

РАЗДЕЛ 1. ОСНОВЫ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ТЕМА 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ ОРГАНИЗАЦИИ, ЕГО ПРЕДМЕТ И МЕТОД

1.1 Понятие о хозяйственном учете, его виды и взаимосвязь

1.2 Роль и задачи бухгалтерского учета, его нормативно-правовое регулирование

1.3 Предмет бухгалтерского учета и его объекты

1.4 Метод бухгалтерского учета и его основные элементы

1.1 Понятие о хозяйственном учете, его виды и взаимосвязь

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.

Вся информация о хозяйственной деятельности организации получается при помощи 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.

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, экономики страны. Показатели статистического учета представляются всеми видами измерителей: натуральными, трудовыми и денежными.

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 используются все три вида измерителей (натуральный, трудовой, денежный), но денежный – 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.

1.2 Роль и задачи бухгалтерского учета, его нормативно-правовое регулирование

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.

В целях достижения единообразия ведения учета и составления бухгалтерской отчетности, повышения достоверности и своевременности информации государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности осуществляется Президентом Республики Беларусь, Советом Министров Республики Беларусь, Национальным банком Республики Беларусь, Министерством финансов Республики Беларусь и иными

республиканскими органами государственного управления, осуществляющими регулирование и управление в определенной сфере экономической деятельности.

Основным нормативным актом, регулирующим правовые и методологические основы бухгалтерского учета, требования к составлению и представлению бухгалтерской (финансовой) отчетности является Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07.2013г. № 57-3.

1.3 Предмет бухгалтерского учета и его объекты

Предмет бухгалтерского учета – наличие и движение имущества организации, т.е. хозяйственные средства, собственный капитал и обязательства, а также хозяйственные операции, происходящие в процессе снабжения, производства и реализации продукции (работ, услуг).

Объектами бухгалтерского учета являются средства организации (активы), источники их формирования и хозяйственные операции, происходящие в процессе снабжения, производства, реализации.

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

Собственный капитал – активы организации за вычетом ее обязательств.

Обязательства – задолженность организации, возникшая в результате совершенных хозяйственных операций, погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала организации.

Хозяйственная операция – действие или событие, подлежащие отражению организацией в бухгалтерском учете и приводящие к изменению ее активов, обязательств, собственного капитала, доходов, 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. Денежные средства обмениваются на конкретные материальные ценности. С учетом денежных расходов по их приобретению формируется фактическая себестоимость производственных запасов.

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

1.4 Метод бухгалтерского учета и его основные элементы

Совокупность способов и приемов познания предмета бухгалтерского учета является методом бухгалтерского учета.

Метод бухгалтерского учета состоит из следующих взаимосвязанных элементов: документации и инвентаризации, оценки и калькуляции, счетов и двойной записи, баланса и отчетности.

Документация представляет собой способ первичной регистрации совершенных операций. Документы отражают содержание хозяйственных операций и их количественные и качественные показатели.

Инвентаризация – способ проверки фактического наличия имущества, обязательств путем сопоставления с данными бухгалтерского учета на определенную дату.

Оценка – это способ денежного выражения имущества (активов) и источников их формирования. Она позволяет получить обобщенные показатели об объектах бухгалтерского учета результатные путем перевода натуральных и трудовых измерителей в денежный.

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.

Счета бухгалтерского учета представляют способ группировки, текущего отражения и контроля имущества предприятия, источников его образования и хозяйственных процессов.

На счетах бухгалтерского учета хозяйственные операции отражаются способом двойной записи, сущность которой заключается в том, что каждая хозяйственная операция записывается дважды на двух разных взаимосвязанных счетах в равных суммах: по дебету одного счета и кредиту другого.

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.

Бухгалтерская отчетность – это система показателей учета, отраженных в форме определенных таблиц и характеризующих производственно-хозяйственное и финансовое положение организации за определенный период.

ТЕМА 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС КАК ЭЛЕМЕНТ МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1 Понятие, содержание и структура бухгалтерского баланса

2.2 Изменение статей баланса под влиянием хозяйственных операций

2.1 Понятие, содержание и структура бухгалтерского баланса

Бухгалтерским балансом называется способ отражения в денежной оценке на определенную дату активов организации по их функциональной роли в процессе производства в сопоставлении с источниками их формирования.

В основу бухгалтерского баланса положен прием балансового обобщения, суть которого в том, что 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.

