По статье «Добавочный капитал» показывают прирост стоимости имущества, полученного от безвозмездного поступления ценностей, эмиссионного дохода по ценным бумагам, а также от переоценки имущества.

По статье «Целевое финансирование» показываются остатки средств, полученных из бюджета, внебюджетных, отраслевых и межотраслевых фондов специального назначения, от других организаций, физических лиц и т. д.

По статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» показывается не-распределенная прибыль или непокрытый убыток прошлых лет или отчетного года.

По статье «Собственные акции (доли в уставном капитале, выкупленные у акционеров (учредителей)» приводится стоимость собственных акций (долей), выкупленных у акционеров (учредителей).

По статье «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» показывается чистая прибыль или убыток отчетного периода.

4. **«Долгосрочные обязательства»** – приводится информация об обязательствах организации: задолженности по долгосрочным кредитам и займам, долгосрочным обязательствам по лизинговым платежам, отложенным налоговым обязательствам, доходам будущих периодов, резервам предстоящих платежей, прочим долгосрочным обязательствам.

5. **«Краткосрочные обязательства»** – отражается информация о краткосрочных кредитах и займах. В этом разделе также отражаются суммы краткосрочной кредиторской задолженности поставщикам, подрядчикам, исполнителям, по авансам, налогам и сборам, социальному страхованию и обеспечению, оплате труда, лизинговым платежам, расчетам с акционерами (учредителями) по выплате доходов (дивидендов), обязательства, предназначенные для реализации, прочие краткосрочные обязательства. Суммы, представленные по вышеприведенным статьям или в составе экономически однородных групп, формируют итоги в разрезе отдельных разделов актива, собственного капитала и обязательств баланса.

В условиях рыночной экономики организации используют различные виды бухгалтерских балансов.

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

Бухгалтерский баланс

Номер раздела баланса	Активы	Номер раздела баланса	Собственный капитал и обязательства
I	Долгосрочные активы	III	Собственный капитал
		IV	Долгосрочные обязательства
II	Краткосрочные активы	V	Краткосрочные обязательства
	Баланс		Баланс

Книжные балансы составляются по данным текущего бухгалтерского учета в соответствии с остатками по счетам Главной книги. Если они подтверждаются материалами инвентаризации, то такие балансы рассматриваются как *генеральные*. *Инвентарные* балансы составляются по данным инвентарных описей отдельных активов и источников их формирования.

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

Вступительный (организационный) баланс свидетельствует о создании новой организации, т. е. это баланс заново создаваемой организации.

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

Санируемые балансы, т. е. представленные организациями, находящимися на пороге банкротства, составляются с привлечением аудитора еще до окончания отчетного периода с целью показать реальное состояние дел в организации.

Ликвидационные балансы составляются при прекращении деятельности организации.

Разделительные балансы составляются при реорганизации организации и разделении ее на несколько более мелких организаций, структурных подразделений с самостоятельным балансом.

Объединительные балансы составляются по результатам объединения имущества и обязательств двух и более организаций.

По **степени правомочия** балансы подразделяют на юридические и отдельные.

Юридические бухгалтерские балансы составляются юридическими лицами. *Отдельные бухгалтерские балансы* составляют структурные подразделения организации, не наделенные статусом юридического лица.

По **срокам составления** различают вступительные, периодические и заключительные балансы.

Вступительные балансы составляются после государственной регистрации организации и одновременного приобретения статуса юридического лица. Периодические балансы составляются на заданные отрезки времени (месяц, квартал, полугодие, девять месяцев). *Заключительные балансы* составляются по окончании отчетного периода.

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

Баланс-брутто – это бухгалтерский баланс, в котором объекты бухгалтерского учета представляются в первоначальной (исторической) оценке отдельных активов. Баланс-брутто включает регулирование статей «Основные средства» и «Нематериальные активы» на сумму начисленной амортизации по счетам 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов».

Баланс-нетто – это бухгалтерский баланс, в котором объекты бухгалтерского учета оцениваются и отражаются по остаточной стоимости. В валюту данного баланса суммы, отражаемые на регулирующих счетах, не включаются.

По **степени обобщения и представления информации** балансы классифицируются на индивидуальные и сводные (консолидированные).

Индивидуальные балансы характеризуют финансовое положение одной юридически самостоятельной организации или ее структурных подразделений. *Сводные (консолидированные) балансы* представляют собой объединение балансов организаций, юридически самостоятельных, но зависимых в экономическом отношении. Данные материнской и дочерних компаний объединяются путем построчного суммирования соответствующих данных.

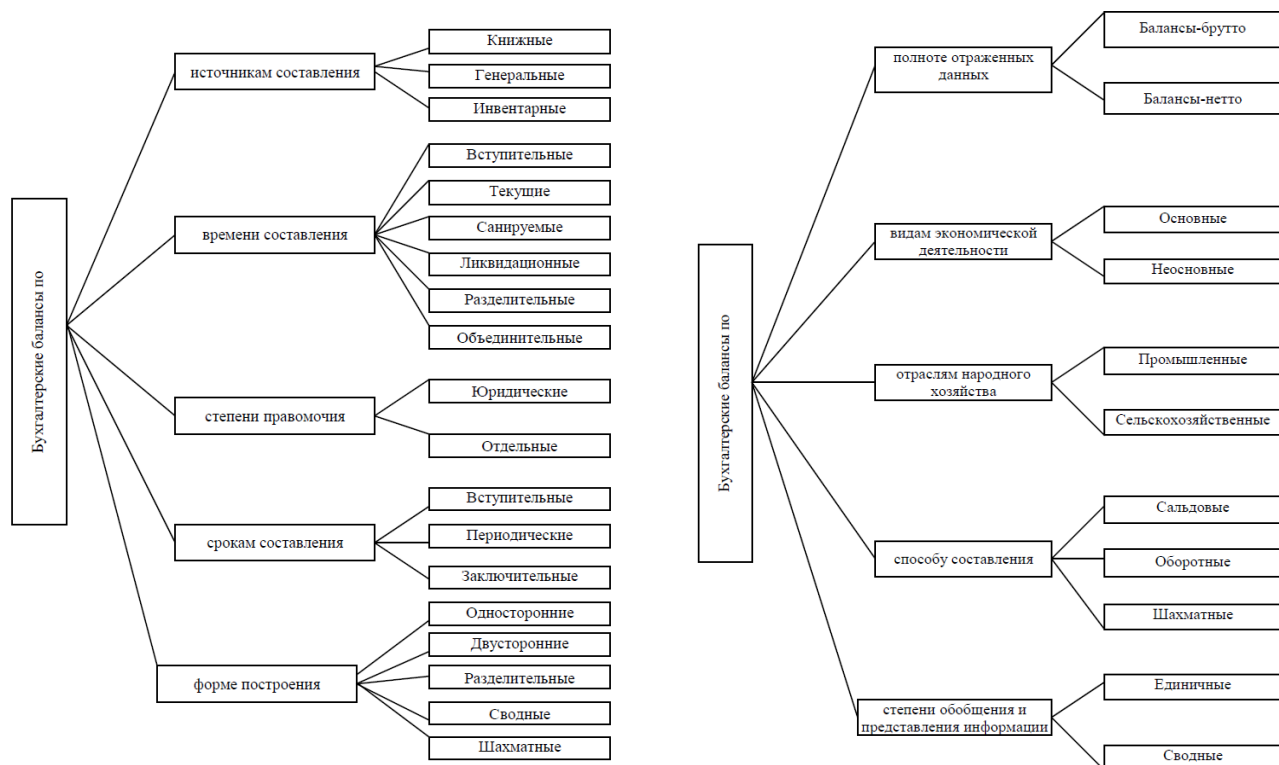
По **форме построения** балансы подразделяют на односторонние, двусторонние, раздельные, сводные, шахматные.

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

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

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

В процессе хозяйственной деятельности организации совершаются многочисленные хозяйственные операции, которые не нарушают равенства итогов актива и собственного капитала и обязательств баланса, однако суммы отдельных статей баланса и его итог могут меняться, так как каждая хозяйственная операция затрагивает не менее двух статей баланса. При этом изменения могут затрагивать только два вида активов (имущества) (внутри статей актива баланса) или два вида источников (внутри статей собственного капитала и обязательств баланса) или одновременно один вид активов (имущества) и один вид источников (собственного капитала и обязательств) в сторону увеличения или уменьшения.



В зависимости от хозяйственной операции выделяют четыре типа балансовых изменений.

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

$$A+ \quad A-$$

Пример. Отпущены со склада и израсходованы на производство сырье и материалы, стоимость которых составила 120 тыс. руб. В результате этой операции в организации уменьшится стоимость сырья и материалов на сумму 120 тыс. руб. Одновременно эта операция приводит к увеличению затрат на производство на данную сумму. Итог баланса после этой операции останется без изменения, так как имело место лишь перемещение средств внутри статей актива баланса.

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

СК и О+ СК и О–

Пример. Из начисленной оплаты труда удержан подоходный налог. Удержание налога из начисленной оплаты труда ведет к уменьшению задолженности работникам. Одновременно в пассиве увеличивается задолженность перед бюджетом. Таким образом, в результате этой хозяйственной операции изменения произойдут лишь внутри статей пассива баланса. Итог баланса при этом не изменится, так как перемещение произошло только в источниках формирования средств.

Третий тип хозяйственных операций затрагивает статьи активов и собственного капитала с обязательствами баланса, когда они одновременно увеличиваются на одну и ту же сумму при равенстве валюты баланса.

А+ СК и О+

Пример. Организация получила в банке краткосрочный кредит на пополнение оборотных средств в сумме 80 тыс. руб. Деньги зачислены на расчетный счет. Эта операция, во-первых, повлечет за собой увеличение денежных средств на расчетном счете на сумму 80 тыс. руб. и одновременно в пассиве увеличится задолженность по краткосрочным кредитам и составит. В результате совершения этой хозяйственной операции произойдет увеличение, как в активе, так и в пассиве баланса.

Четвертый тип хозяйственных операций затрагивает статьи активов и собственного капитала и обязательств баланса, когда они одновременно уменьшаются на одну и ту же сумму при равенстве валюты баланса.

А– СК и О–

Пример. С расчетного счета погашена задолженность поставщикам. В результате остаток денежных средств на расчетном счете уменьшился и одновременно на такую же сумму уменьшилась задолженность поставщикам. Изменения произошли как в активе, так и в пассиве в сторону уменьшения итога баланса. Следовательно, равенство итогов актива и пассива не нарушилось.



3. СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ИХ СТРОЕНИЕ. СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ, КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ.

Счета бухгалтерского учета – это способ текущего отражения, экономической группировки и оперативного контроля за имуществом организации и хозяйственными операциями.

Записи на счетах ведутся в различных измерителях – натуральном, трудовом и денежном – в зависимости от характера учитываемых объектов. Однако наряду с выражением тех или иных данных в натуральном или трудовом измерителях все данные на счетах обязательно показываются и в денежном измерителе. Это необходимо для получения обобщающих, итоговых показателей.

Счет является классификационным признаком, позволяющим идентифицировать объекты бухгалтерского учета. Он представляет собой двухстороннюю таблицу в виде буквы «Т» («Т-счет»). Увеличение активов или пассивов удобнее показывать отдельно от их уменьшения, поэтому счет делится на две части: левую и правую. Модель счета включает такие элементы, как название, номер, левая часть – дебет, правая часть – кредит и выглядит следующим образом:

Наименование счета

Дебет	Кредит

На практике применяется и другая форма строения счета, в которой дебет и кредит расположены рядом. Схема такого счета следующая:

Наименование счета

Содержание записи	Дебет	Кредит

Название счета, как правило, пишется с заглавной буквы.

Обозначение сторон счета «Дебет» (сокращенно Д-т) и «Кредит» (сокращенно К-т) соответствует его сторонам, но никак не свидетельствует об увеличении или уменьшении объекта учета.

Итоги записей сумм хозяйственных операций по дебету или кредиту счета за определенный период (как правило, за месяц) без начального сальдо называется *оборотом*. Сумма по дебету счета соответственно называется *дебетовым оборотом*, а по кредиту – *кредитовым*.

Разница между дебетовым и кредитовым оборотами представляет собой сальдо (остаток), сокращенно «С» или «S», которое свидетельствует о наличии имущества или источников на определенную дату. Сальдо на счетах на начало месяца называется *начальным*, а на конец месяца – *конечным*. Следовательно, текущий учет на счетах ведется в течение месяца, а затем в конце месяца подсчитываются итоги, т. е. выводятся остатки, которые переносятся на следующий месяц во вновь открываемые счета по объектам учета.

Открыть счет – это значит дать ему название, проставить код (согласно плану счетов бухгалтерского учета) и записать начальное сальдо, если оно есть.

Произвести запись в левой части счета – это значит дебетовать счет, а в правой – кредитовать его.

Счета связаны с бухгалтерским балансом: они открываются на основании статей баланса и соответственно подразделяются на *активные* и *пассивные*.

Активные счета предназначены для текущего учета за состоянием и изменением средств организации по их составу и размещению («Основные средства», «Касса», «Расчетный счет» и т. д.).

Схема активного счета

Счет _____	
название	
Дебет	Кредит
Начальный остаток (сальдо)	Уменьшение средств (–)
Увеличение средств (+)	Оборот по кредиту (сумма
Оборот по дебету (сумма всех хозяйственных операций)	всех хозяйственных операций)
Конечный остаток (сальдо)	

Чтобы вывести остаток на конец отчетного периода по активному счету, необходимо к начальному дебетовому остатку прибавить дебетовый оборот и вычесть кредитовый оборот.

Подсчет конечных остатков (сальдо) по активным счетам можно представить в виде следующей формулы:

$$НО_{\text{д}} + ДО - КО = КО_{\text{д}},$$

где $НО_{\text{д}}$ – начальный остаток (сальдо дебетовое);

$ДО$ – дебетовый оборот;

$КО$ – кредитовый оборот;

$КО_{\text{д}}$ – конечный остаток (сальдо дебетовое).

Конечный остаток по активному счету может быть либо дебетовым, либо равняться нулю. Кредитовый остаток на активных счетах быть не может, так как нельзя израсходовать имущества (запись в кредите) больше, чем его имеется в наличии (запись в дебете).

Пассивные счета предназначены для текущего учета состояния и изменений источников средств организации, показываемых в правой части баланса («Уставный капитал», «Резервный капитал» и др.).

Схема пассивного счета

Счет _____	
название	
Дебет	Кредит
Уменьшение источников (–)	Начальный остаток (сальдо)
Оборот по дебету (сумма всех хозяйственных операций)	Увеличение источников (+)
	Оборот по кредиту (сумма всех хозяйственных операций)
	Конечный остаток (конечное сальдо)

Чтобы вывести остаток по пассивному счету, необходимо к начальному остатку кредитовому прибавить кредитовый оборот и вычесть оборот дебетовый.

Подсчет конечных остатков (сальдо) по пассивным счетам можно представить в виде следующей формулы:

$$НО_k + КО - ДО = КО_k,$$

где $НО_k$ – начальный остаток (сальдо кредитовое);

$КО$ – кредитовый оборот;

$ДО$ – дебетовый оборот;

$КО_k$ – конечный остаток (сальдо кредитовое).

Сальдо в пассивных счетах может быть только кредитовым или равным нулю. Дебетовым остаток по пассивному счету быть не может, т. е. дебет не может быть больше кредита, так как нельзя использовать источника больше, чем имеется.

Кроме активных и пассивных счетов в бухгалтерском учете бывают активно-пассивные счета, предназначенные для учета расчетных операций с различными организациями, отдельными лицами.

Схематически активно-пассивный счет имеет следующий вид:

Схема активно - пассивного счета

Счет _____	
название	
Дебет	Кредит
Начальный остаток (сальдо) дебиторской задолженности	Начальный остаток (сальдо) кредиторской задолженности
Увеличение дебиторской задолженности (+) или уменьшение кредиторской задолженности (–) (оборот по дебету)	Уменьшение дебиторской задолженности (–) или увеличение кредиторской задолженности (+) (оборот по кредиту)
Конечный остаток (сальдо) дебиторской задолженности	Конечный остаток (сальдо) кредиторской задолженности

Они открываются на основании двух частей баланса – левой и правой. Активно-пассивные счета бывают двух видов: с односторонним сальдо (дебетовое или кредитовое) и двухсторонним (дебетовое и кредитовое одновременно).

К активно-пассивным счетам с двухсторонним развернутым сальдо относят счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Для определения конечного остатка (сальдо) по активно-пассивному счету необходимо к остатку на начало отчетного периода прибавить оборот по той стороне счета, по которой отражен остаток на начало

отчетного периода, и вычесть оборот по противоположной стороне счета. Положительная разность означает, что остаток на конец отчетного периода остается на той же стороне счета, на которой отражен остаток на начало отчетного периода, а отрицательная – остаток в сумме полученной разности переходит на противоположную сторону счета. В конце отчетного периода дебетовые остатки по активно-пассивным счетам отражают в активе баланса, а кредитовые – в разделе «Собственный капитал и обязательства».

Изменения, вызываемые хозяйственными операциями, носят двойственный характер и происходят в двух взаимосвязанных объектах бухгалтерского учета. Это и обуславливает необходимость применения двойной записи, сущность которой состоит в том, что каждый факт хозяйственной жизни должен быть зарегистрирован как минимум дважды: по дебету одного и кредиту другого счета таким образом, чтобы общая сумма по дебету уравнивала общую сумму по кредиту.

Двойственное отражение хозяйственных операций представляет собой способ одновременного взаимосвязанного отражения явлений, вызываемых хозяйственной операцией, на дебете одного счета и кредите другого в одной и той же сумме.

Указание дебетуемого и кредитуемого счетов и суммы отражаемой хозяйственной операции называется **бухгалтерской записью** (бухгалтерской проводкой).

Взаимосвязь между счетами, возникающая в результате отражения на них хозяйственной операции с помощью двойной записи, называется **корреспонденцией счетов**, а счета – **корреспондирующими**.

Пример. С расчетных счетов в банке поступили денежные средства в кассу организации для выдачи заработной платы и на командировочные расходы работникам в сумме 20000 тыс. руб. Операция вызывает изменение на счетах «Касса» и «Расчетные счета». Данные счета являются активными, так как на них отражаются средства организации. Деньги в кассе увеличились на сумму 20000 тыс. руб., данную сумму необходимо записать в дебет счета «Касса», поскольку увеличение в активных счетах отражается по дебету счета, а на счете «Расчетные счета», наоборот, уменьшились на сумму 20000 тыс. руб.-лей, данную сумму необходимо записать в кредит счета «Расчетные счета», так как уменьшение в активных счетах отражается по кредиту счета.

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

Дебет счета «Касса» 20 000 тыс. руб.

Кредит счета «Расчетные счета» 20 000 тыс. руб.

Схематически это будет представлено так:

Счет «Расчетные счета»		Счет «Касса»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо 100 000		Сальдо 1 000	
	1. 20 000	1. 20 000	

Бухгалтерские записи бывают простые и сложные.

Простыми называются такие записи, при которых сумма хозяйственной операции записывается в дебет одного и кредит другого счета, т. е. один счет дебетуется и один – кредитруется.

Пример. В кассу организации поступили денежные средства с расчетного счета в банке в сумме 20000 тыс. рублей для выдачи заработной платы и командировочных расходов.

Проводка данной хозяйственной операции на счетах будет иметь следующий вид.

Дебет счета «Касса» 20000 тыс. руб.

Кредит счета «Расчетные счета» 20000 тыс. руб.

Счета по учету денежных средств «Касса» и «Расчетные счета» являются активными. По дебету счета «Касса» отражаем увеличение денежных средств, а по кредиту счета «Расчетные счета» отражаем их уменьшение.

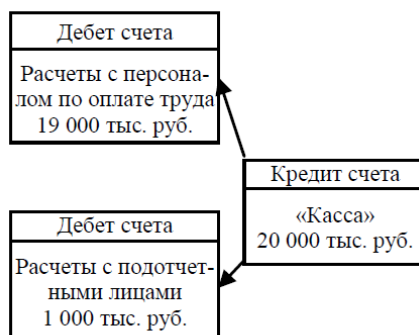
Сложная бухгалтерская запись – это запись хозяйственной операции, при которой дебетуются два или более счетов, а кредитруется один счет или, наоборот, дебетуется один счет, а кредитуются два или более счетов.

Пример. Из кассы выдана заработная плата работникам в сумме 19 000 тыс. руб., а также в подотчет на командировочные расходы 1 000 тыс. руб. Проводка на счетах будет иметь следующий вид.

Дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» 19 000 тыс. руб.

Дебет счета «Расчеты с подотчетными лицами» 1 000 тыс. руб.

Кредит счета «Касса» 20 000 тыс. руб.



Запись хозяйственных операций по счетам бухгалтерского учета на основании проверенных документов, свидетельствующих об их

совершении, называется *разноской*.

Двойная запись имеет контрольное и познавательное значение.

Контрольное значение двойной записи состоит в равенстве итоговых записей по дебету всех счетов и кредиту всех счетов. Отсутствие такого равенства свидетельствует о допущенных ошибках в записях на счетах, т. е. нарушен принцип двойной записи.

Познавательное значение двойной записи заключается в том, что она позволяет выяснить взаимосвязь в составе имущества и источников их формирования, а также установить и проанализировать характер хозяйственных операций без привлечения первичных документов.

Для осуществления контроля за полнотой отражения хозяйственных операций и обеспечением сохранности сведений о них с самого начала возникновения бухгалтерского учета был введен порядок, при котором все записи регистрировались в хронологической последовательности в специальных журналах.

Отражение хозяйственных операций в хронологическом порядке получило название *хронологической записи*, т. е. это последовательное отражение экономически разнородных хозяйственных операций.

В бухгалтерском учете для получения различных по степени детализации показателей используются синтетические и аналитические счета.

Счета бухгалтерского учета, отражающие наличие и движение имущества организации и источников его формирования, в обобщенном виде только в денежном выражении называются **синтетическими счетами**. К таким счетам относятся счета «Материалы», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.

Аналитическими счетами называются счета, отражающие наличие и движение имущества организации и его источников в подробном, детализированном виде.

Аналитические счета открываются в развитие каждого синтетического счета, и степень детализации аналитических счетов достигается путем использования трех видов измерителей: натурального, трудового и денежного. Например, к синтетическому счету «Материалы» (субсчету «Топливо») будут открыты аналитические счета «Бензин АИ-92» и т. д. по маркам, «Дизельное топливо», «Дрова» и др. Учет по каждому виду перечисленного топлива будет осуществляться в количественном и стоимостном выражении.

Каждая хозяйственная операция отражается одновременно общей суммой по синтетическому счету и частными суммами по счетам аналитического учета, открытым в разрезе данного синтетического счета.

Между синтетическими счетами и к нему открытыми аналитическими счетами существует **взаимосвязь**:

- начальный остаток синтетического счета равен сумме начальных остатков аналитических счетов, открытых в развитие данного синтетического счета;
- дебетовый оборот синтетического счета должен быть равен сумме дебетовых оборотов аналитических счетов, открытых в развитие данного синтетического счета;
- кредитовый оборот синтетического счета должен быть равен сумме кредитовых оборотов аналитических счетов, открытых в развитие данного синтетического счета;
- конечный остаток синтетического счета равен сумме конечных остатков аналитических счетов, открытых в развитие данного синтетического счета.