Графически бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, состоящую из двух частей. В левой ее части показываются активы по их составу и размещению, а в правой –

по источникам их формирования. Левая часть называется активы, правая – собственный капитал и обязательства.

Итоги активов и собственного капитала с обязательствами баланса всегда должны быть равны между собой. Итог баланса называется валютой.

Элементом бухгалтерского баланса является статья, под которой понимают показатель (строку) баланса, характеризующий отдельный вид средств или источников их образования.

В бухгалтерском балансе активы и пассивы должны представляться отдельно в зависимости от срока обращения или погашения на краткосрочные и долгосрочные. Однородные статьи баланса объединяются в группы и разделы.

В настоящее время бухгалтерский баланс РБ содержит пять разделов.

Статьи активов сгруппированы в два раздела: I. «Долгосрочные активы» и II. «Краткосрочные активы», а в правой части баланса статьи сгруппированы в три раздела: III. «Собственный капитал», IV. «Долгосрочные обязательства» и V. «Краткосрочные обязательства».

В первом разделе активов баланса приводится стоимость основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке и строительных материалов, долгосрочных финансовых вложений, долгосрочной дебиторской задолженности, отложенных налоговых активов и других долгосрочных активов.

Во втором разделе баланса приводят информацию об остатках запасов (материалы, животные на выращивании и откорме, незавершенное производство, готовая продукция и товары), долгосрочных активов, предназначенных для реализации, расходов будущих периодов, налогов по приобретенным товарам, работам, услугам, краткосрочной дебиторской задолженности, краткосрочных финансовых вложениях, денежных средствах и их эквивалентах, прочих краткосрочных активах.

Краткосрочные активы оцениваются следующим образом: производственные запасы – по фактической себестоимости, включающей затраты на производство, приобретение, хранение, транспортировку, стоимость услуг товарных бирж, комиссионные вознаграждения и другие расходы; товары, предназначенные для реализации – по покупным ценам; готовая продукция – по фактической себестоимости производства; товары отгруженные.

В третьем разделе баланса приводится информация о величине собственного капитала организации: уставном, резервном, добавочном капитале, нераспределенной прибыли (непокрытом убытке), чистой прибыли (убытке) отчетного периода, целевом финансировании.

Уставный капитал отражается в балансе в пределах сумм, зарегистрированных в учредительных документах, как совокупность вкладов учредителей.

Финансовый результат отчетного периода отражается в бухгалтерском балансе как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

В четвертом и пятом разделах баланса «Долгосрочные обязательства» и «Краткосрочные обязательства» отражаются заемные (привлеченные) источники формирования средств организации: кредиты, займы, кредиторская задолженность, доходы будущих периодов, резервы предстоящих платежей и прочие обязательства.

2.2 Изменение статей баланса под влиянием хозяйственных операций

В зависимости от хозяйственной операции изменение статей баланса можно разделить на четыре типа балансовых изменений.

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

Пример. Отпущены со склада и израсходованы на производство сырье и материалы, стоимость которых составила 120 руб. В результате этой операции в организации уменьшится стоимость сырья и материалов на сумму 120 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.

Второй тип хозяйственных операций затрагивает только статьи источников в балансе, когда источники образования хозяйственных средств (активов) по одной статье увеличиваются, по другой – уменьшаются на ту же сумму, а валюта баланса не изменяется.

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

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

Пример. Организация получила в банке краткосрочный кредит на сумму 80000 руб. Деньги зачислены на расчетный счет. Эта операция, во-первых, повлечет за собой увеличение денежных средств на расчетном счете на сумму 80000 руб. и одновременно в обязательствах увеличится задолженность по краткосрочным кредитам. В результате совершения этой хозяйственной операции произойдет увеличение, как в активе, так и в обязательствах баланса.

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

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 обязательствах в сторону уменьшения итога баланса. Следовательно, равенство итогов актива и источников не нарушилось.

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

на _____ 20__ года

Активы	Код строки	На _____ 20__ года	На 31 декабря 20__ г.
1	2	3	4
I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ			
Основные средства	110		
Нематериальные активы	120		
Доходные вложения в материальные активы	130		
В том числе:			
инвестиционная недвижимость	131		
предметы финансовой аренды (лизинга)	132		
прочие доходные вложения в материальные активы	133		
Вложения в долгосрочные активы	140		
Долгосрочные финансовые вложения	150		
Отложенные налоговые активы	160		
Долгосрочная дебиторская задолженность	170		
Прочие долгосрочные активы	180		
ИТОГО по разделу I	190		

II. КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	210		
В том числе:			
материалы	211		
животные на выращивании и откорме	212		
незавершенное производство	213		
готовая продукция и товары	214		
товары отгруженные	215		
прочие запасы	216		
Долгосрочные активы, предназначенные для реализации	220		
Расходы будущих периодов	230		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам	240		
Краткосрочная дебиторская задолженность	250		
Краткосрочные финансовые вложения	260		
Денежные средства и их эквиваленты	270		
Прочие краткосрочные активы	280		
ИТОГО по разделу II	290		
БАЛАНС	300		

Собственный капитал и обязательства	Код строки	На _____ 20__ года	На 31 декабря 20__ г.
1	2	3	4
III. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ			
Уставный капитал	410		
Неоплаченная часть уставного капитала	420		
Собственные акции (доли в уставном капитале)	430		
Резервный капитал	440		
Добавочный капитал	450		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	460		
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	470		
Целевое финансирование	480		
ИТОГО по разделу III	490		
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Долгосрочные кредиты и займы	510		
Долгосрочные обязательства по лизинговым платежам	520		
Отложенные налоговые обязательства	530		
Доходы будущих периодов	540		
Резервы предстоящих платежей	550		
Прочие долгосрочные обязательства	560		
ИТОГО по разделу IV	590		
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Краткосрочные кредиты и займы	610		
Краткосрочная часть долгосрочных обязательств	620		
Краткосрочная кредиторская задолженность	630		
В том числе:			
поставщикам, подрядчикам, исполнителям	631		
по авансам полученным	632		
по налогам и сборам	633		
по социальному страхованию и обеспечению	634		
по оплате труда	635		
по лизинговым платежам	636		
собственнику имущества (учредителям, участникам)	637		
прочим кредиторам	638		
Обязательства, предназначенные для реализации	640		

Доходы будущих периодов	650		
Резервы предстоящих платежей	660		
Прочие краткосрочные обязательства	670		
ИТОГО по разделу V	690		
БАЛАНС	700		

ТЕМА 3. СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

3.1 Понятие о счетах бухгалтерского учета, их строение и правила записей на них

3.2 Сущность и значение двойной записи, корреспонденция счетов

3.3 Синтетические и аналитические счета, их взаимосвязь

3.4 Классификация счетов бухгалтерского учета

3.4 План счетов бухгалтерского учета

3.1 Понятие о счетах бухгалтерского учета, их строение и правила записей на них

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

Графически счета представляют собой таблицы, в которых делаются учетные записи. Записи на счетах ведутся в различных измерителях – натуральных, трудовых и денежных – в зависимости от характера учитываемых объектов, но денежный измеритель используется обязательно.

Счет представляет собой двустороннюю таблицу в виде буквы «Т» («Т-счет»). Счет делится на две части: левую и правую. Модель счета включает такие элементы, как название, номер, левая часть – дебет, правая часть – кредит:

Счет _____
(название)
Дебет _____ Кредит

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 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.

На активных счетах начальное сальдо записывается в дебет, а в пассивных – в кредит.

Активные счета предназначены для текущего учета за состоянием и изменением средств организации по их составу и размещению.

Схема активного счета

Дебет	Кредит
Начальный остаток (сальдо)	
Увеличение имущества (+) (Оборот по дебету)	Уменьшение имущества (-) (Оборот по кредиту)
Конечный остаток (сальдо)	

В активных счетах увеличение активов, приход и поступление отражают на дебете счетов. Уменьшение активов, расход и выбытие отражают на кредите счетов. В конце периода подсчитывают итоги оборотов по дебету и кредиту счетов. При подсчете оборотов по дебету счета начальный остаток не учитывается. Чтобы вывести остаток на конец отчетного периода по активному счету необходимо к начальному дебетовому остатку прибавить дебетовый оборот и вычесть кредитовый оборот. Конечный остаток по активному счету может быть либо дебетовым, либо равняться нулю.

Пассивные счета предназначены для текущего учета состояния и изменений источников средств организации, показываемых в правой части баланса.