В практике бухгалтерского учета, кроме синтетических (счета первого порядка) и аналитических счетов, применяются еще и субсчета (счета второго порядка), выполняющие промежуточную роль между ними. С их помощью осуществляется дополнительная группировка данных аналитического учета для получения более обобщенных сведений об отражаемых объектах.

Подразделение на субсчета позволяет собирать в однородные группы многочисленные и разнообразные по своему назначению объекты учета (ТМЦ, денежные средства и др.).

Каждый субсчет объединяет в себе несколько аналитических счетов, подробно отражающих движение каждого их вида. Основой взаимосвязи синтетических и относящихся к ним аналитических счетов является параллельность записей в них.

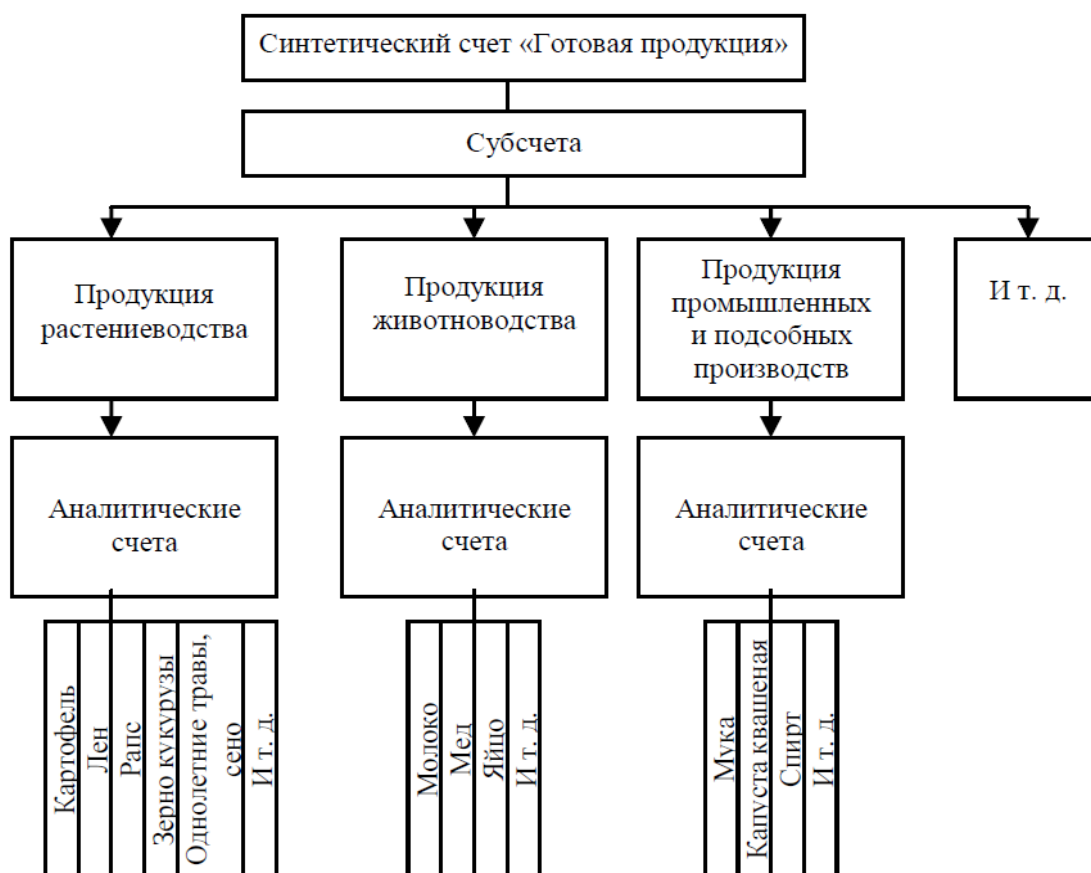
Перечень синтетических счетов и субсчетов разрабатывается в Плане счетов бухгалтерского учета, а количество аналитических счетов устанавливает сама организация в зависимости от потребностей.

Для получения сводных данных о состоянии активов, собственного капитала и обязательств организации в целом за отчетный период заполняются *оборотные ведомости*. Они составляются по счетам синтетического и аналитического учета. Оборотные ведомости представляют собой таблицы для обобщения данных текущего учета, в которых отражаются остатки и итоги оборотов по счетам за месяц.

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета представляет собой свод оборотов и сальдо по всем синтетическим счетам, предназначенным для проверки учетных записей, составления

нового баланса и общего ознакомления с состоянием и изменением имущества и источников его формирования.

Строение синтетического счета «Готовая продукция»



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

Первая пара равенств обусловлена тем, что дебетовый остаток на начало отчетного периода составляет актив баланса (гр. 3), а кредитовый на начало отчетного периода – собственный капитал и обязательства (гр. 4). Как известно, в балансе итоги актива и собственного капитала и обязательств равны между собой (гр. 3 и гр. 4).

Вторая пара равенств (гр. 5 и гр. 6) обусловлена применением метода двойной записи, при котором каждая хозяйственная операция записывается в одинаковой сумме по дебету и кредиту соответствующих счетов, поэтому сумма оборотов по дебету всех счетов должна быть равна сумме оборотов по кредиту всех счетов.

Третья пара равенств (гр. 7 и гр. 8) объясняется так же, как и первое равенство итогов актива и собственного капитала и обязательств баланса, только на конец месяца (остаток на конец месяца).

Равенство итогов всех трех пар колонок оборотной ведомости по синтетическим счетам имеет контрольное значение, так как оно свидетельствует о правильности записей на счетах бухгалтерского учета.

Таким образом, оборотная ведомость составляется для обобщения данных синтетических счетов и взаимной проверки правильности записей на них.

Оборотная ведомость (оборотный баланс) по счетам синтетического учета

№ счета	Счет	Остаток на 1 января 20... г.		Обороты за январь 20... г.		Остаток на 1 февраля 20... г.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8
01	Основные средства	200 000				200 000	
10	Материалы	30 500		20 000	10 000	40 500	
43	Готовая продукция	40 000			4 000	36 000	
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	55 000		4 000	50 000	9 000	
50	Касса	300		10 000	9 520	780	
51	Расчетные счета	25 000		68 000	83 000	10 000	
58	Краткосрочные финансовые вложения	10 000				10 000	
71	Расчеты с подотчетными лицами	20		20		40	
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	21 000	20 000	10 000	18 000	3 000	10 000
80	Уставный капитал		120 000		10 000		130 000
67	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам		60 000				60 000
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам		21 820	20 000			1 820
68	Расчеты по налогам и сборам		55 000	20 000			35 000
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		85 000	33 000	20 000		72 000
70	Расчеты с персоналом по оплате труда		10 000	9 500			500
84	Нераспределенная прибыль		10 000	10 000			
Итого...		381 820	381 820	204 520	204 520	309 320	309 320

Она позволяет выявить ошибки в учете, которые нарушают принцип двойной записи. Однако она не позволяет обнаружить ошибки, которые не нарушают принципа двойной записи. Для обнаружения таких ошибок производят сверку итогов оборотной ведомости с итогами регистрационного журнала хозяйственных операций и оборотными ведомостями по аналитическим счетам.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета являются приемом обобщения данных аналитического учета, объединяемым одним синтетическим счетом. Они бывают двух видов – *оборотные ведомости по счетам расчетов* (расчетов с покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками, подотчетными лицами и др.) и *оборотные ведомости по счетам для отражения материальных ценностей*.

В оборотных ведомостях по аналитическим счетам нет попарного равенства, как в оборотных ведомостях по синтетическим счетам. По счетам расчетов оборотные ведомости аналитического учета ведутся только в суммовом выражении.

Пример оборотной ведомости по аналитическим счетам к синтетическому счету «Расчеты с покупателями и заказчиками» приведен ниже.

**Оборотная ведомость по счетам аналитического учета к счету
«Расчеты с покупателями и заказчиками»
за _____ 20__ г.**

№ п/п	Наименование счетов	Остаток на начало месяца		Оборот за месяц		Остаток на конец месяца	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1							
2							
	И т о г о...						

Остаток по активно-пассивному синтетическому счету выводится после составления оборотных ведомостей по счетам учета расчетных отношений (оборотная ведомость аналитического учета), т. е. итоговый конечный остаток из оборотной ведомости по аналитическим счетам к активно-пассивному счету переносится и записывается конечным остатком активно-пассивного счета расчетов.

В оборотных ведомостях по аналитическим счетам к счетам по учету товарно-материальных ценностей показатели приводятся не только в стоимостном выражении, но и в натуральных измерителях. Итоги по таким ведомостям подсчитываются только в суммовом выражении для сравнения с соответствующими показателями синтетического учета.

Приведем пример оборотной ведомости по аналитическим счетам к счету «Материалы».

**Оборотная ведомость по счетам аналитического учета к счету
«Материалы» за _____ 20__ г.**

Аналитический счет	Единица измерения	Цена за единицу, тыс. руб.	Остаток на 1 января 20... г.		Обороты за январь 20... г.				Остаток на 1 февраля 20... г.	
			количество	сумма	приход		расход		количество	сумма
					количество	сумма	количество	сумма		
Материал «А»	кг	3	2000	6000	1000	3000	—	—	3000	9000
Материал «Б»	кг	5	4100	20 500	1000	5000	2000	10 000	3100	15 500
Материал «С»	кг	8	500	4000	1500	12 000	—	—	2000	16 000
Итого...	—	—	—	30 500	—	20 000	—	10 000	—	40 500

Оборотные ведомости ограничены в использовании, поскольку в них отражены только итоги по счетам. Для получения сведений об оборотах активов и пассивов используются **шахматные оборотные ведомости**, на основе которых раскрывается содержание и устанавливается правильность корреспонденции счетов.

Шахматная оборотная ведомость имеет следующий вид:

Дебетуемые счета	Кредитуемые счета									
	10	43	90	50	51	60	62	99	И другие	Итого по дебету
10										
50										
51										
20										
90										
60										
62										
84										
И другие										
Итого по кредиту										

В ведомости названия счетов помещены в строчках и под теми же номерами, что и в колонках. Счета, расположенные в строчках, дебетуются, а в колонках – кредитуются. Данная ведомость показывает корреспонденцию счетов на пересечении строк и колонок. Необходимым источником для ее составления служат записи по счетам. Суть ее составления состоит в том, что вначале отыскивается дебетуемый счет в строчке, а затем – кредитуемый в колонке. Если же на одном счете записано несколько операций с одинаковой корреспонденцией счетов, то определяется общий их итог, который вносится в соответствующую

клетку шахматной оборотной ведомости. Эта ведомость служит сводкой однотипных оборотов по счетам.

В шахматной оборотной ведомости итоги дебетовых оборотов по всем счетам должны быть равны кредитовым оборотам по этим счетам. Одинаковые итоги должны быть получены после подсчета сумм по последней (итоговой) графе и последней (итоговой) строке ведомости и записаны один раз на их пересечении.

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

В настоящее время в РБ действует Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, утвержденные Минфином **29 июня 2011 г. № 50.** (в редакции от 01.01.2023 Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 28 декабря 2022 г. № 64).

В плане счетов указываются наименование синтетических счетов (счета первого порядка), их номера, а также номера и названия субсчетов, открываемых к отдельным синтетическим счетам. Для кодирования синтетических счетов используется двузначный шифр (от 01 до 99), серийно-порядковой системы нумерации. Эта система нумерации устанавливает серию порядковых номеров для группы однородных счетов, объединенных в отдельные разделы плана. В каждом разделе имеются свободные номера на случай дополнительного введения счетов. Нумерация субсчетов осуществляется в пределах каждого синтетического счета по порядку. Нумерация субсчетов однозначная, а забалансовых счетов – трехзначная. Аналитические счета в план не включаются.

В соответствии с установленной системой план счетов включает следующие **8 разделов:**

- I. Долгосрочные активы.
 - II. Производственные запасы.
 - III. Затраты на производство.
 - IV. Готовая продукция и товары.
 - V. Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения.
 - VI. Расчеты.
 - VII. Собственный капитал.
 - VIII. Финансовые результаты.
- Забалансовые счета.

В целях правильного и единого применения счетов разрабатывается и утверждается инструкция, в которой приводятся характеристика хозяйственных операций по каждому счету и порядок их отражения в учете, а также даны указания по организации аналитического учета и приведена типовая корреспонденция каждого счета с другими счетами.

4. ДОКУМЕНТАЦИЯ, ЕЕ СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ. ОРГАНИЗАЦИЯ ДОКУМЕНТООБОРОТА.

Первичный учетный документ – документ, на основании которого хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета, подтверждающий факт совершения хозяйственной операции и составленный в момент ее совершения или непосредственно после ее совершения.

Документы имеют большое *экономическое* и *правовое* значение.

Экономическое значение документов выражается в том, что они дают всю необходимую информацию.

Бухгалтерские документы имеют и большое правовое значение, так как являются единственным подтверждением совершения хозяйственных операций и их законности. Они имеют доказательную силу при решении споров между организациями и лицами. ***По назначению*** документы подразделяются на распорядительные, оправдательные, бухгалтерского оформления и комбинированные.

Распорядительными называются документы, которые содержат распоряжение, указание на совершение хозяйственной операции. Они разрешают произвести операцию, но не могут служить основанием для отражения операций в учете, например, платежное поручение, доверенность, чек на получение наличных денег с расчетного счета, распоряжение о проведении инвентаризации. Чек, подписанный руководителем и главным бухгалтером организации, разрешает кассиру получить денежные средства в банке с их расчетных счетов. На основании подписанной доверенности материально ответственные лица получают товарно-материальные ценности.

Документы бухгалтерского оформления составляются в бухгалтерии организации в основном для подготовки распорядительных и оправдательных документов и отражения их в бухгалтерском учете. Например, ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных затрат, расходы на реализацию, начисления и распределения амортизационных затрат.

Бухгалтерские документы классифицируются по различным признакам:

№ п/п	Классификационный признак	Виды документов
1	По назначению	А. Распорядительные
		Б. Оправдательные
		В. Бухгалтерского оформления
		Г. Комбинированные
2	По последовательности (времени) составления	А. Первичные
		Б. Сводные
3	По способу использования	А. Разовые
		Б. Накопительные
4	По количеству позиций (строк)	А. Однострочные
		Б. Многострочные
5	По месту составления	А. Внутренние
		Б. Внешние
6	По форме	А. Типовые
		Б. Специализированные
7	По способу заполнения	А. Оформляемые вручную
		Б. На пишущих машинках
		В. На ЭВМ
8	По воспроизведению информации	А. Подлинники (оригиналы)
		Б. Копии
		В. Выписки из документов
9	По срокам хранения	А. Текущего срока хранения
		Б. Постоянного хранения

Оправдательными (исполнительными) называются документы, которые подтверждают факт совершения хозяйственной операции и служат основанием для ее отражения в учете в момент совершения. К их числу относятся: товарно-транспортные накладные, авансовые отчеты, акт на оприходование пастбищных кормов, учтенных зоотехническим методом, журнал учета надоя молока, акт на оприходование приплода животных, акт приема-передачи грубых и сочных кормов. Например, авансовый отчет со всеми приложенными к нему документами при сдаче его подотчетным лицом в бухгалтерию является оправдательным (исполнительным) документом.

Комбинированными называются документы, которые сочетают функции распорядительных и оправдательных, оправдательных и бухгалтерского оформления. Такими документами являются расходный кассовый ордер, в первой части которого содержится распоряжение о выдаче денег, а во второй оформляется выдача денег, что подтверждается подписями получателя и кассира, и авансовый отчет, который содержит перечень произведенных расходов со ссылкой на подтверждающие их документы, а также указание, на какие счета необходимо их отнести.

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

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

Документы (бланки) строгой отчетности формируют особый перечень форм документов, утвержденных в установленном порядке в соответствии с постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, Инструкцией о порядке использования и бухгалтерского учета бланков строгой отчетности от 18 декабря 2008 г. № 196.

К *бланкам строгой отчетности* относятся бланки ценных бумаг и документов с определенной степенью защиты, бланки иных документов, имеющих идентификационный номер, нанесенный при изготовлении, элементы защиты от подделки, соответствующие требованиям, определяемым Министерством финансов Республики Беларусь и согласованным с Министерством внутренних дел Республики Беларусь и Министерством юстиции Республики Беларусь.

К таким документам относят, в частности, бланки товарных, товарно-транспортных накладных, квитанции на прием и выдачу денег, приходные кассовые ордера, зарегистрированные в налоговой инспекции, и др. Учет бланков строгой отчетности ведется в приходно-расходной книге по учету бланков строгой отчетности, которая должна быть пронумерована, прошнурована, скреплена печатью и подписана руководителем и главным бухгалтером юридического лица (индивидуального предпринимателя), а также на забалансовом счете 006 «Бланки документов с определенной степенью защиты». Списание уничтоженных бланков строгой отчетности производится на основании акта.

По оформлению однородных операций различают унифицированные и специализированные документы.

Унифицированные документы – это типовые документы, утвержденные в установленном порядке постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, *ведомственные* – постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь и другими министерствами и ведомствами и представленные в виде альбомов унифицированных форм первичных документов.

Унифицированные документы предназначены для оформления однородных операций в организациях с различной формой собственности и различными отраслевыми особенностями. Среди унифицированных документов различают приходные кассовые ордера, расходные кассовые ордера, кассовые книги, платежные поручения и т. п. Данные формы документов обязательны к применению всеми организациями, независимо от форм собственности, осуществляющими свою деятельность на территории Республики Беларусь. Унификация документов осуществляется одновременно с их стандартизацией, т. е. разработкой одинаковых размеров их бланков. Это способствует сокращению расхода бумаги на их изготовление, упрощает обработку и хранение.

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

По месту составления документы подразделяются на внутренние и внешние.

Внутренние документы составляются в организации для отражения внутренних операций. К ним относятся расчетно-платежная ведомость, требование-накладная, приходные и расходные кассовые ордера.

Внешние документы составляются за пределами данной организации и поступают в оформленном виде. Это выписки банка, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные.

По экономическому содержанию документы подразделяются на материальные, денежные и расчетные.

Материальные документы предназначены для отражения операций по наличию и движению средств и предметов (акт на выбраковку продуктивных животных из основного стада, на списание основных средств, карточка складского учета).

Денежные документы используют для учета движения денежных средств. С их помощью учитывают кассовые и банковские операции (чеки, выписки банка, облигации, сберегательные сертификаты).

Расчетные документы предназначены для отражения расчетных взаимоотношений с юридическими и физическими лицами (платежное поручение, авансовый отчет).

По количеству учетных позиций документы подразделяют на однопозиционные и многопозиционные.

Документы, в которых регистрируются операции одной позиции (приход или расход одного вида продукции), называются *однопозиционными* (например, карточки складского учета, книга складского учета). В них отражаются операции по приходу и расходу товарно-материальных ценностей по одному номенклатурному номеру.

Документы, в которых отражаются операции нескольких видов объектов, называются *многопозиционными* (многострочными). К таким документам относят расчетно-платежные ведомости, лимитно-заборные карты.

По способу заполнения документы подразделяют на составляемые вручную и с помощью электронных средств вычислительной техники.

По срокам хранения документы подразделяются на временного срока хранения (от 1 до 10 лет включительно) (инвентарные карточки, журналы учета основных средств) и постоянного срока хранения (балансы).

Первичные документы принимаются к учету, если они составлены по типовым или другим утвержденным формам. При необходимости организация может самостоятельно разрабатывать и утверждать свои первичные документы.

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

- наименование документа, дату его составления;
- наименование организации, фамилию и инициалы индивидуального предпринимателя, являющегося участником хозяйственной операции;
- содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее оценку в натуральных и стоимостных показателях или в стоимостных показателях;
- должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и (или) правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и подписи.

В зависимости от характера операций документы могут включать дополнительные реквизиты.

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

Лица, составившие и подписавшие документы, обеспечивают своевременное и качественное их оформление, передачу в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных. Свободные строки в первичных документах обязательно прочеркиваются. Документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации.

Документы до их записи по счетам предварительно подвергают проверке, приемке и бухгалтерской обработке.

Проверка документов включает проверку по существу, формальную проверку и арифметическую проверку.

Проверка документов *по существу* заключается в установлении законности и экономической целесообразности совершенных хозяйственных операций.

Формальная проверка заключается в проверке правильности оформления документов, заполнения всех установленных для них реквизитов; наличия и подлинности подписей лиц; наличия оговорок в случае исправлений.

Арифметическая проверка представляет собой контроль правильности отражения количественных, качественных и суммарных показателей.

Проверенные и принятые документы подвергают бухгалтерской обработке (группировке, таксировке и контировке), а в условиях автоматизации – кодированию необходимых учетных показателей.

Группировка документов – это подборка их в однородные по своему содержанию группы.

Таксировка – это перевод натуральных показателей в денежные и подсчет сумм.

Контировка заключается в записи на документе корреспондирующих счетов по данной операции.

После бухгалтерской обработки документы передают на хранение в архив. Они переплетаются в папки, на обложке указывают наименование организации, название и порядковый номер, год, месяц и количество листов. При передаче документов в архив и при их уничтожении составляются акты, которые хранятся в архиве.

Для обеспечения своевременности и очередности поступления в бухгалтерию документов главный бухгалтер разрабатывает **график**

документооборота, который утверждается руководителем. *Документооборотом* называется движение документов от момента их составления или получения от других организаций до передачи в архив.

ГРАФИК ДОКУМЕНТООБОРОТА

Наименование документа	Создание документа				Кто утверждает	Проверка и обработка			
	Количество экземпляров	Дата составления	Ответственный за составление	Кто подписывает		Кто представляет	Срок представления	Ответственный за проверку и обработку	Срок исполнения
1. Учет денежных средств, кассовых и расчетных операций									
Приходный кассовый ордер	1	По мере необходимости	Главный бухгалтер, заместитель главного бухгалтера	Кассир, главный бухгалтер		Кассир	В день составления	Главный бухгалтер	В день составления
Расходный кассовый ордер	1	По мере необходимости	Главный бухгалтер, заместитель главного бухгалтера	Кассир, главный бухгалтер, руководитель предприятия		Кассир	В день составления	Главный бухгалтер	В день составления
Кассовая книга	1	Ежедневно	Кассир	Главный бухгалтер, кассир				Главный бухгалтер	Ежедневно

В нем перечисляют все первичные документы, указывают их назначение, количество экземпляров, кто и в какие сроки их составляет, куда и когда представляют каждый документ, кто принимает и обрабатывает представленные документы, какие работы выполняют в бухгалтерии, а также в каких учетных регистрах отражают.

5. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ И ЕЕ ЗНАЧЕНИЕ.

Инвентаризация – это проверка и документальное подтверждение фактического наличия активов и обязательств организации, выявление отклонений от учетных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета для приведения их в соответствие с действительностью.

В зависимости от признаков и причин различают следующие виды инвентаризаций.

По *отношению к плану* бывают плановые и внеплановые инвентаризации.

Порядок проведения *плановых* инвентаризаций определяется руководителем организации, а также, если их проведение является

обязательным согласно законодательству (например, перед составлением годовой бухгалтерской отчетности организации и т. д.).

Внеплановые инвентаризации проводятся внезапно, сроки их проведения не должны быть известны материальноответственным лицам.

По **объекту совокупности объектов учета** выделяют сплошную и выборочную инвентаризацию. В ходе сплошной подвергаются осмотру, пересчету и т. д. в натуре все объекты данного вида. *Выборочной* является инвентаризация, в ходе которой подвергается осмотру, пересчету, взвешиванию часть объектов данного вида.

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

Полная инвентаризация – это проверка в натуре всех активов, а также всех прав и обязательств (например, годовая (обязательная) инвентаризация).

Частичной инвентаризацией является каждая отдельная проверка в натуре объектов определенных видов.

Порядок проведения инвентаризаций регулируется Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 ноября 2007 г. № 180 в редакции от 22.04.2010 г. (в ред. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 22 апреля 2010 г. № 50).



В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» *проведение инвентаризации 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.

Для проведения инвентаризации в сельскохозяйственных организациях ежегодно руководителем организации утверждается специальная инвентаризационная комиссия (рабочий орган).

Материальноответственные лица к началу инвентаризации сдают в бухгалтерию все документы и отчеты. После бухгалтера определяют остатки ценностей к началу инвентаризации по учетным данным, а материальноответственные лица дают подписку о том, что все документы сданы в бухгалтерию.

Инвентаризацию проводят в порядке расположения материальных ценностей по местам хранения и по каждому материальноответственному лицу. Определяют фактическое наличие материальных ценностей путем их взвешивания, измерения, пересчета, обмера. Затем результаты проверки записывают в *инвентаризационные описи*, в которых указывают полное наименование ценностей, порядковые номера по преysкуранту, сорт, количество, цену и общую сумму.

Каждая страница описи нумеруется. В конце страницы цифрами и прописью выводится общий итог всех ценностей в натуральных показателях, записанных на страницах, независимо от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, декалитрах и т. д.) эти ценности отражены. Подчистки, помарки и ошибки при заполнении описей не допускаются. Инвентаризационные описи подписываются всеми членами комиссии, а также материальноответственным лицом.

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

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

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Выявлена недостача	94	10, 11, 43, 50
Списана недостача в пределах норм естественной убыли	10, 20, 26, 43, 90 и др.	94
Отнесена недостача на виновное лицо (по учетным ценам)	73-2	94
Отражена разница между взыскиваемой и учетной стоимостью, относимая на виновное лицо	73-2	90
Оприходованы излишки, выявленные при инвентаризации	10, 11, 43, 50	90
Оприходованы излишки основных средств, нематериальных активов, выявленные при инвентаризации	01, 04	91

ЛЕКЦИЯ 2

УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТОВ

1. Учет денежных средств в кассе
2. Учет денежных средств на счетах в банке
3. Учет расчетов с организациями и лицами

1. УЧЁТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В КАССЕ

Для приёма, хранения и расходования необходимых для текущей хозяйственной деятельности наличных денег организация имеет кассу. *Касса – это помещение или место приема, выдачи, хранения наличных денег и кассовых документов.*

Каждая организация в процессе своей деятельности осуществляет кассовые операции. Порядок ведения кассовых операций и порядок расчетов наличными денежными средствами определен **Инструкцией о порядках ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами**, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от **19.03.2019 № 117**. (ред. от 19.12.2021).

Кассовые операции выполняет кассир, с которым при приёме на работу заключается договор о полной индивидуальной материальной ответственности. Кассиру запрещается передоверять выполнение порученной ему работы другим лицам. В случае внезапного прекращения работы кассиром (болезнь и др.) все ценности кассы передаются по акту другому лицу. Запрещается исполнять обязанности кассира работникам бухгалтерии, пользующимся правом подписи кассовых документов.

Для получения наличных денежных средств в кассу с текущих (расчетных) счетов оформляется **заявление** на получение наличных денежных средств, которое представляется в обслуживающий банк.

Прием наличных денег в кассу организации, имеющей право в соответствии с законодательством не использовать кассовое оборудование, платежные терминалы, осуществляется по **приходным кассовым ордерам** (для оприходования наличных денежных средств в белорусских рублях формы КО-1, а для валюты формы КО-1в). Приходный кассовый ордер заполняется в бухгалтерии и поступает в кассу при оформлении приема денег. После приема денег в кассу плательщику выдают квитанцию к приходному кассовому ордеру (ф. КО-1) за подписью главного бухгалтера и кассира. Квитанция удостоверяет, что деньги действительно внесены в кассу. При получении денег из банка квитанцию к ордеру не выписывают.

Выдача наличных денег из кассы производится по **расходным кассовым ордерам** форм КО-2 и КО-2в или **по платежной ведомости** с приложением расходного кассового ордера на общую сумму наличных денег, выплаченных по платежной ведомости. Расходный кассовый ордер выписывает бухгалтерия, подписывает руководитель организации, главный бухгалтер, подтверждая законность операции по выдаче наличных денег. Выдачу денег по ордеру кассир удостоверяет своей подписью. Факт получения денег подтверждает подписью получатель.

Сдача денежной наличности в банк оформляется **Объявлением на взнос наличными**. На принятую по объявлению сумму банк выдает квитанцию, которая является оправдательным документом для списания денег по кассе.

Все кассовые документы заполняют чернилами или пастой четко, ясно, без каких-либо помазок или исправлений. Прием и выдача денег по кассовым ордерам производится только в день их составления.

Приходные и расходные кассовые ордера до передачи в кассу регистрируются в бухгалтерии в **журналах регистрации приходных (расходных) кассовых ордеров**.

Все поступления и выдача наличных денег на основании приходных и расходных кассовых документов отражают в **кассовой книге**, которая заполняется кассиром. В ней ежедневно регистрируются все операции по поступлению и расходованию денег. Записи в книге производятся в двух экземплярах. Экземпляр записей в кассовую книгу, составленный под копировальную бумагу, является отрывным и служит **отчетом кассира**.

Для обобщения информации о наличии и движении наличных денег в кассе предназначен активный **счет 50 «Касса»**. В дебет счета 50 «Касса» записывается поступление денежных средств в кассу, а в кредит их выдача.

Если организация осуществляет операции с наличной иностранной валютой, то к счету 50 «Касса» должен быть открыт отдельный субсчет *«Валютная касса»*.

2. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА СЧЕТАХ В БАНКЕ

Денежные средства организации обязаны хранить на открытых ими в соответствующих учреждениях банков расчетных счетах, через которые они осуществляют безналичные расчеты.

Для открытия текущих (расчетных) счетов необходимо предоставить в банк следующие документы:

- **заявление** на открытие текущего (расчетного) счета;

- **копию** (без нотариального засвидетельствования) **устава** (учредительного договора - для коммерческой организации, действующей только на основании учредительного договора), **имеющего штамп, свидетельствующий о проведении государственной регистрации**, - для **юридического лица**;

- или **копию** (без нотариального засвидетельствования) **свидетельства о государственной регистрации** - для **индивидуального предпринимателя**;

- **карточку с образцами подписей должностных лиц юридического лица, ИП (директора и главного бухгалтера), имеющих право подписи документов для проведения расчетов, и оттиска печати.**

Открытому счету банк присваивает 28-значный номер в соответствии с международным стандартом ISO 13616:2007.

С расчетного счета банк выплачивает обязательства, расходы и поручения организации, проводимые в порядке безналичных расчетов, а также выдает средства на оплату труда и текущие хозяйственные нужды. Операции по зачислению сумм на расчетный счет или списанию с него денежных средств банк производит на основании письменных распоряжений владельцев счета (**заявление на получение наличных денежных средств, платежное поручение, объявление на взнос наличными**) или с их *согласия* (оплата **платежных требований** поставщиков и подрядчиков).

Ежедневно или в дни движения денежных средств на расчетном счете банк выдает организации **выписки о состоянии ее расчетного счета** с приложением соответствующих денежно-расчетных документов, подтверждающих записи.

Движения денег на расчетном счете ведется на активном счете **51 «Расчетные счета»**. По его дебету отражается поступление денежных средств, а по кредиту – их списание.

Иностранная валюта учитывается на активном счете **52 «Валютные счета»**. По *дебету* счета отражается поступление денежных средств в иностранной валюте, а также рублевый эквивалент этой валюты, а по *кредиту* отражается их списание.

Счет **55 «Специальные счета в банках»** предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в белорусских рублях и иностранных валютах, находящихся на специальных счетах в банках, а также наличия и движения драгоценных металлов и (или) драгоценных камней на счетах в банке.

Счет **57 «Денежные средства в пути»** предназначен для обобщения информации о движении денежных средств в белорусских рублях и

иностранных валютах, внесенных в кассы банков, в том числе через инкассацию, или почтовых отделений для зачисления на расчетные и другие счета организации, но еще не зачисленных по назначению, а также о движении денежных средств в белорусских рублях для приобретения иностранной валюты и денежных средств в иностранных валютах для реализации.

3. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ОРГАНИЗАЦИЯМИ И ЛИЦАМИ

УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ

Организации постоянно ведут **расчеты с поставщиками и подрядчиками** за приобретенные товарно-материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги, по выданным авансам под поставку материальных ценностей. Аналитический учет ведется по каждому отдельному поставщику или подрядчику. Все записи производятся на основании *счетов-фактур, товарно-транспортных накладных*. Поставщики являются кредиторами организации.

Для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками предназначен счет **60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**, счет является пассивным, по кредиту отражается кредиторская задолженность, а по дебету – суммы оплаты счетов кредиторов.

УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ И ЗАКАЗЧИКАМИ

Сельскохозяйственные организации основную часть произведенной сельскохозяйственной продукции реализуют государственным заготовительным организациям: хлебоприемным пунктам, молокозаводам, мясокомбинатам, льнозаводам и другим покупателям. Отгрузка продукции производится на основании *договора купли-продажи*, где в обязательном порядке оговариваются наименование, количество, ассортимент, качество поставляемой продукции, цена, порядок расчетов, последствия нарушения условий договора и др.

Аналитический учет **расчетов с заготовительными организациями и покупателями** ведут в разрезе отдельных покупателей, которые являются дебиторами организации. Основными первичными документами, при помощи которых оформляется отпуск продукции, являются товарно-транспортные накладные и товарные накладные. Заготовительные организации на принятую продукцию составляют **Приемную квитанцию**.

Расчеты с покупателями и заказчиками за реализованную продукцию учитываются на счете **62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»**. По дебету счета отражают начисление задолженности покупателей и заказчиков

за реализованную им продукцию, по кредиту – погашение этой задолженности.

УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ

В соответствии с законодательством Республики Беларусь все организации обязаны производить платежи в бюджет. Порядок исчисления и уплаты налогов регулируется законодательными и другими нормативными актами. Все налоги, уплачиваемые сельскохозяйственными организациями делятся на: налоги, включаемые в себестоимость продукции (земельный налог, налог на недвижимость, экологический налог); налоги, уплачиваемые из выручки от реализации продукции, работ, услуг (НДС, акцизы, единый налог); налоги, уплачиваемые из прибыли (налог на прибыль); налоги на доходы физических лиц (подоходный налог); прочие налоги и сборы (местные налоги).

Учет расчетов по налогам и сборам ведется на счете **68 «Расчеты по налогам и сборам»**, по кредиту счета отражают суммы задолженности организации в пользу бюджета, а по дебету – суммы, перечисленные в бюджет, задолженность бюджета в пользу организации, а также зачтенные суммы налога на добавленную стоимость.

УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО СОЦИАЛЬНОМУ СТРАХОВАНИЮ И ОБЕСПЕЧЕНИЮ

В соответствии с законодательством Республики Беларусь все организации независимо от форм собственности обязаны перечислять страховые взносы в фонд социальной защиты населения, размер которых определен для сельскохозяйственных организаций в размере 30% от начисленного фонда оплаты труда, а для организаций, не имеющих льгот, этот размер составляет 34%.

Кроме того, в настоящее время производятся удержания обязательных страховых взносов в Фонд социальной защиты населения из начисленной заработной платы в размере 1%.

Средства Фонда социальной защиты населения используются организацией на выплату пособий: по временной нетрудоспособности; по беременности и родам; по уходу за ребенком до 3 лет; по уходу за больным ребенком; на погребение, а также на оплату свободного от работы дня, предоставляемого ежемесячно лицу, воспитывающему ребенка-инвалида в возрасте до 16 лет и т.д.

Одним из видов государственного социального страхования является ППС – профессиональное пенсионное страхование, которое

предназначено для формирования средств на выплату пенсий работникам, занятым в особых условиях труда (мужчинам и женщинам, работающим трактористами, женщинам, работающим животноводами, операторами машинного доения и др.). Для вышеназванных работников, занятых в сельскохозяйственном производстве, установлен тариф взноса в размере 6 %. Суммы начисленных взносов относятся на затраты производства отрасли растениеводства, животноводства.

Для учета расчетов с ФСЗН предназначен счет **69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»**. По кредиту счета отражаются суммы начисленных страховых взносов, суммы пени за несвоевременный взнос платежей, суммы превышения расходов на выплату пособий над отчислениями поступающими от Фонда на расчетный счет. По дебету отражается начисление выплат за счет Фонда и перечисленные Фонду обязательные страховые взносы.

УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

Служебной командировкой признается поездка работника по распоряжению нанимателя на определенный срок в другую местность для выполнения служебного задания вне места постоянной работы. Направление работников в командировку оформляется *приказом руководителя* с последующей выдачей ему *командировочного удостоверения*, где в дальнейшем делаются отметки о дне выезда и дне прибытия.

Нормативным документом, регулирующим вопросы возмещения расходов по служебным командировкам, является **Положение о порядке и размерах возмещения расходов, гарантиях и компенсациях при служебных командировках**, утвержденное Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 19.03.2019 №176. Ред от 28.05.2022

Наниматель обязан выдать командированному работнику аванс и (или) обеспечить наличие денежных средств на счете, к которому выдана банковская платежная карточка, в белорусских рублях и (или) иностранной валюте и возместить следующие расходы:

- по проезду к месту командировки и обратно;
- по найму жилого помещения;
- за проживание вне места жительства (суточные);
- иные произведенные командированным работником с разрешения или ведома нанимателя расходы.

Командированным работникам **возмещаются расходы по проезду** железнодорожным, воздушным, водным, автомобильным транспортом

в пределах Республики Беларусь (кроме такси) по фактической стоимости проездных документов (билетов).

При отсутствии у командированного работника проездных документов (билетов) к месту командировки и (или) обратно расходы по проезду возмещаются в размере 0,1 базовой величины в каждую сторону. Транспортные расходы, произведенные командированным работником в пределах места командировки, оплачиваются за счет суточных и возмещению не подлежат.

Возмещение расходов по найму жилого помещения при командировании в пределах Республики Беларусь осуществляется с даты прибытия к месту командировки и по дату выбытия из него в следующих размерах, без представления подтверждающих документов:

При оплате или фактическом предоставлении принимающей или направляющей стороной жилого помещения возмещение расходов по найму жилого помещения не производится.

Однако, Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 22 сентября 2020 г. №550 «Об изменении постановления Совета Министров Республики Беларусь» от 19 марта 2019 г. № 176 в **Положение о порядке и размерах возмещения расходов, гарантиях и компенсациях при служебных командировках**, (утвержденном от 19.03.2019 №176) внесены изменения: Индивидуальные предприниматели, организации независимо от формы собственности, за исключением бюджетных организаций, при командировании работников в пределах Республики Беларусь самостоятельно принимают решение о возмещении расходов по найму жилого помещения на основании подтверждающих документов либо без их представления.

Порядок возмещения расходов по найму жилого помещения на основании подтверждающих документов определяется в локальном правовом акте. При возмещении расходов по найму жилого помещения без представления подтверждающих документов принятия локального правового акта не требуется.

При отсутствии подтверждающих документов по найму жилого помещения, указанные расходы за время командирования (за исключением времени нахождения в пути) возмещаются в размере, не превышающем 20% , но не менее 5% установленных размеров возмещения этих расходов (от норм возмещения, указанных в **таблице 1**). Конкретный размер возмещения расходов по найму жилого помещения устанавливается нанимателем в локальном правовом акте.

В бюджетных организациях возмещение расходов по найму жилого помещения при командировании в пределах Республики Беларусь

осуществляется на основании подтверждающих документов. При этом размер их возмещения не должен превышать стоимость номера первой категории в гостинице населенного пункта, куда командирован работник, либо близлежащего населенного пункта в случае отсутствия гостиницы в месте командировки. При отсутствии подтверждающих документов расходы по найму жилого помещения за время командирования, за исключением времени нахождения в пути, возмещаются в размере 5 процентов размеров возмещения этих расходов (указанных в **таблице 1**).

Возмещение суточных командированному работнику за все время пребывания в командировке, включая время нахождения в пути, производится в размерах, установленных:

- при командировании в пределах Республики Беларусь – **9 рублей в сутки**.

В случае, если принимающая сторона согласно приглашению берет на себя расходы, связанные с обеспечением командированного работника питанием и транспортом в пределах места командировки, направляющая сторона выплату суточных не производит, за исключением суточных за время нахождения в пути.

Работник, получивший денежные средства под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, обязан **не позднее 15 рабочих дней со дня возвращения из служебной командировки**, исключая день прибытия, представить в бухгалтерскую службу юридического лица **отчет об израсходованных суммах** с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы, и возвратить неизрасходованные денежные средства.

Окончательный расчет с командированным работником должен быть произведен не позднее 30 календарных дней с даты представления отчета о расходовании аванса.

Учет расчетов с подотчетными лицами ведется на активном счете **71 «Расчеты с подотчетными лицами»**. По дебету счета отражаются выданные суммы под отчет на предстоящие расходы, по кредиту – списанные долги с подотчетных лиц в соответствии с утвержденными авансовыми отчетами, а также возврат неиспользованных подотчетных сумм.

ЛЕКЦИЯ 3

УЧЕТ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ И ЗАПАСОВ

1. Понятие производственных запасов, их состав, оценка.
2. Документальное оформление учета движения производственных запасов.
3. Организация складского учета. Учет материалов и продукции на счетах бухгалтерского учета.

1. ПОНЯТИЕ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ, ИХ СОСТАВ, ОЦЕНКА

Методологические основы и порядок формирования в бухгалтерском учете информации о запасах определены национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Запасы» утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 64 от 28 декабря 2022 года (далее Национальный стандарт «Запасы»).

В соответствии с данным стандартом в качестве **запасов** к бухгалтерскому учету принимаются активы, от использования (реализации) которых организация предполагает получение экономических выгод в течение периода не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев, а также специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь.

Обычный операционный цикл – установленный положением об учетной политике организации период времени с момента поступления запасов для использования (реализации) до момента их реализации или реализации новых запасов (выполнения работ, оказания услуг), для производства которых (выполнения работ, оказания услуг) они были использованы.

К запасам относятся:

– сырье, материалы, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, топливо, запасные части, тара (за исключением тары, используемой организацией для технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд) (далее – материалы);

– инвентарь (в том числе тара, используемая организацией для технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд), хозяйственные принадлежности, инструменты, специальная оснастка (специальный инструмент, специальные

приспособления, специальное оборудование), специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь (далее – отдельные предметы);

– незавершенное производство, полуфабрикаты собственного производства (далее – незавершенное производство);

– животные на выращивании и откорме;

– готовая продукция;

– товары;

– отгруженная продукция, отгруженные товары, выручка от реализации которых определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете.

Запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Первоначальной стоимостью незавершенного производства и готовой продукции является фактическая себестоимость, включающая прямые затраты, распределяемые переменные косвенные затраты на производство этих запасов, условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты (если согласно положению об учетной политике организации условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции).

Первоначальной стоимостью незавершенного производства и готовой продукции в массовом и серийном производстве может являться плановая (нормативная) себестоимость, включающая плановые (нормативные) прямые затраты, плановые (нормативные) распределяемые переменные косвенные затраты на производство этих запасов, плановые (нормативные) условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты (если согласно положению об учетной политике организации условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции).

Первоначальной стоимостью попутной (сопряженной, побочной) продукции может являться ее чистая стоимость реализации (в случае, если эту продукцию предполагается реализовать) или условная оценка.

Первоначальной стоимостью приобретенных запасов является фактическая себестоимость, включающая стоимость запасов по ценам приобретения и другие затраты, непосредственно связанные с их приобретением, в том числе:

– таможенные сборы, таможенные пошлины;

– транспортно-заготовительные затраты, в том числе затраты на погрузку запасов в транспортные средства и их доставку в организацию, не включенные в цену приобретения этих запасов, затраты на хранение

запасов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, в портах, на складах временного хранения;

–иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов.

Торговые и другие аналогичные скидки не включаются в первоначальную стоимость приобретенных запасов.

Первоначальной стоимостью запасов, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) организации в счет вклада в уставный капитал организации, является их стоимость, определенная на основании заключения и отчета об оценке, составленных исполнителем оценки, с которым организацией заключен договор на оказание соответствующих услуг, или акта о внутренней оценке (в случае проведения оценки этих запасов организацией самостоятельно).

Первоначальной стоимостью запасов, полученных организацией безвозмездно или в обмен на другие активы, является справедливая стоимость этих запасов на дату принятия к бухгалтерскому учету, а при невозможности достоверного ее определения – стоимость, по которой эти запасы числились в бухгалтерском учете передающей стороны на дату передачи.

Первоначальной стоимостью запасов, полученных при выбытии (в том числе частичном выбытии) основных средств и других долгосрочных активов, при их ремонте, реконструкции (модернизации, реставрации), проведении иных аналогичных работ, а также в виде возвратных отходов, является их чистая стоимость реализации (в случае, если эти запасы предполагается реализовать) или условная оценка.

Первоначальной стоимостью выявленных при инвентаризации излишков запасов (за исключением запасов, произведенных в организации) является их стоимость, определенная на основании заключения и отчета об оценке, составленных исполнителем оценки, с которым организацией заключен договор на оказание соответствующих услуг, или акта о внутренней оценке (в случае проведения оценки этих запасов организацией самостоятельно).

Первоначальной стоимостью выявленных при инвентаризации излишков запасов, произведенных в организации, является фактическая себестоимость, включающая прямые затраты, распределяемые переменные косвенные затраты на производство этих запасов, условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты (если согласно положению об учетной политике организации условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции).

Первоначальная стоимость приобретенных (полученных) материалов увеличивается на сумму затрат по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию, в том числе затрат по доработке и улучшению технических характеристик материалов, не связанных с производственным процессом.

Запасы могут учитываться в условной оценке с обособленным отражением отклонений.

При отпуске запасов (кроме товаров, учитываемых по розничным ценам) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из способов:

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

Применение одного из перечисленных способов по группе (виду) запасов производится в течение отчетного года и определяется в учетной политике организации.

Запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, должны оцениваться по стоимости каждой единицы таких запасов.

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

путем деления стоимости запасов на начало отчетного периода и запасов, произведенных, приобретенных или полученных организацией (далее – поступившие запасы) в отчетном периоде, 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.

Оценка по стоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО) основана на допущении, что запасы используются в течение отчетного периода в последовательности их приобретения (поступления), то есть запасы, первыми поступающие в производство (реализацию), должны быть оценены по стоимости первых в последовательности приобретений с учетом стоимости запасов, числящихся на начало отчетного периода. При применении этого способа оценка запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, производится по фактической стоимости последних по времени

приобретений, а в себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг учитывается стоимость ранних по времени приобретений.

В сельском хозяйстве имеются свои особенности в оценке производимой продукции в течение года.

Продукцию, поступающую из производства в течение года, приходят и списывают в расход по нормативно – прогнозной (плановой) себестоимости. Это связано с тем, что фактическая себестоимость произведенной сельскохозяйственной продукции исчисляется в конце года. В конце года, после составления отчетных калькуляций и определения фактической себестоимости продукции растениеводства, животноводства и других отраслей хозяйства, определяют разницу между фактической и нормативно- прогнозной себестоимостью продукции и на суммы выявленных разниц производят корректировочные записи.