Схема пассивного счета

Дебет	Кредит
	Начальный остаток (сальдо)
Уменьшение источников (-) (оборот по дебету)	Увеличение источников (+) (оборот по кредиту)
	Конечный остаток (сальдо)

В пассивных счетах данные для записи остатка берут из пассивной части баланса и записывают по кредиту счета. Увеличение источников средств, приход и поступление отражают по кредиту счета, уменьшение источников средств, расход и выбытие производят по дебету счета. В конце отчетного периода подсчитывают итоги оборотов по кредиту, а затем по дебету. При подсчете оборотов по кредиту счета начальный остаток не учитывается.

Чтобы вывести остаток по пассивному счету необходимо к начальному остатку кредитовому прибавить кредитовый оборот и вычесть оборот дебетовый. Сальдо в пассивных счетах может быть только кредитовым или равным нулю.

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

Они открываются на основании двух статей баланса: активной и пассивной. Активно-пассивные счета бывают двух видов: с односторонним сальдо (дебетовое или кредитовое) и двусторонним (дебетовое и кредитовое одновременно).

Схематически активно-пассивный счет имеет следующий вид:

Активно-пассивный счет

Дебет	Кредит
Остаток (сальдо) задолженность других организаций, учреждений и лиц	Остаток (сальдо) - задолженность организации другим организациям, учреждениям и лицам
Увеличение задолженности других организаций, учреждений и лиц (+) или уменьшение задолженности другим учреждениям, организациям и лицам (-) (Оборот по дебету)	Увеличение задолженности другим учреждениям, организациям и лицам (+) или уменьшение задолженности других учреждений, организаций и лиц (-) (Оборот по кредиту)
Конечный остаток (сальдо) - задолженность других организаций, учреждений и лиц	Конечный остаток (сальдо) - задолженность организации другим организациям, учреждениям и лицам

Таким образом, в течение месяца хозяйственные операции записывают на тот или иной счет, состояние которого они изменяют. В баланс же переносятся только начальные и конечные остатки по всем счетам имущества и обязательств.

3.2 Сущность и значение двойной записи, корреспонденция счетов

Двойная запись 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 при помощи двойной записи, называется корреспонденцией счетов, а счета – корреспондирующими.

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 – кредитуется.

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

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.

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

3.3 Синтетические и аналитические счета, их взаимосвязь

Счета бухгалтерского учета, отражающие наличие и движение имущества организации и источников его формирования в обобщенном виде, называются синтетические. Синтетический учет ведется только в стоимостном выражении. К таким счетам относятся счета «Материалы», «Касса», «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.

Синтетические и аналитические счета взаимосвязаны, так как однородная группа аналитических счетов объединяется в один синтетический счет. В этой связи существует определенное правило записи по синтетическим и аналитическим счетам, которое заключается в том, что если в синтетическом счете сальдо или обороты записываются по дебету, то и во всех его аналитических счетах сальдо или обороты отражаются также по дебету. Это правило относится и к записям по кредиту.

Остатки (сальдо) начальные и конечные по синтетическому счету должны быть равны суммам соответствующих остатков аналитических счетов.

Обороты по дебету и кредиту синтетического счета должны быть равны суммам записей по дебету и кредиту аналитических счетов данной группы счетов. Это равенство

обусловлено тем, что на аналитических счетах записываются те же операции и на ту же сторону, что и на синтетическом счете.

В практике бухгалтерского учета, кроме синтетических и аналитических счетов, применяются еще и субсчета, 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).

Каждый субсчет объединяет в себе несколько аналитических счетов, подробно отражающих движение каждого их вида. Например, Субсчет 3 «Топливо» синтетического счета 10 «Материалы», объединяет в себе аналитические счета по видам топлива: бензин А-76, дизельное топливо и т.д., т.е. каждый субсчет объединяет несколько аналитических счетов, которые детально отражают движение каждого вида материалов.

3.4 Классификация счетов бухгалтерского учета

В бухгалтерском учете применяется большое количество разнообразных счетов. Главными признаками, по которым они классифицируются, являются: экономическое содержание счета; назначение и структура счета.

Классификация счетов по экономическому содержанию показывает, что учитывается на счете, т.е. по какому конкретному объекту систематизируется на счете информация. Например, экономическим содержанием счета 10 «Материалы» являются материальные ценности, все хозяйственные операции по их движению.

Классификация счетов по назначению и структуре показывает, для получения каких показателей предназначены счета, как они строятся, т.е. каково содержание их дебета и кредита, характер отражаемых на них операций, остаток на счете и его отражение в балансе. Например, на счете 50 «Касса» по дебету отражаются операции по увеличению денежных средств в кассе, а остаток (сальдо) свидетельствует об их наличии в кассе, по кредиту показывается расход денег. Характер операций по дебету и кредиту определяет и структуру счета «Касса»: он является активным счетом.