Продукция, произведенная в прошлом году и перешедшая на следующий, учитывается по фактической себестоимости.

Однако, не для всех видов продукции устанавливается нормативно-прогнозная оценка. Например, зерновые отходы оценивают по стоимости, установленной исходя из процента содержания в них зерна.

Побочная продукция (солома, ботва) оценивается в нормативной оценке (в размере фактических затрат на уборку и транспортировку) и исходя из кормового достоинства.

Продукция промышленных производств - оценивается по фактической стоимости переработки с учетом фактической стоимости перерабатываемого продукта.

2. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ УЧЕТА ДВИЖЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Одной из основных предпосылок сохранности материальных ценностей и одним из принципов рациональной организации их учета является своевременное и правильное оформление первичными документами хозяйственных операций по их движению.

В настоящее время (в соответствии со статьей 10 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности») организации вправе самостоятельно утверждать для применения формы первичных учетных документов, независимо от наличия форм таких документов, утвержденных республиканскими органами. Если организация не разработала самостоятельно формы документов, то следует руководствоваться Приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия РБ от

01.07.2011 № 268 «Об установлении примерных форм учетных документов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции и продукции рыбоводства и Инструкции о порядке применения и заполнения примерных форм учетных документов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции и продукции рыбоводства».

Значительную часть производственных запасов (нефтепродукты, запасные части и т. п.) сельскохозяйственные организации приобретают со стороны. Основным первичным документом на оприходование, поступающих от поставщиков товарно-материальных ценностей, являются **Товарно-транспортные накладные (ТТН-1) и Товарные накладные (ТН-2).**

Для получения товарно-материальных ценностей со склада поставщика представителю организации выписывают **доверенность**.

Доверенность на получение товарно-материальных ценностей выписывается бухгалтерией организации-получателя *в одном экземпляре* на каждое получение ценностей одного или нескольких наименований, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, заказу и другим документам.

Доверенность на получение товарно-материальных ценностей выдается только должностным лицам, работающим в организации. Лицам, которые не отчитались в использовании доверенностей, по которым истек срок действия, новые доверенности не выдаются.

Лицо, которому выдана доверенность, обязано не позднее следующего дня после каждого получения ценностей независимо от того, получены ли товарно-материальные ценности по доверенности полностью или частями, представить в бухгалтерию организации документы о выполнении поручений и о сдаче на склад или материально ответственному лицу полученных им товарно-материальных ценностей.

Неиспользованные доверенности должны быть возвращены выдавшей их организации на следующий день после истечения срока действия доверенности, о чем делается отметка в журнале учета выданных доверенностей.

Закупленные подотчетными лицами организации товарно-материальные ценности, приходуются в общеустановленном порядке на основании оправдательных документов, подтверждающих покупку (счета и чеки магазинов, квитанция к приходному кассовому ордеру – при покупке у другой организации за наличный расчет, акт или справка о

покупке на рынке или у населения), которые прикладываются к авансовому отчету подотчетного лица.

Для оформления отправки и полноты оприходования зерновых культур, рапса и других масличных культур, семян однолетних и многолетних трав от комбайнов на зернотока, в склады и другие места хранения применяется **«Реестр отправки зерна и другой продукции с поля»** (ф. № 401-АПК).

До уборки урожая в бухгалтерии организации бланки реестров пронумеровывают порядковыми номерами и выдаются под расписку комбайнерам и возчикам с регистрацией в журнале с указанием с какого по какой номер реестров каждый из них получил. Неиспользованные комбайнерами и шоферами (трактористами) бланки в обязательном порядке должны быть возвращены в бухгалтерию организации с указанием в журнале неиспользованных номеров реестров.

Шофер (тракторист), загрузив транспортное средство зерном, заполняет в своем экземпляре реестра следующие реквизиты: вид продукции, дату составления реестра, номер подразделения, в котором производится уборка урожая, с каких земель получена продукция (осушенные, орошаемые), марку и номер комбайна, фамилию, имя, отчество комбайнера, примерный бункерный вес зерна, исходя из его влажности и вида. Одновременно комбайнер в своем экземпляре заполняет такие реквизиты, как вид продукции, дата составления реестра, номер подразделения, где производится уборка урожая, с каких земель получена продукция (осушенные, орошаемые), номер и марка транспортного средства, фамилия, имя, отчество шофера (тракториста), примерная бункерная масса зерна. В подтверждение совершенной операции комбайнер расписывается в экземпляре реестра шофера (тракториста), а последний - в экземпляре комбайнера.

Доставив продукцию на зерноток, шофер (тракторист) предъявляет заведующему свой экземпляр реестра. Заведующий зернотока взвешивает продукцию, указывает в нем массу принятого зерна и подтверждает своей подписью. **Реестр приема зерна весовщиком** (ф. 406-АПК) ведется весовщиком (заведующим током) ежедневно при комбайновой уборке зерна, картофеля и других сельскохозяйственных культур в разрезе культур (сортов) и являются основанием для записей в **Накопительную ведомость поступления от урожая сельскохозяйственной продукции** (ф. 408-АПК).

В конце рабочего дня в накопительных ведомостях и реестрах подсчитываются итоги, производятся записи в карточки (книги) складского учета, в путевые и учетные листы для начисления заработной платы шоферам, комбайнерам. Заведующий током своей подписью в

накопительной ведомости подтверждает массу принятого зерна. Кроме того, в накопительной ведомости бригадир (агроном) указывает размер убранной площади в гектарах.

Первый экземпляр накопительной ведомости ф. 408-АПК и приложенные к ней реестры ф. 406-АПК являются основанием для составления **Ведомости движения зерна и другой продукции** (ф. 409-АПК) и **Отчета о движении продукции и материалов** (ф. 215-АПК).

Ведомость движения зерна и другой продукции ф. 409-АПК предназначена для ежедневного учета движения зерна и другой продукции (по каждой культуре и сорту) в местах хранения. Ведомость составляется материально ответственным лицом в конце рабочего дня. Она состоит из двух разделов. В первом разделе ведомости указывается остаток продукции на начало дня, приход (поступление), расход (выбытие) по направлениям использования продукции и остаток на конец дня.

Второй раздел представляет собой регистрационный лист поступления и (или) выбытия продукции в разрезе подразделений, от которых поступает продукция, и направлений выбытия (использования) продукции.

Данные о количестве поступившего зерна и его расходовании, отраженные в первом разделе ведомости, должны соответствовать итоговым данным ее второго раздела. Ведомость ф. 409-АПК подписывается материально ответственным лицом с указанием прописью количества приложенных реестров ф. 401-АПК и товарно-транспортных накладных (ТТН-1 (растениеводство)).

Зерно, поступившее от комбайнеров на ток, требует дополнительной подсушки и сортировки. Результаты сортировки и сушки зерна оформляются **Актом на сортировку и сушку зерна и другой продукции** (ф. № 410-АПК). В нем указывается количество отпущенного зерна в подработку и количество полученных продуктов переработки (зерно полноценное, используемые зерноотходы с указанием процента содержания в них зерна, неиспользуемые отходы и усушка). Продукция в обязательном порядке должна взвешиваться. На основании лабораторного анализа в акте отражаются качественные показатели продукции до подработки и после ее проведения. Акт составляется в одном экземпляре в день проведения доработки зерна, подписывается главным агрономом (агрономом-семеноводом), заведующим током лицами, принимавшими участие в подработке продукции, и утверждается руководителем организации.

Зерно, отправленное на сдачу государству, или другим организациям независимо, откуда оно берется (с поля или зернохранилища), перед отправкой в обязательном порядке взвешивается и оформляется товарно-транспортной накладной ф. ТТН-1 (растениеводство). При отправке сортовых семян (суперэлитные или элитные) дополнительно выписывают аттестат на семена, на сортовые семена гибридных популяций первой и последующих репродукций - свидетельство на семена, если они отвечают требованиям посевного стандарта, и сортовым удостоверением, если они не отвечают требованиям посевного стандарта по чистоте и влажности.

Для учета продукции садоводства, овощеводства при ручной уборке предназначен **«Дневник поступления сельскохозяйственной продукции»** (ф. 411-АПК). Собранная работниками продукция сдается бригадиру, который ее взвешивает и каждый отвес записывает в дневник, указывая дату, место уборки-приемки урожая. Для определения массы собранного урожая при невозможности взвешивания продукции используется заранее измеренная тара.

В конце дня подсчитывается масса сданной продукции каждым сборщиком за день, что и подтверждают своей подписью сборщики. При невозможности взвешивания продукции для определения массы собранного урожая может применяться тара определенной вместимости и массы.

Продукцией культурных, улучшенных и естественных пастбищ является зеленая масса трав, скормленная скоту на корню, использованная на приготовление силоса, сенажа, травяной муки, а также на сено.

Заготовленное сено и солома прикладываются не позднее трех дней после закладки их на постоянное хранение.

Определение массы рассыпных и спрессованных в тюки (рулоны) сена и соломы, высушенных в поле до кондиционной (стандартной) влажности, при наличии весового хозяйства производится взвешиванием, а при отсутствии весового хозяйства масса спрессованных в тюки (рулоны) сена и соломы определяется по их количеству и средней массе одного тюка (рулона), полученной контрольным взвешиванием, а рассыпного сена - исходя из объема и фактической массы одного кубического метра на момент обмера.

Для приемки и оприходования рассыпного сена (при невозможности его взвешивания) руководителем организации создается специальная комиссия в составе агронома, зоотехника, заведующего участком (бригадира), под непосредственным руководством которого производилась работа по скирдованию сена. Если заготовленное сено

передается под материальную ответственность заведующему фермой (весовщику-фуражиру), то в состав комиссии включается и это лицо.

Комиссия проверяет качество укладки сена, тщательно обмеряет стога (скирды), определяет их объем, массу и качество заготовленных кормов. Определение массы производится по данным объемного измерения стогов (скирд) и установления массы одного кубического метра сена.

При заготовке сена с досушиванием с активным вентилированием его оприходование производится в пересчете на кондиционную (стандартную влажность 17%).

При заготовке сена повышенной влажности (22% - 28%) с добавлением химических консервантов его оприходование производится также в пересчете на стандартную влажность.

Обмер **сенажа** производится не ранее чем через 10-15 дней, **силоса** – 20 дней и не позднее чем через 30 дней после окончания загрузки сооружения. Продукция приходится на основании **Акта приема-передачи грубых и сочных кормов** (ф. № 204-АПК) в двух экземплярах. Акт подписывается членами комиссии и материально-ответственным лицом, принявшим корма на хранение, и утверждается руководителем организации.

Количество **зеленой массы травы пастбищ**, скормленной скоту на корню, определяется комиссией, в состав которой обязательно должны включаться специалисты агрономической и зоотехнической служб сельскохозяйственных организаций, *укосным или зоотехническим методами*.

При зоотехническом методе количество зеленой массы определяется исходя из полученной продукции животноводства и норм расхода кормов.

При укосном методе урожай выросшей на пастбище травы определяется комиссией путем скашивания и взвешивания зеленой массы. Для чего перед скармливанием в нескольких местах пастбища скашивают участки длиной 10 м и шириной, соответствующей ширине захвата косилки. Полученную зеленую массу взвешивают, делят на скошенную площадь и определяют урожайность.

Зеленую массу естественных пастбищ, скормленную скоту путем выпаса, отражают в учете по количеству и сумме фактических затрат по уходу за пастбищами, а при их отсутствии — только по количеству.

Для отражения в учете зеленой массы травы естественных культурных и улучшенных пастбищ, скормленной скоту путем выпаса, комиссия составляет **Акт на оприходование пастбищных кормов** (ф. 205-АПК).

Отпуск кормов со склада и других мест хранения производят по **ведомости учета расхода кормов**. Она является основанием для списания израсходованных кормов на соответствующие группы животных. Ведомость расхода кормов выписывают в двух экземплярах: один экземпляр передают лицу, отпускающему корма, второй - получателю. Норма отпуска на одну голову и все поголовье в ведомости устанавливают на основании рационов кормления животных, которые составляются главным зоотехником. В конце месяца в ведомости по каждому наименованию подсчитывают общий итог израсходованных кормов в натуре и кормоединицах, а также проставляется количество кормо-дней.

Сельскохозяйственные организации приобретают большое количество производственных запасов (средства защиты растений, минеральные удобрения, нефтепродукты, кормовые добавки и др.) у различных поставщиков. Первичным документом, на основании которого оприходуют продукцию, поступившую от поставщиков, является **счет-фактура** (ф. №868). К ней могут прилагаться типовые формы: товарно-транспортных накладных и других документов.

Оприходование горюче-смазочных материалов производится на основании сопроводительных документов поставщика - товарно-транспортные накладные типовой формы ТТН-1.

Перемещение продукции и материалов из одного склада или кладовой на другой склад оформляется **Требованием-накладной** или **лимитно-заборной картой**, выписываемых на основании распоряжения руководителя сельскохозяйственной организации.

Разовый отпуск товарно-материальных ценностей для потребления или перемещения внутри хозяйства производится на основании **Требования-накладной** (ф. 203-АПК).

Основными документами, которыми оформляют систематический отпуск товарно-материальных ценностей являются **Лимитно-заборные карты** (ф. 201 –АПК). Лимитно-заборную карту выписывают в двух экземплярах на срок в пределах календарного месяца. Она является накопительным документом. Один экземпляр лимитно-заборной карты находится у получателя и является документом для оприходования ценностей, второй экземпляр остается у кладовщика. При выдаче ценностей кладовщик записывает в обоих экземплярах дату и количество отпущенных средств. При этом в лимитно-заборной карте кладовщика расписывается получатель, а в ведомости, находящейся у получателя, – кладовщик.

Семена, удобрения, ядохимикаты, доставленные шофером (возчиком) на поле, передаются лицу, ответственному за посевные работы или внесение удобрений (бригадиру, агроному бригады). Для списания семян, удобрений и ядохимикатов составляются соответственно **акт на списание семян и посадочного материала** (ф. 208-АПК), **акт об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений и гербицидов** (ф. 206-АПК), **акт об использовании химических средств защиты растений** (ф. 207-АПК). Акты составляются бригадиром или агрономом после завершения работы, но не позднее окончания месяца и утверждаются руководителем организации или по его поручению главным агрономом.

При списании пришедшего в негодность инвентаря составляют акт на списание инвентаря, спецодежды и спецобуви. На обратной стороне акта указывают стоимость ликвидных материалов.

Акт на списание инвентаря, спецодежды и спецобуви (ф. 209-АПК) применяется для списания инвентаря, хозяйственных принадлежностей, спецодежды и спецобуви. Акт ф.209-АПК составляется комиссией, создаваемой руководителем сельскохозяйственной организации, на каждый случай списания указанных предметов по соответствующим местам их эксплуатации.

На каждого работника, которому выдают спецодежду, спецобувь, кладовщиком открывается **Личная карточка учета спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений** (ф. 210-АПК).

Товарно-транспортная накладная (ф. ТТН-1) и товарная накладная (ТН-2) являются основными первичными документами на отпуск в реализацию готовой продукции.

3. ОРГАНИЗАЦИЯ СКЛАДСКОГО УЧЕТА. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ И ПРОДУКЦИИ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Для обеспечения сохранности запасов и готовой продукции организуется складское хозяйство. Все складские помещения должны быть оборудованы противопожарными средствами, иметь налаженное весовое хозяйство, необходимый инвентарь.

Во всех случаях материальные ценности передают под ответственность кладовщикам и другим материально ответственным лицам, которых назначает руководитель и с которыми заключают письменный договор о материальной ответственности.

На всех складах, в кладовых и других местах хранения учет движения материальных ценностей ведут на **Карточках складского учета** (ф. 211-АПК). Карточка открывается на каждый номенклатурный номер продукции и материалов. Вместо карточек допускается ведение **Книги складского учета** (ф. 212-АПК), имеющей те же реквизиты, что и карточки.

В конце каждого месяца на основании первичных документов и записей в книге (карточках) складского учета материально ответственные лица составляют **Отчет о движении продукции и материалов** (ф. 215-АПК), а по нефтепродуктам – **Отчет о движении топлива и смазочных материалов** (ф. 216-АПК). К отчету прилагают все первичные документы за месяц. Отчеты составляют материально ответственные лица в натуральных измерителях, оценку отраженных в отчете материальных ценностей производят в бухгалтерии. Отчеты составляют в двух экземплярах.

Для учета наличия и движения материалов и готовой продукции в плане счетов бухгалтерского учета предусмотрены следующие синтетические счета 10 «Материалы» и 43 «Готовая продукция». Все счета - основные, инвентарные, активные. По дебету их отражают наличие и поступление материальных ценностей, по кредиту - их расходование.

Во всех местах хранения периодически производят инвентаризацию товарно-материальных ценностей в установленном порядке.

Основная ее задача состоит в том, чтобы обеспечить соответствие данных бухгалтерского учета фактическому наличию материальных ценностей.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при изменении собственника имущества или реорганизации субъекта бухгалтерского учета;
- при ликвидации субъекта бухгалтерского учета;
- при смене руководителя субъекта бухгалтерского учета и материально ответственных лиц;
- по требованию следственных и контролирующих органов;
- при установлении фактов недостачи, краж, ограблений, хищений, злоупотреблений и порчи ценностей;
- в случае пожара или других стихийных бедствий;
- при переоценке ценностей;
- перед составлением годовой отчетности;
- в других случаях, установленных законодательством Республики Беларусь.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем субъекта бухгалтерского учета. Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации создаются рабочие инвентаризационные комиссии. При малом объеме работ и наличии на предприятии ревизионной комиссии проведение инвентаризации допускается возлагать на нее.

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (экономисты, инженеры, техники и др.). В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита организации или независимых аудиторских фирм. Отсутствие хотя бы одного из членов комиссии в период проведения инвентаризации дает основание считать ее результаты недействительными.

Инвентаризация проводится по местам хранения запасов и материальноответственным лицам. В процессе ее проведения изучается и анализируется состояние складского и весоизмерительного хозяйства, постановка складского учета, выявление фактического наличия запасов и сопоставление его с данными бухгалтерского учета и др.

До начала проведения инвентаризации материально-ответственное лицо обязано предоставить членам инвентаризационной комиссии последние на момент проведения инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты движения материальных ценностей. Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к отчетам, с указанием «до инвентаризации на ... (дата)», что служит бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Материально ответственные лица дают расписку о том, что к началу инвентаризации приходные и расходные документы сданы в бухгалтерию и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие - списаны в расход. Такая расписка дается в самой инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей (ф. № ИНВ-3). Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Сведения о фактическом наличии товарно-материальных ценностей записывают в инвентаризационные описи или акты инвентаризации. Фактическое наличие материальных ресурсов и готовой продукции при

инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, обмера, взвешивания.

По материалам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально-ответственного лица. Соблюдение данного условия позволяет в последующем исключить возможные спорные вопросы между членами комиссии и материально-ответственными лицами.

Инвентаризационные описи заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок или подчисток. На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны. Это позволяет в дальнейшем исключить возможность со стороны материально-ответственного лица каким-либо образом внести дополнительную информацию, искажающую результаты проверки.

В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются. Исправление ошибок, допущенных в инвентаризационных описях, производится во всех экземплярах путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутым правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально-ответственными лицами.

На последней странице инвентаризационной описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку. Описи подписываются всеми членами инвентаризационной комиссии и материально-ответственными лицами. В конце описи материально-ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией товарно-материальных ценностей в их присутствии и об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятие перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

Инвентаризационная опись составляется в двух экземплярах, один из которых передается в бухгалтерию для составления сличительной ведомости, а другой остается у материально-ответственного лица.

Сличительная ведомость составляется для определения результатов инвентаризации. В ней отражают только те ценности, по которым установлены расхождения. Сличительные ведомости могут быть составлены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и вручную.

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

- стоимость выявленных при инвентаризации излишков материальных ценностей подлежит оприходованию и зачислению на увеличение прибыли отчетного года с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц. При этом дебетуют счета 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» и другие и кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы»;

- недостачи, хищения, порча или умышленное уничтожение материальных ценностей относят в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредит счетов 10, 40 и другие. Недостающую сельскохозяйственную продукцию урожая текущего года списывают по прогнозной стоимости, урожая прошлого года и покупные материальные ценности - по фактической себестоимости.

ЛЕКЦИЯ 4

УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

1. Виды, формы и системы оплаты труда.
2. Порядок расчета заработной платы, оплаты отпусков, пособий и удержаний из заработной платы.
3. Первичный и сводный учет труда и его оплаты.

1. ВИДЫ, ФОРМЫ И СИСТЕМЫ ОПЛАТЫ ТРУДА

Заработная плата – это выраженная в денежной форме доля труда работников организации в общественном продукте, поступающая в их личное потребление.

Сельскохозяйственным организациям предоставлено право самостоятельно устанавливать формы и системы оплаты труда. При этом максимальный размер оплаты не ограничивается, а размер минимальной заработной платы регламентируются правительством Республики Беларусь.

С 1 января 2023 года постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 8 декабря 2022 г. № 854 установлена минимальная заработная плата в размере 554 рубля.

Бухгалтерский учет должен обеспечить:

- достоверное и своевременное документальное отражение фактических затрат труда различных категорий работников;
- достоверное отражение объемов выполненных работ и использования рабочего времени;
- контроль за правильностью применения норм и расценок, обеспечивающих точное начисление заработной платы;
- контроль за своевременным начислением заработной платы труда, пособий по временной нетрудоспособности и других выплат в установленные сроки их выдачи;
- контроль за своевременным и правильным удержанием причитающихся сумм платежей в бюджет, фонду социальной защиты населения и перечисление их по назначению;
- соблюдение порядка распределения оплаты труда по счетам бухгалтерского учета, обеспечивающим правильное исчисление затрат по объектам учета;
- составление отчетности по труду и предоставление ее в соответствующие органы.

Работникам организаций начисляется и выплачивается два вида заработной платы – **основная и дополнительная**.

К **основной** относится заработная плата, выплачиваемая за отработанное время в соответствии с количеством и качеством труда – оплата по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, премии за сдельную и повременную работу, доплата за работу в ночное время, за сверхурочные работы, за время простоев не по вине рабочих и т.д.

К **дополнительной** заработной плате относятся все выплаты за неотработанное время, предусмотренные законодательством по труду, - оплата очередных и дополнительных отпусков, учебных отпусков, выполнение государственных и общественных обязанностей, вознаграждение по итогам года, за выслугу лет, выходное пособие при увольнении и др.

Наиболее распространены **повременная и сдельная формы** оплаты труда.

Повременная форма оплаты труда подразделяется на простую повременную и повременно-премиальную. Используется для начисления зарплаты управленческим работникам.

При *простой повременной* оплате труда, оплата труда начисляется за определенное количество отработанного времени и тарифных ставок, независимо от объема выполненных работ.

При *повременно-премиальной* системе оплаты труда к заработной плате по тарифу добавляются премии за достижение установленных количественных и качественных показателей в работе.

При **сдельной оплате труда** размер заработка зависит от количества изготовленной продукции (выполненной работы, оказанной услуги) в соответствии с установленными сдельными расценками. Используется для начисления зарплаты работникам животноводства.

При сдельной форме оплаты труда может быть несколько ее разновидностей: прямая сдельная, сдельно-прогрессивная, сдельно-премиальная и аккордная.

При *прямой сдельной* системе оплаты труда заработок начисляют за каждую единицу произведенной продукции по установленной сдельной расценке.

Сдельно-премиальная система оплаты труда характеризуется тем, что кроме основного заработка получают премии за перевыполнение нормы выработки.

При *сдельно-прогрессивной* системе оплаты труда начисление заработка производится по повышенным прогрессивно-возрастающим расценкам при условии производства продукции сверх установленной нормы.

Аккордная система отличается тем, что расценки устанавливаются не по отдельным операциям, а на весь комплекс работ с выполнением их в определенный срок.

Для учета напряженности труда каждого работника, его опыта, квалификации, мастерства, качества выполнения работ существуют надбавки и доплаты.

Надбавки – это выплаты стимулирующего характера. Они поощряют высококачественную и высококвалифицированную работу отдельных категорий работников. К числу надбавок можно отнести следующие: за непрерывный стаж работы в данной организации (отрасли); за классность; за звание по профессии; за высокие достижения в труде и др.

Доплаты – выплаты компенсирующего характера. Они связаны с режимом работы и условиями труда. Примером доплат могут служить доплаты за работу во вредных и тяжелых условиях, за работу в ночное время, за работу во внеурочное время и т.д.

Кроме того, в соответствии с действующим законодательством в состав фонда заработной платы входят *выплаты социального характера* (стоимость бесплатного питания, возмещение расходов по квартирной плате, найму жилья и др.).

Для определения размера заработной платы в Республике Беларусь применяют **тарифную систему**, элементами которой являются тарифно-квалификационные справочники, тарифные сетки и тарифные ставки.

На основании действующих нормативных актов каждая организация разрабатывает **Положение по оплате труда**, которым руководствуется при начислении заработной платы работникам в течение года.

Фонд заработной платы - это сумма средств в денежной и натуральной формах, распределяемая между персоналом предприятия в соответствии с количеством и качеством его труда.

В состав фонда заработной платы включаются начисленные организацией следующие выплаты:

- заработная плата за выполненную работу и отработанное время;
- поощрительные выплаты;
- выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда;
- оплата за неотработанное время;
- отдельные выплаты социального характера.

Рассмотрим содержание каждого вида выплат.

Заработная плата за выполненную работу и отработанное время:

- заработная плата, начисленная работникам по тарифным ставкам и окладам за отработанное время;
- заработная плата, начисленная за выполненную работу работникам по сдельным расценкам или в процентах от выручки от реализации продукции (работ, услуг);
- процентное или комиссионное вознаграждение независимо от того, выплачивается ли оно дополнительно к тарифной ставке (окладу) или является основной оплатой;
- суммы индексации заработной платы с связи с повышением цен на товары и услуги;
- индексация (пеня) заработной платы за несвоевременную ее выплату;
- стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты;
- заработная плата квалифицированных рабочих, руководителей и специалистов предприятий, освобожденных и не освобожденных от основной работы и привлеченных для подготовки, переподготовки и повышения квалификации работников, для руководства производственной практикой учащихся и студентов;
- оплата труда за продукцию (работы, услуги), признанную браком не по вине работника;
- суммы, начисленные за выполненную работу лицам, привлеченным для работы на предприятии, согласно специальным договорам с государственными организациями на предоставление рабочей силы (военнослужащие, заключенные и т.п.), как выданные этим лицам, так и перечисленные государственным организациям;
- заработная плата в окончательный расчет по завершению года (или иного периода), обусловленная системами оплаты труда в сельскохозяйственных организациях ;
- заработная плата работников бухгалтерий за выполнение письменных поручений работников о перечислении из причитающейся им заработной платы страховых взносов по договорам добровольного страхования, коммунальных платежей и др.;
- заработная плата учащихся и студентов учебных заведений, проходящих производственную практику в организации, если расчет за выполненную работу производился предприятием непосредственно с учащимися и студентами;
- выплата разницы в окладах работникам, трудоустроенным из других предприятий и организаций с сохранением в течение определенного

срока размеров должностного оклада по предыдущему месту работы, а также при временном замещении;

- выплата разницы между прежним заработком и заработком на новой работе в случае перевода работника на нижеоплачиваемую работу в связи с производственной травмой либо профессиональным заболеванием;

- доплаты за совмещение профессий, расширение зоны обслуживания, увеличение объема выполненных работ, выполнение обязанностей отсутствующего работника, за руководство бригадой;

- доплаты учителям за классное руководство;

- заработная плата работников, состоящих в списочном составе предприятия, за выполнение, кроме основной работы, работы по совместительству (внутреннее совместительство) или договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда);

- заработная плата лиц, принятых на работу по совместительству из других предприятий;

- заработная плата работников несписочного состава: за выполнение работ по договорам гражданско-правового характера, включая договоры подряда, если расчеты за выполненную работу производятся с физическими, а не с юридическими лицами и не с предпринимателями.

Поощрительные выплаты:

а) регулярные (поощрительные) выплаты:

- надбавки (доплаты) к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, классность, почетное звание, ученую степень, высокие достижения в труде, за сложность и напряженность работы, знание и применение иностранных языков и т.п.;

- ежемесячные или ежеквартальные надбавки к заработной плате за продолжительность непрерывной работы (вознаграждения за выслугу лет, стаж работы);

- премии и вознаграждения, носящие регулярный или периодический характер (выплачиваемые ежемесячно, ежеквартально), независимо от источников их выплаты;

- другие регулярные и поощрительные выплаты, включая денежную помощь (компенсацию), выплачиваемую всем или большинству работников на питание, проезд и т.п.;

б) единовременные (поощрительные) выплаты:

- единовременные (разовые) премии и вознаграждения независимо от источников их выплаты;

- вознаграждения по итогам годовой работы, годовое вознаграждение за выслугу лет (стаж работы);

- премии за содействие изобретательству и рационализации;
- единовременная материальная помощь (денежная компенсация), выплачиваемая всем или большинству работников;
- вознаграждения к юбилейным датам, праздникам, торжественным событиям (включая подарки и материальную помощь);
- материальная помощь к отпуску, дополнительные выплаты при предоставлении ежегодного отпуска (сверх отпускных сумм, начисленных в соответствии с законодательством);
- стоимость бесплатно выдаваемых работникам в качестве поощрения акций или льгот по приобретению акций;
- суммы прибыли, направленные на открытие лицевого счета для своих работников;
- суммы чистой прибыли, выплаченные членам трудового коллектива.

Выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда:

- доплаты за работу в особых (неблагоприятных) условиях труда;
- доплаты к тарифным ставкам (окладам) за работу в зонах радиоактивного загрязнения;
- надбавки за работу в местностях с тяжелыми климатическими условиями;
- доплаты за работу в ночное время, за работу в многосменном режиме и режиме разделения рабочего дня на части;
- полевое довольствие;
- оплата работникам за дни отдыха (отгулы), предоставляемые в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени при суммированном учете рабочего времени, при вахтовом методе организации работ и других случаях, установленных законодательством;
- оплата за работу в выходные и праздничные (нерабочие) дни, в сверхурочное время;
- денежная компенсация за неиспользованный отпуск;
- другие выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда.

Оплата за неотработанное время:

- оплата ежегодных основных и дополнительных отпусков, предоставленных в соответствии с законодательством (без денежной компенсации за неиспользованный отпуск);

- оплата дополнительно предоставленных по коллективному договору (сверх предусмотренных законодательством) отпусков работникам;
- оплата свободного от работы дня в неделю матерям, воспитывающим троих и более детей или ребенка инвалида в возрасте до 16 лет, а также одиноким матерям, имеющим двоих и более детей такого же возраста;
- оплата льготных часов подростков, оплата специальных перерывов в работе в случаях, предусмотренных законодательством;
- оплата рабочего времени работников, привлекаемых к выполнению государственных или общественных обязанностей;
- заработная плата, сохраняемая по месту основной работы за работниками, привлекаемыми на сельскохозяйственные и другие работы;
- суммы, выплачиваемые нанимателем за время отпуска перед началом работы выпускникам профессионально-технических училищ;
- заработная плата за период обучения работников, направленных на подготовку, переподготовку, обучение вторым (смежным) профессиям и повышение квалификации;
- оплата учебных отпусков, предоставляемых работникам, обучающимся в учебных заведениях;
- заработная плата, сохраняемая по основному месту работы за время обследования или осмотра в медицинском учреждении за работниками, обязанными его проходить;
- оплата отпусков по инициативе нанимателя;
- оплата работникам-донорам за дни обследования и сдачи крови, а также за предоставляемые им дни отдыха;
- оплата за время вынужденного прогула;
- оплата простоев не по вине работника;
- другие виды выплат.

Отдельные выплаты социального характера:

- стоимость бесплатно предоставленных работникам отдельных отраслей экономики питания продуктов (пайков) в соответствии с законодательством (кроме стоимости лечебно-профилактического питания);
- оплата (полная или частичная) стоимости питания работников предприятия (кроме предусмотренного законодательством);
- средства на возмещение расходов работников по оплате квартирной платы, коммунальных услуг, найму жилья;

- стоимость предоставленных работникам бесплатно или по сниженным ценам товаров, продукции, услуг (кроме продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты);
- стоимость топлива, предоставленного работникам бесплатно или по сниженным ценам;
- стоимость льгот по проезду работников железнодорожного, авиационного, речного, автомобильного транспорта и городского электротранспорта в соответствии с законодательством;
- оплата путевок работникам и членам их семей на лечение, отдых, экскурсии и путешествия за счет средств нанимателя;
- оплата абонементов в группы здоровья, занятий в секциях, клубах, протезирования, массажа, подписки на газеты и журналы, стоимость проездных билетов, приобретенных для личного пользования работников, и т.п.;
- другие расходы.

2. ПОРЯДОК РАСЧЕТА ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ, ОПЛАТЫ ОТПУСКОВ, ПОСОБИЙ И УДЕРЖАНИЙ ИЗ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Средний заработок, сохраняемый за время **трудового и социального отпусков, денежной компенсации** за неиспользованный трудовой отпуск исчисляется исходя из заработной платы, начисленной за 12 календарных месяцев (с 1-го до 1-го числа), предшествующих месяцу начала отпуска (выплаты компенсации), независимо от того, за какой рабочий год предоставляется отпуск (выплачивается компенсация). В случае, когда работник перед уходом в отпуск отработал у нанимателя менее года (12 месяцев), средний заработок исчисляется исходя из заработной платы за полные месяцы, отработанные до ухода в отпуск. При повышении размера тарифной ставки 1-го разряда, применяются поправочные коэффициенты.

Среднедневной заработок определяется путем деления заработной платы, фактически начисленной работнику за месяцы, принимаемые в расчет, на число этих месяцев и на среднемесячное количество календарных дней, равное **29,6**. Сумма отпускных определяется путем умножения среднедневного заработка на количество календарных дней отпуска.

Для оплаты времени **выполнения государственных или общественных обязанностей**, за время нахождения в служебной командировке, переезда на работу в другую местность и других случаев,

предусмотренных законодательством, средний заработок определяется исходя из заработной платы, начисленной работнику за 2 календарных месяца (с 1-го по 1-е число), предшествующие месяцу начала указанных выплат.

Привлечение работника к сверхурочным работам, работам в выходные и праздничные дни оформляется приказом руководителя организации (ст. 122 ТК).

Каждый час работы в **сверхурочное время** оплачивается работникам со сдельной оплатой труда – не ниже двойных сдельных расценок, работникам с повременной оплатой труда – не ниже двойных часовых ставок. По договоренности с нанимателем работнику с повременной оплатой – за работу в сверхурочное время может предоставляться день отдыха.

Работа в **выходные и праздничные дни** оплачивается в размере не ниже одинарной часовой тарифной ставки сверх месячного оклада, если работа производилась в пределах месячной нормы рабочего времени и в размере не ниже двойной часовой тарифной ставки сверх месячного оклада, если работа производилась сверх месячной нормы.

Каждый час работы в **ночное время или ночную смену** при сменном режиме работы (с 22 до 6 часов утра) оплачивается с доплатой, размер которой определяется коллективным договором, но не ниже 20% часовой тарифной ставки (оклада) работника.

Размер среднедневного заработка для исчисления **пособий по временной нетрудоспособности** определяется за 18 календарных месяцев (547 календарных дней), предшествующих кварталу, в котором возникло право на пособие.

В число календарных дней расчетного периода не включаются календарные дни:

- Временной нетрудоспособности
- Беременности и родов
- Отпуска по уходу за ребенком в возрасте до 3 лет
- Дополнительного свободного от работы дня в месяц матери, отцу, опекуну ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет
- Целодневных простоев не по вине работника
- Отпуска без сохранения или с частичным сохранением заработной платы, предоставляемого по инициативе нанимателя.

Размер среднедневного заработка определяется путем деления суммы заработка за расчетный период на число календарных дней этого периода.

Средний заработок рассчитывают органы ФСЗН на основании данных персонифицированного учета и предоставляют бухгалтерской службе по ее запросу через корпоративный портал ФСЗН.

Пособие по временной нетрудоспособности назначается в размере 80 % среднедневного заработка работникам со стажем менее 10 лет, и в размере 100 % среднедневного (среднечасового) заработка работникам со стажем 10 и более лет.

Минимальный размер пособия исчисляется исходя из величины минимальной заработной платы в среднем на душу населения.

Пособия по временной нетрудоспособности назначается с первого дня утраты трудоспособности в размере 100 процентов среднедневного заработка

- инвалидам Великой Отечественной войны и другим инвалидам,
- гражданам, пострадавшим от катастрофы на ЧАЭС,
- донорам на период нетрудоспособности, наступившей в связи с забором у них органов или тканей,
- лицам ухаживающим за больным ребенком в возрасте до 14 лет при амбулаторном лечении и за больным ребенком в возрасте до 14 лет (ребенком инвалидом в возрасте до 18 лет) при стационарном лечении,
- за ребенком в возрасте до 3 лет,
- при временной нетрудоспособности в связи с несчастными случаями на производстве и профессиональными заболеваниями.

Пособие по временной нетрудоспособности за первые 6 календарных дней не назначается, если причиной заболевания явилось потребление алкоголя, наркотических или токсических средств, при нарушении амбулаторного режима и т.п. Начиная с 7-го дня пособие назначается в размере 50 % от установленных размеров.

При исчислении пособия по временной нетрудоспособности заработная плата, надбавки и доплаты к ней включаются в заработок того месяца, за который они начислены. Премии и иные выплаты включаются в заработок за тот месяц, в котором они выплачены. Месяцем их выплаты считается месяц, на который они приходятся согласно лицевому счету, расчетно-платежной ведомости. Не включаются для исчисления пособий по временной нетрудоспособности все виды материальной помощи, компенсации за неиспользованный отпуск, единовременные премии, выплаченные к юбилейным датам (независимо от источника выплаты), стоимость бесплатно предоставляемого питания, оплата стоимости питания, компенсации за проезд, оплата стоимости путевок на лечение, экскурсии, стоимость бесплатно выдаваемой форменной одежды. В расчет включаются все выплаты, на которые начисляются

обязательные страховые взносы в ФСЗН по всем работодателям (в т.ч. бывшим).

Больничные назначаются только по основному месту работы с учетом заработка у всех работодателей на основании данных, предоставленных ФСЗН.

Из заработной платы производятся **удержания** подоходного налога, по исполнительным документам, возмещение ущерба, в Фонд социальной защиты населения и другие.

Подоходный налог удерживается в первую очередь. Плательщиком подоходного налога, в соответствии с законодательством, являются физические лица. Ставка подоходного налога составляет 13%.

При определении размера налоговой базы плательщик имеет право применить следующие стандартные налоговые вычеты (в 2024 г.):

1.1. в размере **174 белорусских рублей** в месяц при получении дохода, подлежащего налогообложению, в сумме, не превышающей **1054 белорусских рублей** в месяц;

1.2. в размере **51 белорусских рубля** в месяц на ребенка до восемнадцати лет и (или) каждого иждивенца.

Родителям, имеющим двух и более детей в возрасте до восемнадцати лет или детей-инвалидов в возрасте до восемнадцати лет, или воспитывающим детей в одиночку, стандартный налоговый вычет предоставляется в размере **97 белорусский рубль** на каждого ребенка в месяц;

1.3. в размере **246 белорусских рублей** в месяц для отдельных категорий плательщиков (инвалидам I и II группы, инвалидам с детства, «афганцам», отдельным категориям «чернобыльцев» и др.)

Из суммы заработной платы работника, оставшейся после удержания подоходного налога, производятся **удержания по исполнительным документам**.

Статьей 534 ГПК установлена очередность удовлетворения требований о взыскании по исполнительным документам:

- алиментов;
- расходов, затраченных государством на содержание детей, находящихся на государственном обеспечении;
- по возмещению вреда, причиненного жизни и здоровью гражданина.

Из заработной платы работников производят удержания в размере 1% суммы начисленного заработка в **Фонд социальной защиты населения**.

Возможно **добровольное страхование дополнительной накопительной пенсии** за счет собственных добровольных взносов и софинансировании государством при участии работодателя. При выборе

тарифа от 1 до 3 % государство удваивает взнос. При выборе от 4 до 10 % – добавляет 3 %.

В таком же размере по письменному заявлению работника производятся удержания **профсоюзных взносов**.

У работника может возникнуть задолженность перед организацией по полученным за текущий месяц авансам, за проживание в общежитии и квартирах, содержание детей в детских дошкольных учреждениях, погашения неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного на служебную командировку или перевод в другую местность, на хозяйственные нужды. Эти удержания осуществляются на основании письменного заявления работника или с его согласия.

3. ПЕРВИЧНЫЙ И СВОДНЫЙ УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

Для учета отработанного времени и начисления заработной платы административно-управленческому персоналу и другим работникам, выполняющему свои функции при повременной оплате труда применяется **Табель учета рабочего времени и начисления заработка за месяц**. Этот документ ведется по месту работы. Его открывают в начале месяца, где записывают весь персонал данного подразделения в установленной последовательности. Если в организации осуществляется машинная обработка информации, то в таблице в обязательном порядке, против фамилии каждого работника, проставляют его табельный номер, так как ряд информации по заработной плате будет накапливаться по этому признаку. Ежедневно в таблице отмечают количество отработанных часов и неявки на работу по различным причинам. Для учета неявок применяют буквенное обозначение. Например, В - выходные и праздничные дни, Б - болезнь, О - отпуск, К - служебные командировки, П - прогул и т.д.

В конце месяца в таблице подсчитывают итоги отработанного времени, дни явок и неявок на работу и сдают в бухгалтерию предприятия, где по данным его начисляется заработная плата.

В растениеводстве для учета работ, выполненных ручным способом или с применением живой тягловой силы, и начисления заработной платы применяется **Книжка бригадира по учету труда и выполненных работ**.

Это комбинированный документ, состоящий из двух разделов. Первый раздел называется «Лист учета выполненных работ». В нем по культурам или группам однородных по технологии выращивания культур ведут учет труда и выполненных работ. В книжке все выполненные работы подлежат шифровке. По каждому шифру работ записи производят по четырем

позициям. По первой показывают количество человеко-часов, отработанных всеми исполнителями за каждый день, по второй - объем выполненных работ, по третьей - сумму причитающегося заработка за фактически выполненный объем работ. По четвертой строке количество отработанных коне-дней, если сельскохозяйственные работы выполнялись с использованием гужевого транспорта.

Второй раздел книжки бригадира по учету труда и выполненных работ называется «Табель учета рабочего времени и подсчета заработка на конно-ручных работах». В нем по каждому исполнителю за каждый день ведут учет отработанного времени, объема выполненных работ и начисленной оплаты труда. Для отражения этой информации в книжке бригадира отводится шесть строк. По первой строке указывают количество отработанных человеко-часов, по второй - шифр выполняемой работы, по третьей - объем выполненных работ, четвертой - оценку их качества, пятой - сумму заработка за выполненный объем работ и шестой - доплату за качество.

Общая сумма начисленной заработной платы работникам в Табеле учета рабочего времени на конно-ручных работах должна соответствовать сумме начисленной заработной платы по объектам затрат в Листе учета выполненных работ.

Записи из первого раздела книжки бригадира переносят в производственный отчет подразделения, а на основании второго раздела составляют расчетно-платежную ведомость.

Учетный лист тракториста-машиниста за месяц применяется для учета работ, выполняемых тракторами, комбайнами и другими самоходными машинами (кроме транспортных работ). В нем производится начисление оплаты труда трактористу-машинисту за каждый день работы. Его выписывают на каждого механизатора отдельно один раз в 10-15 дней.

В учетном листе ежедневно отмечают наименование и объем выполненных работ, отработанное время, сумму начисленной оплаты труда, выполненные нормо-смены, расход топлива по норме и другие показатели.

Записи в учетном листе делают в конце смены или рабочего дня. Его ведет бригадир или сам механизатор на основе обмера и подсчета объема фактически выполненных работ.

Учетный лист тракториста-машиниста подписывают механизатор и агроном.

Для учета работы тракторов на транспортных работах используется **Путевой лист трактора**, который состоит из 2-х частей. В первой

отражается задание, выданное трактористу на выполнение работ, во второй – результаты его выполнения. Путевой лист выписывают 3 раза в месяц: 1-го, 11-го и 22-го числа каждого месяца. Он рассчитан на отражение в нем выполненных работ за каждые 10 дней. Выданный механизатору путевой лист должен иметь штамп организации, дату выдачи, порядковый номер с начала года, а также номер и марку трактора, фамилию механизатора.

В путевом листе указывают задание механизатору, т.е. откуда взять и куда доставить груз, наименование груза, время выезда и возвращения в гараж, а также отработанное время, объем выполненных работ, сумма начисленной заработной платы и другие показатели.

Оплата труда работников животноводства производится в зависимости от количества и качества полученной продукции. Показатели, за которые производят начисление оплаты труда каждому работнику, фиксируют в течение месяца в соответствующих первичных документах. К ним относят: акт на оприходование приплода животных, акт на перевод животных, акт настрига и приема шерсти, карточка учета надоя молока, ведомость взвешивания животных и др.

Во вспомогательных, промышленных (подсобных) обслуживающих и прочих производствах, а также на строительных и монтажных работах для учета выполненных объемов работ, затрат труда и начисления заработной платы используется **Наряд на сдельную работу**. Документ оформляется как для группового выполнения работ, так и для индивидуального выполненного конкретным исполнителем.

Первичным документов для начисления заработной платы шоферам является **Путевой лист**. Путевые листы выдаются водителю под расписку диспетчером только на один рабочий день или на дни командировки при условии сдачи водителем путевого листа за предыдущий день работы. На лицевой стороне путевого листа указывают марку и государственный номер машины, фамилию, имя, отчество водителя, а также задание водителю и наименование перевозимого груза. В правом верхнем углу путевого листа грузового автомобиля отмечается время выезда из гаража и возвращения в гараж, показания спидометра. Здесь же отмечают расход топлива.

На обратной стороне отражают последовательность выполнения задания, простои на линии, если они имели место, а также результаты работы автомобиля.

Результаты работы автомобиля характеризуются рядом показателей. Среди них такие, как общий пробег, в том числе тонно-километров и др. Расчет выполненных тонно-километров производится путем умножения

пробега с грузом (км), на массу перевезенного груза (тонн) и деленное на количество ездов с грузом.

Так как за месяц по каждому водителю может быть до 30 путевых листов, то общая сумма их заработка определяется на основании **накопительной ведомости учета работы автотранспорта** (ф.УЗ-1), которая ведется в бухгалтерии предприятия.