По экономическому содержанию счета бухгалтерского учета подразделяются на три группы:

- счета для учета активов (имущества или хозяйственных средств);
- счета для учета источников формирования имущества (хозяйственных средств);
- счета для учета хозяйственных процессов.

Следовательно, счета по экономическому содержанию делятся на активные и пассивные.

На счетах учета активов в сфере производства отражаются счета по учету средств труда (например, счета – 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы») и предметов труда (10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме»).

На счетах учета активов в сфере обращения отражаются денежные средства, предметы обращения, средства в расчетах (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и прочие (в части дебиторов)).

Счета отвлеченных активов предназначены для учета и контроля за активами, не используемыми по тем или иным причинам в хозяйственном обороте. Это счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 63 «Резервы по сомнительным долгам», а также счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (в части дебетового сальдо – убытка).

На счетах учета источников образования активов отражается собственный и привлеченный капитал.

Счета учета хозяйственных процессов и результатов включают счета учета процессов заготовления, производства, реализации и результатов хозяйственных процессов.

Счета бухгалтерского учета по их назначению и структуре делятся на следующие группы:

- основные счета;
- регулирующие счета;
- операционные счета;
- забалансовые счета.

Основные счета предназначены для учета и контроля хозяйственных средств и источников их формирования. Они характеризуют имущественное состояние организации и ее изменение. Основные счета подразделяются на: инвентарные, неинвентарные, денежные, фондовые и расчетные. Они могут быть активными, пассивными и активно-пассивными.

Регулирующие счета открываются и ведутся в качестве дополнения к основным счетам, раскрывают их содержание. Регулирующие счета делятся на две группы – дополнительные и контрарные.

Операционные счета предназначены для учета хозяйственных процессов и выявления их результатов. Они подразделяются на распределительные, калькуляционные и сопоставляющие (финансово-результативные).

Все рассмотренные выше группы счетов используются для отражения активов, их источников и хозяйственных процессов, что прямо или косвенно представлено в балансе. Поэтому название этих счетов – балансовые счета.

В бухгалтерском учете применяются также забалансовые счета, остатки по которым не включены в баланс, а показываются за его итогом. Они используются для учета ценностей, не принадлежащих организации, но находящихся определенное время в ее распоряжении или на ее сохранности, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями. В частности, к этой группе относятся счета для учета: арендованных основных средств; товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение; материалов, принятых в переработку и других операций.

Особенностью забалансовых счетов является то, что учет операций на них ведется не двойной, а односторонней записью, т.е. только на дебете или только на кредите счета. Они не корреспондируют как между собой, так и с другими (балансовыми) счетами.

3.4 План счетов бухгалтерского учета

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 Министерством финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50.

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). А для забалансовых счетов – трехзначный. Аналитические счета в план не включаются.

План счетов включает 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.

ТЕМА 4. ОРГАНИЗАЦИЯ, РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

- 4.1 Учетная политика организации
- 4.2 Документация, ее сущность и значение. Организация документооборота
- 4.3 Инвентаризация и ее значение
- 4.4 Учетные регистры и их классификация
- 4.5 Формы бухгалтерского учета и принципы их построения

4.1 Учетная политика организации

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 июля 2013 г. № 57-3 учетная политика представляет собой совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета, принятая организацией. Организация самостоятельно формирует свою учетную политику и излагает ее в Положении об учетной политике, которое подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации. Учетная политика организации включает:

- применяемые организацией виды учетной оценки;
- план счетов бухгалтерского учета организации;
- разработанные организацией для применения формы первичных учетных документов;
- применяемую организацией форму бухгалтерского учета;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- иные способы организации и ведения бухгалтерского учета.

Методы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при составлении учетной политики, применяются последовательно от одного периода к другому, начиная с 1 января.

Изменения в учетную политику организации могут быть внесены в случае:

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

Изменения в учетной политике организации в целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета должны вводиться с начала отчетного года, быть обоснованны, подписаны главным бухгалтером и утверждены руководителем организации.

В учетной политике должны быть раскрыты методический и организационно-технический аспекты бухгалтерского учета.

В методическом аспекте раскрываются способы и методы ведения бухгалтерского учета имущества и обязательств с учетом законодательно выработанной методологии бухгалтерского учета:

- учет основных средств и нематериальных активов, порядок начисления амортизации по данным объектам;
- порядок оценки производственных запасов при приобретении и списании;
- порядок распределения и списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов;
- учет затрат на производство;
- порядок распределения расходов на реализацию;
- порядок признания доходов и расходов;
- формирование резервов;

- порядок и формы учета для целей налогообложения;
 - перечень лиц, ответственных за ведение регистров налогового учета;
- порядок применения раздельного учета в целях исчисления НДС.

Организационно-технический аспект представляет собой систему построения бухгалтерской службы, организации внутрихозяйственного учета, отчетности и контроля, а также технологию обработки учетной информации. Он определяет:

- степень самостоятельности и подчиненности бухгалтерии;
- применяемые формы бухгалтерского учета;
- рабочий план счетов;
- правила документооборота и технологии обработки учетной информации;
- перечень должностных лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов и ответственных за достоверность представленной в отчетах информации;
- виды деятельности, подлежащие отдельному учету;
- состав, сроки и адреса представления отчетности;
- порядок проведения инвентаризации.

4.2 Документация, ее сущность и значение. Организация документооборота

Первичный учетный документ – документ, на основании которого хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета. Документ подтверждает факт совершения хозяйственной операции, составляется 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, с помощью которой следят за рациональным использованием ресурсов организации, выявляют случаи бесхозяйственности и устанавливают виновных в этом лиц.

Бухгалтерские документы имеют и большое правовое значение, т.к. являются единственным подтверждением совершения хозяйственных операций и их законности. Они имеют доказательную силу при решении споров между организациями и лицами.

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.

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.

4.3 Инвентаризация и ее значение

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

В зависимости от признаков и причин различают виды инвентаризации.

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 материально-ответственным 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 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 РБ.

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

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

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

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

4.4 Учетные регистры и их классификация

Хозяйственные операции после их совершения должны быть отражены в бухгалтерском учете. Все данные, содержащиеся в первичных документах, следует сгруппировать в соответствии с их экономическим содержанием по счетам. Такая запись по счетам осуществляется в учетных регистрах. Учетные регистры представляют таблицы специальной формы, предназначенные для регистрации хозяйственных операций.

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

Регистры должны содержать название, период (начало и окончание) регистрации хозяйственных операций, фамилии, инициалы и подписи лиц, ответственных за его ведение.

Учетные регистры классифицируются по внешней форме, по назначению, по объему содержания.

По внешней форме они делятся на бухгалтерские книги, карточки, свободные листы и выходные формы

По назначению учетные регистры делятся на хронологические, систематические и комбинированные.

По объему содержания учетные регистры делятся на синтетические и аналитические.

4.5 Формы бухгалтерского учета и принципы их построения

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

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

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

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

При использовании мемориально-ордерной формы на каждый первичный документ или на группу однородных документов, т.е. на каждую хозяйственную операцию составляется мемориальный ордер, где указывается его номер, краткое содержание операций, дебет и кредит счетов, сумма операции. После составления они регистрируются в хронологическом порядке в журнале, где им присваивается постоянный порядковый номер. Документы, на основании которых составляется мемориальный ордер, прикрепляются к нему. Мемориальные ордера после их регистрации в регистрационном журнале используются для записи операций на синтетических счетах в Главной книге. Она имеет развернутую двухстороннюю форму. Для каждого синтетического счета в ней отводится отдельный разворот двух страниц. Данная форма учета рассчитана в основном на использование ручного труда и практически не приспособлена к автоматизации.

Журнально-ордерная форма учета в сельскохозяйственных организациях предполагает использование 17 журналов-ордеров, а также вспомогательных ведомостей, разработанных таблиц. Информация о совершенных операциях из первичных документов группируется в накопительной ведомости и после подсчета итоговых данных переносится в соответствующие журналы-ордера, или могут сразу же переноситься в журналы-ордера. В основу построения журналов-ордеров положен кредитовый признак в корреспонденции с дебетуемыми счетами.

Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в Главную книгу, которая используется для обобщения их данных, а также для взаимной проверки правильности записи по счетам и для составления баланса. Главная книга открывается на год.