Оплату за время отпуска начисляют на основании **Расчета среднемесячного заработка**. Расчет составляется в одном экземпляре, в левой его части записываются суммы начислений, в правой части – суммы удержаний по их видам. На оборотной стороне расчета записываются суммы заработной платы, принимаемой в расчет по месяцам года, принятым в расчет для определения размера среднемесячной оплаты труда.

Основанием для назначения пособий за дни болезни является **Листок нетрудоспособности**, выданный лечебным учреждением и оформленный в установленном порядке.

В регистрах бухгалтерского учёта суммы начисленной заработной платы должны быть сгруппированы и накоплены по следующим направлениям:

- по каждому работнику предприятия – для организации расчётов по заработной плате;
- по подразделениям – для обоснованного включения в затраты производства;
- в целом по организации – для составления отчётности.

Регистром аналитического учета, в котором отражаются расчёты по заработной плате с каждым работником, является **Расчётно-платёжная ведомость**. Она включает разделы – «Начислено», «Удержано и внесено», «Сальдо на начало месяца» и «Сальдо на конец месяца». Расчётно-платёжные ведомости составляют в разрезе производственных подразделений или категорий работников.

Для отнесения в затраты на производство суммы начисленной заработной платы накапливают и группируют в специальных накопительных документах:

- **накопительной ведомости учёта использования машинно-тракторного парка;**
- **накопительной ведомости учёта работы грузового автотранспорта;**
- **накопительной ведомости учёта затрат в ремонтной мастерской.**

Суммы начисленной заработной платы, отработанное время и другие расходы, сгруппированные в накопительных ведомостях, ежемесячно

обобщают в **производственных отчётах**, которые составляются по видам производств, структурным подразделениям, а затем и в целом по предприятию.

Для сводного учёта расчётов по оплате труда, контроля за фондом заработной платы и составления установленной отчётности предназначены **Сводная ведомость начисленной оплаты по её составу и категориям работников (ф. № 58-АПК)** и **Сводная ведомость по расчётам с работниками (ф. № 59-АПК)**.

ЛЕКЦИЯ 5

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

1. Учет основных средств
2. Учет нематериальных активов

1.УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Учет основных средств ведется в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 26.

Организацией в качестве **основных средств** принимаются к бухгалтерскому учету активы, имеющие материально-вещественную форму, при одновременном выполнении следующих условий признания:

- активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления во временное пользование (временное владение и пользование), за исключением случаев, установленных законодательством;
- организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов;
- активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;
- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;
- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Земельные участки, вложения в земельные участки, в улучшение земель, в объекты природопользования принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.

Основные средства по своему составу, назначению и использованию разнообразны. Поэтому для бухгалтерского учета основных средств важное значение имеет их научно-обоснованная классификация.

В зависимости от характера участия в процессе производства основные средства делятся на **производственные** и **непроизводственные**. **Производственные основные средства** непосредственно или косвенно участвуют в процессе производства. **Непроизводственные основные средства** в процессе производства не участвуют, а обслуживают культурно-бытовые и другие нужды

хозяйства. Производственные основные средства сельскохозяйственных организаций подразделяются на средства сельскохозяйственного и несельскохозяйственного назначения.

Классификация по видам в зависимости от натурально-вещественного состава и целей использования объектов классифицируется по следующим группам:

1. *Здания* (коровники, свинарники, гаражи, хранилища для зерна, фруктов, овощей и картофеля и т.д.).

2. *Сооружения* (гидротехнические, прудовые и рыбные сооружения, теплицы и парники и т.д.).

3. *Устройства передаточные* (канализационные сети, линии электропередач, водопроводные сети и т.д.).

4. *Машины и оборудование* (электродвигатели, оборудование для тушения пожаров, двигатели внутреннего сгорания, тракторы сельскохозяйственные, тракторы промышленные, насосы, экскаваторы, комплексы и машины вычислительные цифровые, персональные ЭВМ и т.д.).

5. *Средства транспортные* (состав подвижной автомобильного транспорта (грузовые автомобили, прицепы и полуприцепы, легковые автомобили, автобусы, телеги, сани, велосипеды, мотоциклы и т. д.).

6. *Инструмент* (перфораторы, краскопульты, пистолеты-распылители и вибраторы и т.д.).

7. *Инвентарь и принадлежности* (инвентарь и принадлежности общего назначения: ковры, зеркала, мебель, сейфы и шкафы металлические, машинки пишущие, картины в рамках, настенные принадлежности и т.д.); техника бытовая и принадлежности к ней (холодильники, телевизоры и т.д.).

8. *Основные средства прочие, используемые в сельском и лесном хозяйстве:*

Рабочий скот и животные основного стада (лошади, верблюды, ослы и другой скот (кроме волов и олений)), коровы, быки производители, свиноматки, хряки-производители, овцематки, козوماتки, бараны, козлы-производители);

Многолетние насаждения (плодовые насаждения, ягодные насаждения).

9. *Прочие основные средства.*

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. **Инвентарным объектом основных средств** является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для

выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

Определяющее значение в бухгалтерском учете, для правильного учета основных средств, имеет **оценка основных средств**.

В бухгалтерском учете основные средства на протяжении всего периода их нахождения в организации учитывают по первоначальной или переоцененной стоимости.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат на приобретение, сооружение, изготовление, доставку и монтаж.

Стоимость основных средств в процессе их эксплуатации уменьшается на сумму начисленной амортизации. В бухгалтерском учете суммы начисленной амортизации учитывают отдельно.

Разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью основных средств и суммой начисленной амортизации представляет собой **остаточную стоимость основных средств**. По остаточной стоимости основные средства отражаются в бухгалтерском балансе.

Переоценка проводится с целью приведения стоимости имущества, отраженной в бухгалтерском учете, к сумме денежных средств, которая должна была бы быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае замены данного имущества в текущих рыночных условиях.

Переоцененная стоимость – стоимость основного средства после переоценки. Она определяется путем переоценки основных средств.

Все хозяйственные операции по движению основных средств оформляются оправдательными **документами**:

Акт о приеме- передаче объектов основных средств

Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств

Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств

Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)

Акт о списании автотранспортных средств

Инвентарная карточка учета объекта основных средств

Акт приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию

Акт на выбраковку продуктивных животных из основного стада

Акт на выбраковку рабочих лошадей из основного стада

Акт на списание многолетних насаждений

Инвентарная карточка учета многолетних насаждений

Амортизация представляет собой процесс систематического перенесения стоимости основных средств на затраты производства (расходы на реализацию), прочие расходы.

Начисление амортизации основных средств линейным и нелинейным способами начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем приобретения объекта к бухгалтерскому учету, и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Срок полезного использования – период, в течение которого объект основных средств приносит доход организации или служат для выполнения ее целей.

Исходя из принятого срока полезного использования в диапазоне норм, установленных для каждой укрупненной амортизационной группы основных средств, определяются нормы амортизационных отчислений по каждому объекту или группам объектов.

Амортизация основных средств начисляется:

- по объектам, используемым в предпринимательской деятельности, - исходя из выбранного срока полезного использования, линейным, нелинейным или производительным способами;
- по объектам, не используемым в предпринимательской деятельности, - исходя из нормативного срока службы, линейным способом.

Линейный способ заключается в равномерном (по годам) начислении амортизации в течение всего нормативного срока службы или срока полезного использования объекта основных средств.

Нелинейный способ заключается в неравномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств.

Производительный способ начисления амортизации объекта основных средств или нематериальных активов заключается в начислении организацией амортизации исходя из амортизируемой стоимости объекта и отношения натуральных показателей объема продукции (работ, услуг), выпущенной (выполненных) в текущем периоде, к ресурсу объекта, определенному в соответствии с [п.23](#) Инструкции № 37/18/6 ([п.43](#) Инструкции № 37/18/6).

2. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

В рыночных условиях осуществляя свою деятельность в имуществе предприятий возрастает доля нематериальных (неосязаемых) активов.

В качестве **нематериальных** признаются **активы**, не имеющие материально-вещественной формы, при выполнении следующих условий признания:

- активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления в пользование;
- организация предполагает получение экономических выгод от использования активов и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам;
- активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;
- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;
- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

К нематериальным активам для целей бухгалтерского учёта относятся принадлежащие владельцу имущественные права:

- на объекты промышленной собственности;
- на произведения науки, литературы и искусства;
- на объекты смежных прав;
- на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных;
- на использование объектов интеллектуальной собственности, вытекающих из лицензионных и авторских договоров;
- на пользование природными ресурсами, землей;
- прочие: лицензии на осуществление вида деятельности, лицензии на осуществление внешнеторговых и квотируемых операций, лицензии на использование опыта специалистов, права доверительного управления имуществом.

Для оприходования нематериальных активов и передачи в эксплуатацию применяется **Акт о приёме-передаче нематериальных активов**, который составляется в одном экземпляре и хранится в бухгалтерии. На каждый объект нематериальных активов в бухгалтерии открывается инвентарная карточка учета нематериальных активов. Она заполняется в одном экземпляре на основании документов их поступления. Каждому инвентарному объекту нематериальных активов присваивается инвентарный номер.

Нематериальные активы в бухгалтерском учете приходятся по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость нематериальных активов зависит от каналов их поступления в организацию.

Амортизация по нематериальным активам начисляется ежемесячно по нормам, рассчитанным исходя из их первоначальной стоимости и срока полезного использования. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет (товарные знаки, знаки обслуживания) и на срок 10 лет по другим объектам нематериальных активов, но не более срока деятельности организации. Этот срок устанавливается приказом руководителя организации.

ЛЕКЦИЯ 6

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ КАПИТАЛА И РЕЗЕРВОВ

- 1 Общие принципы учета реализации.
2. Документальное оформление реализации продукции, работ и услуг.
3. Синтетический и аналитический учет реализации продукции, работ, услуг и прочих активов.
4. Учет расходов по реализации.
5. Учёт прочих доходов и расходов по текущей деятельности.
6. Учёт прочих доходов и расходов.
7. Учёт доходов будущих периодов.
8. Учет расходов будущих периодов.
9. Учёт прибылей и убытков.
10. Учёт нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).
11. Учет капитала и резервов.

1. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ УЧЕТА РЕАЛИЗАЦИИ.

Последним этапом кругооборота средств организации является процесс реализации готовой продукции, в результате которого появляется возможность из полученной выручки произвести расчеты с работниками организации, ее поставщиками, бюджетом и внебюджетными фондами, прочими кредиторами. Сельскохозяйственные организации реализуют основную массу произведенной продукции, а также выполненные на сторону услуги и работы своих промышленных, вспомогательных и обслуживающих и производств.

Реализацией товаров (работ, услуг) признается отчуждение товара, выполнение работ оказание услуг одним лицом для другого лица на возмездной или безвозмездной основе, вне зависимости от способа приобретения прав на товары, результаты выполненных работ или оказанных услуг или формы соответствующих сделок.

Не признается реализацией товаров безвозмездная передача:

- имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;
- имущества организации ее учредителю (участнику) в размере, не превышающем размера доли (пая, пакета акций) этого учредителя (участника), при ликвидации этой организации либо при выходе учредителя (участника) из этой организации;
- имущества в пределах одного собственника по его решению или решению уполномоченного им органа.

Готовая продукция, товары, работы и услуги считаются реализованными при переходе права собственности на них от продавца к покупателю. С момента реализации их стоимость включается в объем выручки.

Выручкой от реализации являются денежные средства либо иное имущество в денежном выражении, полученные или подлежащие получению в результате реализации товаров, готовой продукции, работ, услуг по ценам, тарифам в соответствии с договором.

Выручка от реализации принимается к бухгалтерскому учету:

- в сумме, исчисленной на момент ее признания в соответствии с учетной политикой организации;
- по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь;
- в полной сумме дебиторской задолженности при продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях отсрочки оплаты (коммерческий заем).

Порядок бухгалтерского учета процесса реализации во многом зависит от условий момента перехода права собственности на реализуемое имущество. В учетной политике организации в обязательном порядке должен оговариваться **момент реализации** – момент, когда продукция, товары, отгруженные покупателю, считаются реализованными. Организации определяют момент реализации продукции, работ и услуг по мере отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов.

Реализация продукции заготовительным организациям для государственных нужд производится по **фиксированным закупочным ценам**, увеличенным на сумму НДС, прочим покупателям – по **договорным закупочным (свободным) ценам**. Договорные закупочные цены оформляются протоколами согласования цен.

При закупке продукции от населения применяются **договорные закупочные цены**, определяемые исходя из конъюнктуры рынка, цен возможной реализации перерабатывающим и торговым организациям, с учетом качества продукции.

При наличии различных закупочных цен на один и тот же вид продукции (одинакового качества, сорта, класса и т.д.) допускается применение **средневзвешенных закупочных цен**. Они применяются для оценки продукции, выдаваемой в счет оплаты труда персоналу организации.

К задачам бухгалтерского учета реализации относятся:

- контроль за своевременным и правильным оформлением первичных документов по сбыту и реализации продукции, товаров, работ, услуг;
- контроль за соблюдением законодательства о реализационных (продажных) ценах:
- обеспечение полной, достоверной и своевременной информацией руководителей соответствующих подразделений в целях обеспечения контроля за своевременным оприходованием, отгрузкой и сохранностью продукции, товаров;
- контроль за проведением своевременных расчетов с покупателями и заказчиками, сверка взаимных расчетов.

Классификация доходов и расходов регулируется **Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов**, утвержденной постановлением Минфина РБ от 30.09. 2011 г. № 102.

Доходы представляют собой увеличение экономических выгод в течение отчетного периода путем увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника ее имущества (учредителей, участников).

Экономические выгоды – получение организацией доходов от реализации активов, снижение расходов и иные выгоды, возникающие от использования организацией активов.

Не признаются доходами организации также поступления от других лиц авансов, задатка, залога, возврат активов, ранее переданных организацией другим субъектам хозяйствования на условиях возврата (займы), и другие аналогичные доходы, так как они не ведут к увеличению активов или уменьшению обязательств.

Расходы представляют собой уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками).

Доходы и расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности подразделяются на:

- доходы и расходы по **текущей** деятельности;
- доходы и расходы по **инвестиционной** деятельности;
- доходы и расходы по **финансовой** деятельности.

Текущая деятельность – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности.

Доходами по текущей деятельности являются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности.

Расходы по текущей деятельности представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде.

Они включают в себя:

- себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;
- управленческие расходы;
- расходы на реализацию;
- прочие расходы по текущей деятельности.

Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг), включает **прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты**, связанные с производством продукции (работ, услуг), относящиеся к реализованной продукции, работам, услугам.

К прямым затратам относятся прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, прочие прямые затраты.

В состав распределяемых переменных косвенных затрат включаются косвенные общепроизводственные затраты, величина которых зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

К **управленческим расходам** относятся условно-постоянные косвенные затраты, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные затраты» и списываемые полностью в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы»).

Условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты (со счета 25) могут также относиться к управленческим расходам и списываться в дебет субсчета 90-5 «Управленческие расходы» с кредита счета 25.

В состав **расходов на реализацию** включаются расходы, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» и списываемые при определении финансовых результатов в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-6 «Расходы на реализацию»).

В состав **прочих доходов и расходов по текущей деятельности**, учитываемых на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчета 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»), включаются:

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств;

- суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации;
- стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ, оказанных услуг, полученных или переданных безвозмездно;
- доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение запасов, оплату выполненных работ, оказанных услуг, финансирование текущих расходов;
- доходы и расходы от уступки права требования;
- суммы недостач и потерь от порчи запасов, денежных средств;
- суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов и восстанавливаемые суммы этих резервов;
- суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам и восстанавливаемые суммы этих резервов;
- расходы по аннулированным производственным заказам;
- расходы обслуживающих производств и хозяйств;
- материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год;
- не компенсируемые виновными лицами потери от простоев по внешним причинам;
- штрафы, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению;
- неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные должником, причитающиеся к получению;
- неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные организацией, подлежащие к уплате;
- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;
- доходы и расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями;
- другие доходы и расходы по текущей деятельности.

Инвестиционная деятельность – деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика (инвестиционные активы), осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

В состав **доходов и расходов по инвестиционной деятельности**, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются:

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений;
- суммы излишков, недостач и потерь от порчи инвестиционных активов, выявленных при инвентаризации;
- доходы и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций;
- доходы и расходы по договорам о совместной деятельности;
- доходы и расходы по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги других организаций (если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);
- суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов;
- суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки и обесценения, признаваемые доходами (расходами) в соответствии с законодательством;
- доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение инвестиционных активов;
- стоимость инвестиционных активов, полученных или переданных безвозмездно;
- доходы и расходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости;
- проценты, причитающиеся к получению;
- прочие доходы и расходы по инвестиционной деятельности.

Финансовая деятельность – деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

В состав доходов и расходов по финансовой деятельности, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются:

- проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами (за исключением тех, которые относятся на стоимость инвестиционных активов);
- разницы между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью (при аннулировании выкупленных акций) или стоимостью, по которой указанные акции реализованы третьим лицам (при последующей реализации выкупленных акций);

- расходы, связанные с получением во временное пользование (временное владение и пользование) имущества по договору финансовой аренды (лизинга) (если лизинговая деятельность не является текущей деятельностью);
- доходы и расходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением долговых ценных бумаг собственного выпуска (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);
- курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте;
- разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства, за исключением случаев, установленных законодательством;
- прочие доходы и расходы по финансовой деятельности

2. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ.

Реализация продукции, товаров, работ, услуг осуществляется в соответствии с заключенными договорами или в порядке свободной продажи непосредственно населению.

Отгрузка продукции осуществляется в соответствии с **договором купли-продажи (поставки)**, заключенным между продавцом и покупателем.

В договоре купли-продажи в обязательном порядке оговаривается наименование, количество, ассортимент, качество поставляемой продукции, цена, порядок расчетов, последствия нарушения условий договоров почтовые и денежные реквизиты сторон и т.д.

Поставка товаров для государственных нужд (выполнение госзаказа) осуществляется на основе **государственного контракта на поставку товаров для государственных нужд**, а также заключаемых в соответствии с ним **договоров поставки товаров для государственных нужд**. По государственному контракту на поставку товаров для государственных нужд поставщик (исполнитель) обязуется передать товары государственному заказчику либо по его указанию - иному лицу, а государственный заказчик обязуется обеспечить оплату поставленных товаров.

Сельскохозяйственные организации поставляют произведенную сельскохозяйственную продукцию заготовительным организациям на основании **договоров контрактации**. По договору контрактации производитель сельскохозяйственной продукции обязуется передать

выращенную (произведенную) им сельскохозяйственную продукцию лицу, осуществляющему закупки такой продукции для переработки или продажи (заготовителю).

В соответствии с заключенным договором производитель сельскохозяйственной продукции обязан произвести и передать в обусловленные сроки контрагенту определенное договором контрактации количество сельскохозяйственной продукции, соответствующей требованиям договора по ассортименту и качеству.

Заготовитель, в свою очередь, обязан предоставить производителю сельскохозяйственной продукции предусмотренные договором контрактации финансовые и материальные средства, оказать техническое содействие для осуществления производства сельскохозяйственной продукции.

Договором контрактации может быть предусмотрена обязанность заготовителя, осуществляющего переработку сельскохозяйственной продукции, возвращать производителю сельскохозяйственной продукции отходы от переработки этой продукции с оплатой по цене, определенной договором контрактации.

Существенным условием такого договора является условие о **предварительной оплате (авансе)** сельскохозяйственной продукции в срок не позднее 60 дней с даты заключения договора в размере не менее 30 % ее стоимости, определенной исходя из цены на сельскохозяйственную продукцию, установленной до 1 апреля года, в котором выращивается закупаемая сельскохозяйственная продукция.

Оплата сельскохозяйственной продукции, принятой заготовителем в пределах срока действия договора, производится по цене, установленной государственным органом на календарный год, в котором выращивается закупаемая продукция.

Договора контрактации включают следующие разделы: предмет договора, количество (ассортимент), сроки и порядок поставки продукции, права и обязанности; качество; цена и порядок расчетов; имущественная ответственность; рассмотрение споров; особые условия государственного контракта; дополнительные условия; срок действия контракта; юридические адреса сторон.

Подписывают договор заготовительная и сельскохозяйственная организации. Он регистрируется в государственной инспекции по заготовкам и качеству продукции райсельхозпрода и ему присваивается номер.

Договор контрактации подлежит обязательному исполнению. За неисполнение договорных обязательств производители

сельскохозяйственной продукции несут ответственность в соответствии со ст. 509 ГК РБ .

В соответствии с Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.06.2016 № 58 (ред. От 21.01.2022) О формах товарно-транспортной накладной и товарной накладной и порядке их заполнения организации, осуществляющие реализацию продукции, товаров и прочего имущества оформляют данные операции с использованием бланков типовых форм **товарно-транспортных накладных №ТТН-1 и товарных накладных** на отпуск и оприходование товарно-материальных ценностей №ТН-2. Они служат основанием для списания товарно-материальных ценностей у грузоотправителя и оприходования их у грузополучателя, а также для складского, оперативного и бухгалтерского учета.

Товарно-транспортная накладная относится к бланкам документов с определенной степенью защиты и предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей, если их перемещение осуществляется с участием автомобильного транспорта, а также для расчетов за их перевозки и учета выполненной транспортной работы. Товарно-материальные ценности, поступающие из-за пределов Республики Беларусь, приходятся на основании документов, выписанных грузоотправителем.

Грузоотправителям запрещается предъявлять, перевозчикам - принимать к перевозке, а грузополучателям - принимать грузы, не оформленные товарно-транспортными накладными.

Товарная накладная также относится к бланкам документов с определенной степенью защиты и используется для отпуска и приемки товарно-материальных ценностей, если их перемещение осуществляется без участия автомобильных транспортных средств.

Для выписки товарно-транспортной либо товарной накладной с применением персональных ЭВМ используются бланки строгой отчетности, на которых типографским способом указаны серия и номер накладной. Все остальные реквизиты распечатываются с помощью компьютера при условии их строгого соответствия реквизитам типового бланка.

При большом перечне отпускаемых грузов, который не представляется возможным поместить на стандартном бланке, разрешается заполнять на бланке накладной с типографскими серией и номером итоговую часть, а перечень отправляемых товаров прилагать к товарной накладной с информацией по всем графам оригинала, а также с указанием серии и номера накладной, к которой дается это приложение.

В случае если специфика вида хозяйственной деятельности требует применения товарно-транспортной накладной с дополнительными реквизитами, не содержащимися в данной форме, то министерства, ведомства, концерны могут на основе данной типовой формы разработать специализированную форму и после согласования с Министерством финансов Республики Беларусь (далее - Минфин) утвердить ее.

Товарно-транспортная накладная выписывается грузоотправителем в минимальном количестве, как правило, в четырех экземплярах:

- первый, третий и четвертый экземпляры, заверенные подписями и печатями (штампами) грузоотправителя и подписью водителя (экспедитора), вручаются водителю (экспедитору), причем первый сдается водителем (экспедитором) грузополучателю и предназначается для оприходования товарно-материальных ценностей у получателя груза;
- второй остается у грузоотправителя и предназначается для списания товарно-материальных ценностей;
- третий и четвертый экземпляры, заверенные подписями и печатями (штампами) грузоотправителя и грузополучателя, сдаются перевозчику. Третий, служащий основанием для расчетов, перевозчик прилагает к счету за перевозку и высылает плательщику - заказчику автотранспорта, а четвертый прилагается к путевому листу и служит основанием для учета транспортной работы и начисления заработной платы водителю. Грузоотправитель при необходимости может выписывать дополнительные экземпляры товарно-транспортных накладных.