Для каждого счета в Главной книге отводится отдельная таблица (страница), где записывают остатки на начало месяца, оборот по кредиту одной общей суммой из соответствующего журнала-ордера. Обороты по дебету собираются из различных журналов-ордеров, т.е. Главная книга ведется по дебетовому признаку. Сумма всех дебетовых и кредитовых оборотов и сальдо по дебету и кредиту счетов должны быть равны в Главной книге.

Автоматизированная форма учета основывается на применении и использовании ПЭВМ и создании автоматизированных рабочих мест (АРМ) непосредственно в бухгалтерии, что позволяет автоматизировать обработку учетных данных от их ввода до формирования выходных форм. При этом ввод данных производится однократно, а использование – многократно в разрезе различных уровней пользования.

Все используемые в настоящее время программные продукты («1С: Предприятие», ТПК «Нива-СХП» и др.) могут отличаться формами выходных документов и приемами ввода первичных данных.

Упрощенная форма бухгалтерского учета применяется в организациях малого бизнеса. При использовании данной формы из 62 синтетических счетов действующего Плана счетов применяются 20-25 счетов, а все хозяйственные операции регистрируют в Книге учета хозяйственных операций по форме К-1. Книга учета хозяйственных операций является регистром синтетического и аналитического учета.

В организациях производственной сферы дополнительно рекомендуется использовать Кассовую книгу и 9 ведомостей:

- Ведомость учета основных средств, начисления амортизации по ним – форма № В-1;
- Ведомость учета производственных запасов и готовой продукции – форма № В-2;
- Ведомость учета затрат на производство – форма № В-3;
- Ведомость учета денежных средств и фондов – форма № В-4;
- Ведомость учета расчетов и прочих операций – форма № В-5;
- Ведомость учета реализации – форма № В-6;
- Ведомость учета расчетов с поставщиками – форма № В-7;
- Ведомость учета заработной платы – № В-8;
- Ведомость (шахматная) – форма № В-9.

Итоговые данные по счетам в Книге учета хозяйственных операций являются основанием для составления оборотного баланса (оборотной ведомости по счетам).

ТЕМА 5. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

5.1 Учет кассовых операций

5.2 Учет денежных средств на счетах в банке и в пути

5.3 Учет финансовых вложений

5.1 Учет кассовых операций

Поступление денег в кассу и выдача их из кассы оформляются приходным и расходным кассовыми ордерами. Выдача наличных денег из касс может также осуществляться по платежной ведомости. Все операции по поступлению и расходованию денежных средств кассир записывает в Кассовую книгу.

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.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
50	51, 52, 55	Поступили денежные средства со счетов в банке
50	90, 91	Поступила выручка от реализации продукции, основных средств
50	71	Возвращены в кассу неиспользованные подотчетные суммы
50	73	Погашена задолженность по займам, материальному ущербу
50	76	Погашена задолженность по квартплате, коммунальным услугам и другой дебиторской задолженности
50	75	Денежных средств внесены учредителями в качестве вклада в уставный капитал организации
51, 52	50	Сумма наличных средств сдана в банк
70	50	Выплачена из кассы заработная плата
73	50	Выдан займ работникам наличными деньгами
75	50	Выплачены дивиденды
76	50	Произведена оплата по исполнительным листам
50	90	Оприходованы излишки денежных средств по результатам инвентаризации
94	50	Отражена сумма недостачи денежных средств по итогам инвентаризации

Если организация осуществляет операции с наличной иностранной валютой, то должен быть открыт к счету 50 отдельный субсчет «Валютная касса». Для синтетического и аналитического учета кассовых операций предназначен журнал-ордер ф. 1-АПК

5.2 Учет денежных средств на счетах в банке и в пути

Для открытия текущих (расчетных) счетов юридические лица, индивидуальные предприниматели представляют 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.

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 (платежное поручение, объявление на взнос наличными) или с их согласия (оплата платежных требований поставщиков и подрядчиков).