Бланк товарно-транспортной накладной можно условно разделить на три части:

- заголовочная;
- товарная;
- транспортная.

При заполнении *заголовочной* части товарно-транспортной накладной указывают учетный номер плательщика налогов, код согласно общереспубликанского классификатора юридических лиц и предпринимателей грузополучателя, грузоотправителя и организации оплачивающей транспортные работы по данной накладной (заказчик). Заголовочная часть также содержит информацию о:

- наименовании и адресах организаций, производящих отгрузку (списание) и получение (оприходование) перечисленных в документе товарно-материальных ценностей, с указанием адреса, расчетного счета и наименования банка.
- дате и номере договора на поставку продукции (товара) или другого документа, являющегося основанием для отпуска продукции (товара);

- цели приобретения продукции (товара);
- адреса пунктов погрузки и разгрузки.

В *товарном* разделе указываются данные о наименовании, сорте, размере, артикуле, номере по прејскуранту или дате и номере протокола согласования цены, стране, откуда ввезен товар, наименовании предприятия-изготовителя Республики Беларусь, количестве каждого в отдельности вида товарно-материальных ценностей, отгружаемых грузополучателю, а также цена единицы продукции изготовителя (импортера) (отпускная, розничная); размер оптовой надбавки (наценки), торговой скидки (в %); стоимость продукции (товара), ставка налога на добавленную стоимость, сумма налога на добавленную стоимость, приходящегося на конкретный товар (груз), и стоимость товара с налогом на добавленную стоимость.

В *транспортной* части накладной содержится информация для учета автотранспортных, погрузочно-разгрузочных работ, определяющая взаимоотношения грузоотправителей (заказчиков автотранспорта) с перевозчиком, и служащая основой для их взаиморасчетов за оказанные транспортные услуги.

Перевозка грузов и все записи, произведенные в товарно-транспортной накладной, подтверждаются подписью грузоотправителя в строке «Сдал отправитель» и подписью водителя (экспедитора) в строке «Принял водитель (экспедитор)».

Товарная накладная выписывается отправителем в минимальном количестве, как правило, в двух экземплярах:

- первый экземпляр, заверенный подписью и печатью (штампом) отправителя и подписью доверенного должностного лица получателя, вручается указанному лицу и предназначается для оприходования товарно-материальных ценностей у получателя товара.

- второй остается у отправителя и предназначается для списания товарно-материальных ценностей.

Бланк товарной накладной на отпуск и оприходование товарно-материальных ценностей отличается от товарно-транспортной накладной отсутствием информации об осуществлении транспортировки груза (товаров).

В дополнение к ТТН сельскохозяйственная организация при реализации должна выписывать документы:

- на молоко — **удостоверение качества и безопасности производственного сырья;**
- на скот и птицу — **ветеринарное свидетельство;**
- на семена — **аттестат на семена или свидетельство на семена;**

- на хлебобродукты – **удостоверения о качестве муки, зерна, комбикормов, фуража, сертификаты на жмых, крупу.**

Данные документы составляются в 2 экземплярах на каждую партию товара.

На основании ТТН заготовительные организации составляют соответствующие реестры – ярлыки и накопительные ведомости, данные которых заносятся в **приемные квитанции** ПК-1(скот), ПК-2(скот) – на закупку скота, птицы и кроликов у населения, ПК-3(молоко), ПК-3а(молоко) – от населения и др., утвержденные Приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия РБ от 01.07.2011 г. № 267 (в ред. 27.05.2016 г. № 165). В них указывают, какая продукция принята и в каком количестве, ее качество, зачетную массу и причитающуюся за нее оплату.

С 1 июля 2016 года в Республике Беларусь введены **электронные счет-фактуры** по НДС (ЭСЧФ). ЭСЧФ является обязательным электронным документом для всех плательщиков налога на добавленную стоимость, у которых возникает объект налогообложения НДС, служащим основанием для осуществления расчетов по НДС между продавцом и покупателем и принятия к вычету сумм НДС.

При реализации продукции *за наличный расчет через кассу организации* могут выписывать **требование-накладную** на отпуск продукции со склада в 2-х экз. и **приходный кассовый ордер (ф. № КО-1)** либо **накладную-приходный ордер на отпуск ценностей за наличный расчет (ф. № РП-4)**, который выписывается в 3 экземплярах.

Отпуск продукции работникам своей организации в счет оплаты труда оформляется **ведомостью**, подписанной руководителем и главным бухгалтером организации. Получение данной продукции работником подтверждается его росписью в ведомости.

Продукцию, отпущенную в столовые, детские и дошкольные учреждения, буфеты, принадлежащие организации, оформляют **требованием-накладной** или **лимитно-заборной картой**.

Организации, реализующие продукцию на рынках, в ларьках, через сеть фирменных магазинов, оформляют ТТН-1, ТН-2 на отпуск продукции.

Отчет о продаже сельскохозяйственной продукции (ф. 424-АПК) составляется при разовой продаже продукции на рынке и других местах торговли (продажа продукции с автомашин, прицепов и др.). Составляется в одном экземпляре в конце рабочего дня лицом, осуществляющим торговлю. К отчету прилагаются документы,

подтверждающие приемку продукции для продажи и использование (сдачу) денежной выручки.

На выполнение работ и оказание услуг сторонним организациям или отдельным лицам составляется **акт о выполненных работах (оказанных услугах)** произвольной формы в двух экземплярах. В акте содержится информация о стоимости выполненных работ, ставке НДС.

В случае предварительной оплаты реализуемой продукции продавец выписывает **счет-фактуру**, на основании которой покупатель перечисляет деньги за предстоящую отгрузку. Оплата реализованной продукции может осуществляться наличными денежными средствами, поступающими в кассу организации, либо в безналичной форме. При поступлении денежных средств в кассу выписывается **приходный кассовый ордер**. Документами, подтверждающими поступление денег на счета в банке, являются **платежные поручения, платежные требования**, приложенные к выписке по лицевому счету.

Для оформления закупки молока у граждан для последующей его реализации перерабатывающим организациям используется **книжка учета приемки (закупки) молока у граждан** (ф. 420-АПК). Книжка открывается на отдельного сдатчика.

Журнал учета приемки (закупки) молока у граждан (ф. 421-АПК) представляет собой документ накопительного характера, в котором приемщик молока обобщает данные о движении молока, закупленного у граждан по договорам, за месяц.

Для оформления операций поступления (закупки) и выбытия животных по договорам с гражданами предназначен **акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам с гражданами** (ф. 419-АПК)

Для оформления операций по закупке картофеля, плодов и другой продукции у граждан по договорам составляется **приемно-расчетная ведомость на закупку сельскохозяйственной продукции у граждан** (ф. 422-АПК). Она составляется заготовителем сельскохозяйственной продукции в одном экземпляре в течение рабочего дня, по мере закупки сельскохозяйственной продукции у граждан.

3. СИНТЕТИЧЕСКИЙ И АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ И ПРОЧИХ АКТИВОВ.

Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с текущей

деятельностью организации, а также для определения финансового результата по ней.

На счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» отражаются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, налоги и сборы, исчисляемые из выручки, себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, управленческие расходы, расходы на реализацию, прочие доходы и расходы по текущей деятельности.

К счету 90 могут быть открыты субсчета:

- 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90-2 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90-5 «Управленческие расходы»;
- 90-6 «Расходы на реализацию»;
- 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;
- 90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности»;
- 90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности»;
- 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»;
- 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

На субсчете 90/1 учитывается выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

На субсчете 90/2 учитываются суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг по законодательству.

На субсчете 90/3 учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг в соответствии с законодательством (кроме налога на добавленную стоимость).

На субсчете 90/4 учитывается себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, по которым на субсчете 90/1 отражена выручка.

По дебету субсчета 90/5 учитываются расходы, списываемые с кредита счетов 25 «Общепроизводственные затраты» в части условно-постоянных затрат и 26 «Общехозяйственные затраты».

По дебету субсчета 90/6 учитываются расходы на реализацию, списываемые с кредита счета 44 «Расходы на реализацию».

На субсчете 90/7 учитываются доходы по текущей деятельности, кроме выручки, отражаемой на субсчете 90-1.

На субсчете 90/8 отражаются суммы начисленного НДС, исчисленного от прочих доходов по текущей деятельности.

На субсчете 90/9 учитываются суммы начисленных налогов и сборов (кроме НДС), исчисляемых от прочих доходов по текущей деятельности.

На субсчете 90/10 учитываются расходы по текущей деятельности, кроме расходов, отражаемых на субсчетах 90/4, 90/5, 90/6.

Субсчет 90/11 предназначен для выявления финансового результата (прибыли или убытка) от текущей деятельности за отчетный период.

Записи по всем субсчетам 90 (кроме субсчета 90-11) производятся накопительно в течение отчетного года.

Сопоставлением **дебетового оборота** по субсчетам 90/2-90/6, 90/8-90/10 и **кредитового оборота** по субсчетам 90/1, 90/7 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от текущей деятельности за отчетный период. Счет 90 сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету (кроме субсчета 90/11), закрываются внутренними записями на субсчет 90/11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

Аналитический учет по счету 90 ведется по видам реализованных товаров, продукции, работ, услуг, а также и по каналам реализации (продажа государству, работникам хозяйства, в торговую сеть, на рынке, выдача натурой в счет оплаты труда).

Данные первичных документов обобщаются в **Ведомости учета реализации продукции, работ и услуг (ф. № 62-АПК)**, которая предназначена для получения сводных данных о реализации за месяц.

При большом количестве первичных документов к данной ведомости ведутся вспомогательные регистры:

- **реестр документов по реализации готовой продукции (ф. № 63-АПК);**

- **реестр документов по реализации товарно-материальных ценностей, работ и услуг, основных средств и прочих активов (ф. № 64-АПК).**

Итоговые данные ведомости ф. № 62-АПК ежемесячно переносятся в **журнал-ордер № 11-АПК**, который является регистром синтетического учета.

4. УЧЕТ РАСХОДОВ ПО РЕАЛИЗАЦИИ.

Процесс реализации продукции связан с определенными расходами, которые подразделяются на *возмещаемые* и *невозмещаемые*.

Возмещаемые – это расходы, связанные с доставкой сельскохозяйственной продукции и скота на государственные заготовительные пункты. Они возмещаются по единым тарифам на автоперевозки исходя из зачетной массы закупленной продукции. Услуги автотранспорта в данном случае рассматриваются как реализация услуг на сторону.

Невозмещаемые расходы, связанные с реализацией продукции, работ и услуг, учитываются по дебету счета **44 «Расходы на реализацию»**. Это расходы, непосредственно связанные с упаковкой, погрузочно-разгрузочными работами, а также другие коммерческие расходы, связанные со сбытом продукции.

Расходы, учтенные на счете 44, ежемесячно списываются комплексно, без подразделения по статьям затрат, на аналитические счета реализованных видов продукции (работ, услуг). Если нет возможности списать данные расходы на конкретный вид продукции (работ, услуг), то производят их распределение пропорционально массе, объему, количеству, фактической себестоимости или выручки реализованной продукции. Порядок распределения расходов должен быть закреплён в учетной политике организации.

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на реализацию» ведут по видам и статьям расходов в **Ведомости аналитического учета расходов по реализации ф. 51-АПК**. Она используется для систематизации данных о расходах снабженческих, сбытовых и торговых организаций.

Итоговые данные ведомости по окончании месяца переносят в журнал-ордер № 11-АПК.

5. УЧЁТ ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПО ТЕКУЩЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.

На **субсчете 90/7 «Прочие доходы по текущей деятельности»** учитываются доходы по текущей деятельности (кроме выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг).

На **субсчете 90/8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности»** учитываются суммы начисленного НДС, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности в соответствии с законодательством. Начисление НДС отражается по дебету 90/8 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На **субсчете 90/9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности»** учитываются суммы начисленных

налогов и сборов, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности в соответствии с законодательством (кроме НДС). Их начисление также отражается по дебету 90/9 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На **субсчете 90/10** «Прочие расходы по текущей деятельности» учитываются прочие расходы по текущей деятельности.

Аналитический учет ведется по каждому виду доходов и расходов.

По окончании отчетного года **все субсчета**, открытые к счету 90 (кроме субсчета 90-11), **закрываются внутренними записями на субсчет 90-11.**

6. УЧЁТ ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ.

К счету **91 «Прочие доходы и расходы»** могут быть открыты субсчета:

- **91-1** «Прочие доходы» – для учета доходов по инвестиционной, финансовой деятельности и иных доходов (кроме доходов по текущей деятельности);
- **91-2** «Налог на добавленную стоимость» – для учета сумм начисленного НДС, исчисляемых от прочих доходов;
- **91-3** «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» – для учета сумм начисленных налогов и сборов, исчисляемых от прочих доходов (кроме НДС);
- **91-4** «Прочие расходы» – для учета прочих расходов организации, в том числе связанных с прочими доходами;
- **91-5** «Сальдо прочих доходов и расходов» – для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период.

Записи по субсчетам 91-1, 91-2, 91-3, 91-4 производятся накопительно в течение отчетного года. Сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 91-2, 91-3, 91-4 и кредитового оборота по субсчету 91-1 определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период, которое отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) субсчета 91-5.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года **все субсчета**, открытые к счету 91 (кроме субсчета 91/5), **закрываются внутренними записями на субсчет 91-5.**

Аналитический учет по счету 91 ведется по видам прочих доходов и расходов. Аналитический учет прочих доходов и расходов, относящихся

к одной и той же хозяйственной операции, должен обеспечивать возможность выявления финансового результата по ней.

Аналитический учет по счету 91 ведется в **Ведомости учета операционных и внереализационных доходов и расходов ф. № 65-АПК**, а синтетический в **журнале-ордере ф. № 11-АПК**.

7. УЧЁТ ДОХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

Для обобщения информации о доходах, полученных или начисленных в отчётном периоде, но относящихся к будущим отчётным периодам, используется пассивный счёт 98 «Доходы будущих периодов».

Счет 98 применяется также для обобщения информации о получении коммерческой организацией международной технической помощи, иностранной безвозмездной помощи, безвозмездной (спонсорской) помощи, а также о получении и использовании отдельных видов государственной поддержки, что регулируется **Инструкцией по бухгалтерскому учету государственной поддержки и Инструкцией по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи**, утвержденных постановлением Министерства финансов РБ от 31.10.2011 № 112 (в ред. от 10.12.2013 г. № 84).

К счету 98 «Доходы будущих периодов» могут быть открыты субсчета по видам доходов будущих периодов.

Аналитический учет по счету 98 ведут в специальной таблице **Аналитические данные к счёту 98 «Доходы будущих периодов»**, построенной в форме оборотной ведомости.

8. УЧЕТ РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

Сельскохозяйственные организации осуществляют расходы, которые относятся к нескольким производственным циклам и включаются в себестоимость производимой продукции на протяжении нескольких отчетных периодов. Данные расходы называются **расходами будущих периодов**.

В соответствии с Методическими рекомендациями по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг), утв. письмом Минсельхозпрода РБ от 14.01.2016 № 04-2-1-32/178, к ним относятся:

– затраты на мероприятия по улучшению земель, осуществляемые за счет собственных средств и включаемые в себестоимость продукции в течение ряда лет, исходя из определенных сроков их действия и использования;

– затраты по устройству некапитальных сооружений и временных приспособлений для нужд производства (летние лагеря и загоны для животных, расходы по устройству сооружений для силосования, сенажирования и др.), используемых в течение нескольких лет;

– затраты, связанные с подготовкой и освоением производств новых видов продукции (пусковые расходы), освоением новых технологий выращивания сельскохозяйственных культур, новых технологий в промышленных производствах, в крупных животноводческих комплексах;

– другие расходы (оплата услуг телефонной связи наперед; оплата расходов на подписку изданий периодической печати; арендная плата и др.), производственные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам.

Счет 97 «Расходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о расходах, произведенных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам. Аналитический учет по счету 97 ведется по видам расходов.

Если срок списания расходов будущих периодов однозначно не определен, организация может установить его самостоятельно. Это решение должно быть закреплено в ее учетной политике.

Пусковые расходы включаются в затраты соответствующих производств в течение нормативного срока их освоения, но не более чем в течение 3-х лет.

В сельскохозяйственных организациях в качестве расходов будущих периодов могут учитываться затраты по внесению удобрений при условии, что проводились единовременные мероприятия по восстановлению и повышению плодородия земель. В таких случаях распределение стоимости удобрений в зависимости от их вида, периода действия и последствий на почву производится в соответствии с пропорциями списания. Например, в течение 5-7 лет.

Услуги телефонной связи, затраты по подписке на деловые издания, арендная плата (оплаченные наперед) списываются в части размера оплаты, приходящейся на отчетный месяц.

На конец года по счету 97 может быть дебетовое сальдо, которое показывает сумму затрат, относящуюся к следующим отчетным периодам.

Аналитический учет расходов будущих периодов ведут в **Производственном отчете по прочим видам затрат (расходов) ф. № 18-Ж** в соответствии с номенклатурой статей затрат. Данные производственного отчета переносят в **журнал-ордер № 10-АПК**.

9. УЧЁТ ПРИБЫЛЕЙ И УБЫТКОВ

Обобщающими показателями финансового результата всей деятельности организации являются прибыль (убыток) до налогообложения и чистая прибыль (чистый убыток).

Прибыль (убыток) до налогообложения определяется путем суммирования прибыли (убытка) по текущей деятельности и прибыли (убытка) от инвестиционной и финансовой деятельности.

Чистая прибыль (чистый убыток) определяется путем вычитания из прибыли (убытка) до налогообложения суммы налога на прибыль, корректировки полученного результата на суммы изменений отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, вычитанием прочих налогов и сборов, исчисляемых из прибыли.

Для обобщения информации о формировании прибыли (убытка) до налогообложения и чистой прибыли (убытка) предназначен **счет 99 «Прибыли и убытки»**. По дебету счета отражаются суммы убытков (потерь, расходов), а по кредиту – суммы прибыли (доходов). Счет может иметь дебетовое сальдо, если организация получила убыток от своей деятельности, или кредитовое сальдо, если организация получила прибыль.

Прибыль (убыток) от текущей деятельности списывается со счета 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности», а по инвестиционной и финансовой деятельности со счета 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Сумма этих финансовых результатов и представляет собой расчетный показатель – *прибыль или убыток до налогообложения*.

После этого на счете 99 «Прибыли и убытки» отражается использование прибыли на уплату налога на прибыль и на другие цели в соответствии с законодательством.

Начисление налога на прибыль и других налогов и сборов, исчисляемых из прибыли, отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Кроме того, по счету 99 отражаются суммы **начисленных и погашенных отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств**, которые возникают в связи с несовпадением признания доходов или расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения.

По окончании отчетного года 31 декабря организации проводят **реформацию баланса**, путем закрытия счета 99 «Прибыли и убытки».

При этом сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 99 определяется конечный финансовый результат отчетного периода (чистая прибыль или чистый убыток), который списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналитический учет операций по счету 99 ведут в специальной таблице **Аналитические данные к счету 99**, а синтетический учет – в журнале-ордере № 15-АПК.

10. УЧЁТ НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ (НЕПОКРЫТОГО УБЫТКА)

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Нераспределенная прибыль показывается по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а непокрытый убыток – по дебету, записи ведутся накопительно в течение всего периода функционирования организации.

Кредитовое сальдо счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» показывает сумму накопленной нераспределенной (капитализированной) прибыли организации на отчетную дату, т.е. притока собственного капитала организации. Сальдо дебетовое показывает величину непокрытого убытка организации, свидетельствующую об оттоке вложенного собственником капитала на отчетную дату.

Использование нераспределенной прибыли производится на основе решения собственников (учредителей, акционеров) в соответствии с учредительными документами организации или коллективным договором.

По итогам утверждения годовой отчетности в соответствии с законодательными и учредительными документами часть прибыли направляется **по направлениям использования:**

- на реинвестирование (капитализацию) в резервный капитал;
- на покрытие убытков прошлых лет (при отсутствии резервного капитала);
- на увеличение уставного капитала;
- может передаваться собственнику в установленном законодательством порядке;
- на начисление дивидендов (доходов) собственникам (участникам).

Непокрытый убыток, числящийся на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», может быть погашен за счет разных источников:

- резервного капитала;
- за счет собственных средств учредителей;
- при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации, если по расчету по бухгалтерскому балансу их сумма оказалась меньше размера уставного капитала (на сумму превышения размера уставного капитала над суммой чистых активов).

Аналитический учет по счету 84 осуществляется по направлениям использования нераспределенной прибыли и источникам погашения убытков в **журнале-ордере № 15-АПК**.

11. УЧЕТ КАПИТАЛА И РЕЗЕРВОВ

Источниками образования средств организации являются собственный капитал и обязательства.

К **собственному капиталу** относятся уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал и нераспределенная прибыль.

Порядок формирования **уставного капитала** при образовании организации регулируется законодательством Республики Беларусь и учредительными документами. При создании акционерного общества размер уставного капитала определяется суммой подписки на акции. Уставный капитал – совокупность вкладов (долей, акций) первоначально инвестированных учредителями организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных в учредительных документах, в денежном выражении. Поэтому величина уставного капитал, принимаемая к бухгалтерскому учету, отражаемая в балансе, должна соответствовать учредительным документам. Размер уставного капитала в бухгалтерском учете может изменяться лишь в случаях и порядке, предусмотренных законодательством РБ или учредительными документами.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, молодняка животных и т.п., внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, определяется экспертной оценкой, по рыночной стоимости на момент их получения, согласованной с учредителями организации и оформленной протоколом.

Резервный капитал формируют организации в соответствии с действующим законодательством и их учредительными документами. В учредительных документах должны быть предусмотрены размеры текущих отчислений для его формирования и общий предельный размер

(по отношению к уставному капиталу). Резервный капитал в акционерном обществе направляется на покрытие убытков; погашение облигаций общества; покрытие различных видов непредвиденных расходов.

Добавочный капитал является источником увеличения стоимости и имущества организации. Формирование добавочного капитала осуществляется за счет:

- прироста стоимости долгосрочных и краткосрочных активов, выявленных по результатам их переоценки;
- суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества;
- направления в него части нераспределенной прибыли (фонда накопления зарегистрированного) на финансирование вложений во долгосрочные активы (по мере принятия к бухгалтерскому учету основных средств и нематериальных активов)
- направление средств целевого финансирования на инвестиционные проекты (по мере принятия бухгалтерскому учету имущества, приобретенного за счет средств целевого финансирования)
- стоимости полученного безвозмездного имущества (в пределах одного собственника по его решению или уполномоченного им органа.)

Порядок использования добавочного капитала определяется в учредительных документах организации. На основании решения собрания учредителей средства добавочного капитала могут использоваться на:

- погашение сумм снижения стоимости основных средств в результате переоценки;
- увеличение уставного капитала организации;
- погашение убытка, выявленного по результатам работы организации за отчетный год, за исключением сумм, полученных от дооценки средств;
- распределение между акционерами.

Организациям агропромышленного комплекса выделяют средства из республиканского и местных бюджетов, государственных целевых бюджетных фондов, местных целевых бюджетных фондов стабилизации экономики производителей сельскохозяйственной продукции и продовольствия на покрытие затрат по:

- противоэпизоотическим мероприятиям;
- борьбе с болезнями растений и животных;
- известкованию кислых почв;
- апробации посевов;

▪ премированию по итогам республиканского соревнования по уборке зерновых и зернобобовых культур, на заготовке кормов, заготовке продукции льноводства и др.;

▪ добыче и вывозке торфа;

▪ вывозке и внесению органических удобрений;

▪ содержанию и ремонту сооружений внутрихозяйственной мелиоративной сети;

▪ перезалужению сенокосов и пастбищ;

▪ хранению госрезерва хлебопродуктов;

▪ научно-исследовательские работы;

▪ подготовку кадров.

ЛЕКЦИЯ 7

БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

1. Основы управленческого учета
2. Учет затрат на организацию производства и управление
3. Учет затрат во вспомогательных производствах
4. Учет затрат в растениеводстве
- 4.1. Объекты и статьи учета затрат в растениеводстве
- 4.2. Первичная и сводная документация по учету затрат и выхода продукции растениеводства
- 4.3. Исчисление себестоимости продукции растениеводства

1. ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Характерно, что одной из особенностей организации бухгалтерского учета в экономически развитых странах является его разделение на финансовую и управленческую подсистемы, это определено различием в их целях и задачах.

Мировая практика свидетельствует о том, что по мере роста потребности в эффективном управлении организацией, производственный учет трансформируется, как правило, в управленческий учет, расширяются его **цели**

- поиск альтернативных вариантов действий,
- комплексная оценка эффективности принятых решений,
- учет, контроль и анализ затрат и себестоимости продукции по местам возникновения затрат, сегментам, носителям затрат, центрам ответственности и т.д.

и задачи

- формирование полной себестоимости и оценка экономических результатов производственной деятельности,
- информационное обеспечение всех уровней управления для принятия управленческих решений,
- контроль за плановым уровнем затрат в целях выявления отклонений и формирования экономической стратегии на долгосрочную перспективу и др.

Управленческий учет включает в себя производственный учет, расширяет финансовый учет и применяется он, прежде всего, при внутренних операциях организации. В отличие от финансового, управленческий учет субъективен и конфиденциален, однако именно он обеспечивает принятие управленческих решений.

В организации управленческого учета особое внимание уделяется калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг).

2. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ОРГАНИЗАЦИЮ ПРОИЗВОДСТВА И УПРАВЛЕНИЕ.

Основными **задачами** учета затрат по организации производства и управлению являются:

- правильное и своевременное документальное оформление операций,
- своевременное и полное отражения затрат по их видам и статьям,
- контроль за рациональным использованием расходов на содержания аппарата управления и выявление резервов снижения этих затрат,
- правильное распределение расходов на объекты затрат.

В сельскохозяйственных организациях затраты по организации производства и управлению подразделяются на бригадные, общепроизводственные (общепроизводственные) и общехозяйственные.

К бригадным расходам относят расходы по организации производства и управления технологическими процессами в бригаде, так как их невозможно прямо отнести на культуру (группу культур). Эти расходы учитывают по каждому внутрихозяйственному подразделению и распределяют между ними косвенным путем.

Бригадные расходы включаются в себестоимость только той продукции, которая производится в бригаде.

К общепроизводственным относят затраты по организации производства и управлению отраслью, цехом (растениеводство, животноводство, промышленное производство).

Общепроизводственные затраты растениеводства распределяют и относят на сельскохозяйственные культуры и виды работ незавершенного производства.

Распределение общепроизводственных затрат растениеводства между объектами калькуляции осуществляется как правило пропорционально общей сумме прямых затрат, за исключением соответствующих производственных затрат на семена.

Общехозяйственными являются расходы, связанные с организацией производства и управлением организацией в целом.

Общехозяйственные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции растениеводства, животноводства, подсобных промышленных производств, на работы, выполненные вспомогательными производствами на сторону пропорционально общей сумме затрат (без затрат по организации и управлению производством) либо выручке от

реализации продукции, работ, услуг.

Распределение затрат на управление, организацию и обслуживание производства оформляется ведомостью.

3. УЧЕТ ЗАТРАТ ВО ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВАХ

Вспомогательные производства предназначены для выполнения работ, оказания услуг и обслуживания основных отраслей, промышленных производств, капитального строительства, ремонта основных средств. К ним относятся ремонтно-механические мастерские, автомобильный и гужевой транспорт, электроснабжение, водоснабжение, теплоснабжение, газоснабжение, тарное и тароремонтное производство.

Ремонт может осуществляться как хозяйственным способом в ремонтно-механической мастерской хозяйства, так и подрядным способом в мастерских ремонтно-технических организаций. Принимая в ремонтную мастерскую хозяйства технику для ремонта, ее подвергают тщательному осмотру в присутствии инженера-механика, заведующего ремонтной мастерской. В результате осмотра определяют, какой объем работ следует провести, потребность в запасных частях, ремонтных материалах и составляют ведомость дефектов на капитальный ремонт.

Ведомость дефектов составляется в двух экземплярах. После утверждения руководителем хозяйства первый экземпляр остается в ремонтной мастерской, а второй передается на склад и служит основанием для выдачи необходимых для ремонта деталей. На основании ведомости дефектов выписывают наряды на выполнение ремонтных работ. Отпуск со склада запасных частей и ремонтных материалов производится на основании лимитно-заборной карты на получение запасных частей и ремонтного материала.

На основании данных ведомости дефектов и других первичных документов в бухгалтерии хозяйства определяют стоимость ремонта, затраты по ремонту отражают в накопительной ведомости учета затрат в ремонтной мастерской.

В сельскохозяйственных организациях грузовой автомобильный парк является основным средством доставки и внутрихозяйственного перемещения грузов. Ежемесячно работы, выполненные грузовым автотранспортом, по фактической себестоимости 10 тонно-километров списываются на счета тех отраслей, для которых выполняли работы. При этом затраты по перевозке людей и по работам специальных машин относят на соответствующие объекты учета пропорционально отработанному количеству машино-дней и фактической стоимости

одного машино-дня работы автомобилей. Для исчисления фактической себестоимости услуг автотранспорта общую сумму затрат учтенных на счете «Автомобильный автотранспорт» за исключением себестоимости работ по перевозке людей и работ специальных машин, а также стоимости оприходованных ценностей (отработанных масел, изношенной авторезины) делят на количество выполненных тонно-километров.

К затратам на содержание электрохозяйств относят: расходы на оплату труда электромонтеров, мотористов, механиков и других работников занятых электроснабжением; отчисление в фонд социальной защиты населения; стоимость работ и услуг, выполненных собственными вспомогательными производствами и сторонними организациями; амортизационные отчисления и затраты на ремонт оборудования. Полученную со стороны электроэнергию учитывают по установленным тарифам.

Калькуляционной единицей в электроснабжении являются 10 киловатт-часов. Себестоимость 10 киловатт-часов электроэнергии исчисляется делением расходов на электроснабжение на количество электроэнергии.

Стоимость электроэнергии распределяют и списывают на затраты потребителей в течение месяца, пропорционально количеству использованной электроэнергии и фактической себестоимости 10 киловатт-часов.

Сельскохозяйственные организации для подачи воды на производственные и бытовые нужды используют насосные станции, водопроводные линии, внутренние сети и другие установки.

Единицей исчисления себестоимости водоснабжения является один кубический метр воды. Для исчисления фактической себестоимости 1м³ воды необходимо все затраты по содержанию водокачек, водопроводных линий и внутренних сетей разделить на общее количество кубометров потребленной воды.

Единицей исчисления себестоимости теплоэнергии являются 10 Гкал. Потребленную теплоэнергию оценивают по фактической себестоимости 10 Гкал и списывают на счета по учету затрат отраслей и производств, являющихся потребителями тепла пропорционально ее количеству.

Единицей исчисления себестоимости газоснабжения является один кубический метр газа. Для исчисления себестоимости одного кубического метра газа необходимо общую сумму затрат по газоснабжению, включая стоимость приобретенного газа, разделить на общее количество кубометров потребленного газа.

Единицей работы гузового транспорта считается один рабочий день

лошади. Фактическая себестоимость одного рабочего дня определяется делением всей суммы затрат по содержанию рабочего скота (за вычетом стоимости приплода, навоза, шерсти-линьки и конского волоса) на общее количество рабочих дней.

4. УЧЕТ ЗАТРАТ В РАСТЕНИЕВОДСТВЕ

4.1 ОБЪЕКТЫ И СТАТЬИ УЧЕТА ЗАТРАТ В РАСТЕНИЕВОДСТВЕ

Задачами учета затрат на производство и выхода растениеводческой продукции являются

- осуществления контроля за выполнением плана производства, за ходом выполнения договоров с заготовительными организациями;
- экономное расходование средств;
- определение фактической себестоимости всех видов продукции;
- выявление резервов увеличения объемов производства;
- повышение качества продукции, снижение ее себестоимости.

В состав растениеводства включаются полеводство, овощеводство, луговоеводство, цветоводство, питомники по выращиванию плодово-ягодных, агрономелиоративных и других насаждений.

Объектами учета затрат в растениеводстве являются сельскохозяйственные культуры, группы однородных по технологии выращивания культур; виды работ незавершенного производства; затраты, подлежащие распределению; прочие объекты.

В качестве самостоятельных объектов учета затрат в растениеводстве выделяются:

- 1) амортизация и затраты на ремонт основных средств растениеводства, подлежащие распределению (зернохранилищ, овощехранилищ, картофелехранилищ).
- 2) расходы по орошению;
- 3) расходы по осушению;
- 4) расходы по силосованию;
- 5) расходы по сенажированию;
- 6) расходы по заготовке витаминно-травяной муки.

На отдельных аналитических счетах учитывают затраты в незавершенном производстве по растениеводству (под урожай будущих лет): посев озимых зерновых; подъем зяби; лущение стерни; внесение органических удобрений; внесение минеральных удобрений и т.д.

Затраты, связанные с производством продукции (работ, услуг), при планировании и в бухгалтерском учете группируются в соответствии с

Типовой номенклатурой **калькуляционных статей** производственных затрат в сельскохозяйственных организациях:

1. Материальные ресурсы, используемые в производстве (семена и посадочный материал, удобрения, средства защиты растений, нефтепродукты);
2. Оплата труда (все виды начисленной заработной платы, в том числе и натуральные выдачи, включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг работникам, непосредственно занятым в технологическом процессе соответствующего производства);
3. Отчисления на социальные нужды (обязательные отчисления в Фонд социальной защиты населения; отчисления по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний);
4. Содержание основных средств (амортизация, ремонт);
5. Работы и услуги (стоимость работ и услуг вспомогательных производств и сторонних организаций);
6. Расходы по страхованию имущества (страховые взносы по обязательному и добровольному страхованию имущества в соответствии с действующим законодательством);
7. Прочие затраты;
8. Общепроизводственных затраты;
9. Расходы денежных средств (налоги).

Полученную в течение года от урожая продукцию растениеводства оценивают по плановой себестоимости. Полученное зерно приходят в бункерной массе, то есть до очистки и сортировки. После очистки, сушки и сортировки зерна на току, потери, вызванные доработкой (неиспользованные мертвые отходы, усушка и т.д.), списываются.

4.2 ПЕРВИЧНАЯ И СВОДНАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ ПО УЧЕТУ ЗАТРАТ И ВЫХОДА ПРОДУКЦИИ РАСТЕНИЕВОДСТВА

Все записи в бухгалтерском учете о затратах и выходе продукции отрасли растениеводства осуществляются на основании данных различных первичных документов. Их можно сгруппировать в четыре группы по учету:

- а) затрат труда;
- б) предметов труда;
- в) средств труда;
- г) выхода готовой продукции.

В документах по учету **затрат труда** отражают произведенные в отрасли растениеводства трудовые затраты на выполнение конкретных

работ по возделыванию сельскохозяйственных культур. В этих же документах производится также начисление сумм заработной платы работникам растениеводства (учетные листы тракториста-машиниста, книжка бригадира, путевые листы трактора, путевые листа грузового автомобиля)

В документах по учету **затрат предметов труда** фиксируют расход в отрасли растениеводства различных материальных ценностей: семян, удобрений, ядохимикатов, гербицидов и др. предметов. Расход семян и посадочного материала на посев оформляют актами списания семян и посадочного материала; расход удобрений, ядохимикатов и гербицидов – актами об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений, ядохимикатов и гербицидов; мелкого инвентаря – актами на списание инвентаря и т.д. Данные первичных документов в конце месяца систематизируют в отчетах о движении продукции и материалов.

Документами по учету **затрат средств труда** являются: расчет амортизации основных средств на начало года; расчет амортизации по поступившим и выбывшим основным средствам; ведомость распределения амортизации основных средств отрасли животноводства.

Документы по учету **выхода продукции** отражают получение и оприходование продукции отрасли растениеводства. К ним относятся: реестр отправки зерна и другой продукции с поля, накопительная ведомость поступления от урожая сельскохозяйственной продукции, акт на сортировку и сушку продукции растениеводства, акт приема-передачи грубых и сочных кормов, акт на оприходование пастбищных кормов и др.

Итак, в отрасли растениеводства применяется большое количество самых разнообразных документов по учету затрат на производство и выхода продукции, которые при их обработке систематизируют по различным признакам: культурам, производственным подразделениям, материально-ответственным лицам, направлениям поступления и расходования продукции. Итоговые данные накопительных документов в конце месяца эти данные переносятся в регистры аналитического и синтетического учета.

4.3 ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ РАСТЕНИЕВОДСТВА

Объектами калькуляции себестоимости в растениеводстве является основная (сопряженная) продукция. Побочная продукция не калькулируется.

Себестоимость соломы, ботвы, стеблей кукурузы, капустного листа и другой побочной продукции определяется исходя из отнесенных на них

затрат по нормативам на уборку, прессование, транспортировку, скирдование и другие виды работ по заготовке побочной продукции.

Исчисление себестоимости продукции зерновых культур. Затраты на возделывание и уборку зерновых культур, включая расходы на послеуборочную сушку и очистку зерна составляют себестоимость полноценного зерна и используемых зерноотходов, полученных после доработки зерна. Общую сумму затрат (за вычетом стоимости соломы) распределяют на зерно и зерноотходы пропорционально их удельному весу в общей массе полученного зерна в пересчете на полноценное зерно.

Используемые зерноотходы переводят в полноценное зерно с учетом лабораторного анализа по процентному содержанию зерна.

Себестоимость 1 ц зерна и зерноотходов определяется путем деления распределенных затрат на соответствующую физическую массу зерна и зерноотходов после.

В специализированных семеноводческих хозяйствах общие затраты на выращивание и уборку зерновых культур распределяют между семенным зерном и зерновыми отходами в указанном выше порядке. Затем общая сумма затрат, приходящаяся на семенное зерно, распределяются между соответствующими репродукциями пропорционально их стоимости по ценам реализации.

Объектами исчисления себестоимости продукции льна-долгунца являются виды сопряженной продукции - семена и соломка. При калькуляции себестоимости продукции льна-долгунца производственные затраты на выращивание и уборку распределяют на семена и льносоломку пропорционально их стоимости по ценам реализации. Себестоимость 1 ц льносемян и льносоломки определяется делением исчисленных производственных затрат на физическую массу полученной продукции.

Фактическая себестоимость тресты льна-долгунца складывается из себестоимости льносоломки и затрат по переработке соломки в тресту (расстил, подъем тресты со стлища и др.).

Калькуляция себестоимости продукции конопли производится аналогично продукции льна-долгунца.

Себестоимость 1 ц корнеплодов сахарной и маточной свеклы исчисляют делением общей суммы затрат на ее возделывание и уборку урожая за вычетом стоимости использованной ботвы на физическую массу полученных корнеплодов. Стоимость ботвы определяется затратами на выполнение работ по ее заготовке.

Затраты на выращивание семян свеклы включая стоимость высадков и расходов связанных с уборкой, очисткой, сортировкой и сушкой семян составляют их себестоимость. Себестоимость 1 ц семян определяется

делением общей суммы затрат на физический вес в центнерах полученных семян после их сортировки и сушки.

Себестоимость табачного и махорочного сырья определяют исходя из общей суммы затрат на возделывание и уборку табака и махорки и полученной массы сырья путем распределения затрат на отдельные виды продукции пропорционально ее стоимости по ценам реализации.

Себестоимость продукции лекарственных и эфирномасличных культур полевого возделывания (валериана лекарственная, зверобой обыкновенный, мята перечная, герань эфиромасличная и т.д.), исчисляется путем распределения общей суммы затрат на возделывание культур и уборку урожая пропорционально стоимости отдельных видов продукции по ценам их реализации.

Исчисление себестоимости картофеля. Себестоимость 1ц картофеля исчисляют делением общей суммы затрат по его возделыванию и уборки за вычетом стоимости использованной ботвы на массу полученных клубней картофеля. Ботва оценивается по нормативным затратам на ее уборку.

В том случае, когда весь произведенный картофель сортируется, тогда необходимо калькулировать себестоимость стандартного и нестандартного картофеля.

Используемые отходы картофеля (мелкий, битый, с гнилью) оценивают по себестоимости кормовых корнеплодов или зеленой массы силосных культур с учетом кормового достоинства этих отходов. Их стоимость, а также стоимость использованной ботвы исключается из общей суммы затрат по выращиванию и сортировке картофеля. Оставшиеся затраты распределяются между стандартным и нестандартным картофелем пропорционально его стоимости по ценам реализации.

Объекты учета затрат в овощеводстве открытого грунта установлены с учетом объема производства продукции и специализации хозяйства. В специализированных овощеводческих хозяйствах учет затрат и исчисление себестоимости продукции производят отдельно по каждой культуре или группе однородных овощных культур, в неспециализированных хозяйствах - по основным овощным культурам или в целом по всей отрасли.

Себестоимость 1 ц овощей исчисляют делением затрат на возделывание культуры и уборку (без стоимости побочной продукции) на массу полученных овощей.

Если затраты учитывают по группе однородных овощных культур, себестоимость рассчитывается распределением общих затрат (без

стоимости побочной продукции) между продукцией отдельных овощных культур пропорционально ее стоимости по ценам реализации.

В овощеводстве закрытого грунта калькулируется себестоимость продукции по видам сооружений: зимним теплицам, весенним теплицам, парникам, утепленному грунту, пленочным укрытиям.

Себестоимость конкретных видов овощей закрытого грунта складывается из прямых затрат (стоимость израсходованных семян и посадочного материала) и общих (распределяемых) расходов по теплицам и другим сооружениям.

Указанные затраты распределяются в зимних и весенних теплицах, не пленочным укрытия и утепленному грунту без укрытий - пропорционально количеству квадратных метро-дней производства той или иной культуры. Количество метро-дней определяется умножением площади (в квадратных метрах), занятой под той или иной культурой, на количество дней вегетационного периода этой же культуры.

Аналогичные затраты в парниках распределяются пропорционально количеству рамо-дней пребывания культуры в парниках. Количество рамо-дней определяется умножением числа рам, занятых соответствующей культурой, на количество дней ее вегетационного периода.

Себестоимость 1ц продукции отдельных овощных культур определяется делением исчисленной суммы затрат по каждой овощной культуре на массу произведенной продукции.

Себестоимость 1ц отдельных видов бахчевых продовольственных культур (тыква, кабачки столовые) определяется делением всех затрат на их возделывания и уборку урожая на массу произведенной и оприходованной продукции. Себестоимость 1ц семян овощных и бахчевых культур исчисляется делением затрат на их возделывание, уборку, сушку и сортировку семян, за вычетом стоимости полученных отходов, на массу продукции. Отходы, используемые на корм скоту, оценивают по себестоимости кормовых корнеплодов или зеленой массы посевных культур с учетом их кормовой ценности.

Себестоимость корнеклубнеплодных и бахчевых культур, включая сахарную свеклу на корм скоту, их маточников и семенников исчисляют в таком же порядке, как и себестоимость продукции овощных культур, сахарной свеклы и бахчевых культур.

По кукурузе на силос и зеленый корм, а также другим силосным посевным культурам (подсолнечник, озимые), себестоимость 1 ц зеленой массы исчисляется делением затрат на выращивание культуры и уборку зеленой массы на массу произведенной продукции.

Однолетние травы. При использовании посевов однолетних трав, улучшенных и естественных сенокосов и пастбищ для получения одного вида продукции, затраты по ним полностью относят на ее себестоимость.

Затраты по возделыванию и уборке урожая сеяных однолетних трав при получении нескольких видов продукции, распределяют между отдельными видами продукции по следующим коэффициентам: сено – 1,0; семена однолетних трав – 9,0; солома – 0,1; зеленая масса – 0,25.

Затраты по выращиванию многолетних трав, приходящиеся на продукцию отчетного года, состоят из затрат прошлых лет и текущего года. Затраты прошлых лет (расходы на подготовку почвы к посеву, посев, уход за посевами, стоимость семян, гербицидов и ядохимикатов, удобрений и др.) распределяются по годам использования пропорционально числу лет эксплуатации посевов.

Затраты по выращиванию и уборке многолетних трав, распределяются между отдельными видами продукции по следующим коэффициентам: сено – 1,0; семена – 75,0; солома – 0,1; зеленая масса – 0,3.

При посеве многолетних трав подпокровной культурой и получения урожая трав в год посева общие затраты делят между покровной и подпокровными культурами пропорционально сбору продукции, исчисленному в центнерах кормовых единиц. Если урожай подпокровной культуры не получен, все затраты относятся на покровную культуру. Затраты по уходу за посевами трав после уборки покровной культуры полностью относятся на себестоимость продукции многолетних трав.

Себестоимость зеленой массы сеяных однолетних (многолетних) и луговых трав, скормленных на корм скоту, определяется суммой затрат на выращивание этих трав до уборки, приходящихся на площадь выпаса.

Затраты по улучшенным и естественным сенокосам и пастбищам, используемым для получения одного вида продукции, относят на ее себестоимость.

Если улучшенные сенокосы, культурные пастбища предназначены для получения нескольких видов продукции, то затраты по их содержанию распределяют между отдельными видами полученной продукции пропорционально ее сбору в кормовых единицах.

Себестоимость силоса и сенажа состоит из фактических затрат на производство зеленой массы, ее доставку, стоимости других компонентов используемых для силосования, расходов на содержание и эксплуатацию капитальных сооружений, используемых для закладки силоса, сенажа, а также расходов по силосованию, сенажированию. Массу готового силоса определяют за минусом угара не ранее чем через 20 дней и не позднее

чем через 30 дней после загрузки силосного сооружения, а массу сенажа определяют не ранее чем через 10-15 дней после его закладки в башни или траншеи.

Себестоимость витаминно-травяной муки складывается из стоимости зеленой массы и других компонентов, идущих в переработку, расходов по приготовлению, затариванию и транспортировке травяной муки в склад.

При калькуляции себестоимости продукции многолетних насаждений плодоносящего возраста в неспециализированных хозяйствах из учтенных затрат текущего года исключают стоимость черенков, усов, отводков, отпрысков, чубуков по ценам их реализации.

Себестоимость 1ц плодов и ягод определяют делением оставшейся суммы затрат на массу оприходованной продукции. При исчислении себестоимости продукции по отдельным ее видам и сортам необходимо распределить затраты пропорционально стоимости плодов и ягод по ценам реализации.

В специализированных садоводческих организациях себестоимость 1ц плодов или ягод исчисляют делением фактических затрат по видам или группам насаждений (за вычетом стоимости черенков, усов и отводков по цене их реализации) на массу произведенной продукции.

Себестоимость каждого вида продукции цветоводства открытого и защищенного грунта исчисляется путем распределения затрат на выращивание цветов пропорционально стоимости продукции по ценам реализации.