Ежедневно или в дни движения денежных средств на счетах банк выдает организации выписки о состоянии ее 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.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
51	62	Поступили денежные средства от покупателей за реализованную продукцию
51	50	Сданы наличные деньги из кассы организации
51	76	Погашена дебиторская задолженность
51	68	Возвращена сумма излишне перечисленных налогов
51	69	Возвращена сумма излишне перечисленных платежей в ФСЗН
51	75	Поступили вклады учредителей
51	91	Отражена сумма прочих доходов
51	66, 67	Поступила сумма кредитов банка и займов
66, 67	51	Погашены кредиты и займы
68, 69	51	Перечислены причитающиеся налоги и сборы, платежи в ФСЗН
73	51	Предоставлен работникам займ
50	51	Получены наличные деньги в кассу организации
60	51	Оплачены счета поставщиков
70	51	Перечислена заработная плата на текущие счета работников
75	51	Перечислены доходы учредителям и дивиденды держателям акций
90	51	Уплачены штрафные санкции по текущей деятельности

Для синтетического и аналитического учета операций по расчетному счету предназначен журнал-ордер ф. № 2-АПК. Он заполняется на основании выписок банка и содержит кредитовые и дебетовые обороты по счету 51. Ведется журнал-ордер в течение месяца, итоги по кредиту счета переносятся в Главную книгу.

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.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
52	62	Поступила валютная выручка на валютный счет от покупателей
52	57	Зачислена стоимость приобретенной валюты на дату ее зачисления
57	52	Списаны валютные денежные средства для продажи
90	57	Списана проданная валюта
51	90	Зачислен на расчетный счет рублевый эквивалент от продажи валюты
90	51	Отражено комиссионное вознаграждение банку
52 91	91 52	Отражена курсовая разница, возникающая между курсами на дату поступления и списания валютных средств (положительная, отрицательная)
52	66,67	Зачислены кредиты и займы в иностранной валюте
52	75	Получена иностранная валюта в качестве вноса в уставный капитал организации
60	52	Осуществлены расчеты с поставщиками
71	52	Выдана иностранная валюта подотчетным лицам
50	52	Получена иностранная валюта в кассу организации
66, 67	52	Перечислена задолженность по кредитам в иностранной валюте
75	52	Выплачены дивиденды в иностранной валюте

Регистром синтетического учета по счету 52 является журнал-ордер ф. № 2-АПК, записи в котором производят по видам валют, на основании выписок банка.

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.

К данному счету могут быть открыты субсчета:

55-1 «Депозитные счета»;

55-2 «Счета в драгоценных металлах»;

55-3 «Специальный счет денежных средств целевого финансирования».

Субсчет 55-1 «Депозитные счета» используется организацией для учета денежных средств, размещенных в банковских вкладах.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
55-1	51, 52	Зачислены денежные средства на депозитный счет в официальной денежной единице Республики Беларусь, в иностранной валюте
51, 52, 55-1	91	Зачислены проценты, в зависимости от условий договора
55-1 91	91 55-1	Отражена курсовая разница (положительная, отрицательная) по депозитному счету в иностранной валюте
51, 52	55-1	Возвращены денежные средства на расчетный счет, валютный счет

Аналитический учет ведут по каждому депозитному счету.

Субсчет 55-2 «Счета в драгоценных металлах» предназначен для учета и наличия драгоценных металлов и (или) драгоценных камней на счетах в банках.

Аналитический учет драгоценных металлов осуществляется в двойной оценке по каждому наименованию драгоценного металла: в стоимостной оценке в белорусских рублях и в единицах массы.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
60	51, 52	Перечислены рублевые (валютные) средства на покупку безналичных драгоценных металлов
55-2	60	Отражено поступление безналичных драгоценных металлов на обезличенный металлический счет
55-2	76	На сумму процентов, выплаченных в виде драгоценных металлов

Субсчет 55-3 «Специальный счет денежных средств целевого финансирования» используется при наличии в организации обособленно хранящихся денежных средств целевого назначения.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
55-3	98	Поступление средств целевого финансирования
50	55-3	Получение наличных денег в кассу со специального счета
60	55-3	Средства целевого финансирования перечислены в погашение задолженности поставщикам, подрядчикам
98	55	Возврат финансовой помощи организациями на сумму, отраженную в предыдущих отчетных периодах в составе доходов будущих периодов

Для синтетического учета операций по счету 55 «Специальные счета в банке» предназначен журнал-ордер ф. № 3-АПК.

5.3 Учет финансовых вложений

Счет 58 «Краткосрочные финансовые вложения» предназначен для отражения в учете операций по приобретению, реализации и прочему выбытию вложений в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если срок их погашения не превышает 12 месяцев), а также предоставленных организацией другим организациям займов (на срок менее 12 месяцев).

К счету 58 «Краткосрочные финансовые вложения» могут быть открыты следующие субсчета:

58-1 «Краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги»;

58-2 «Предоставленные краткосрочные займы».

Приобретение ценной бумаги по справедливой стоимости в учете отражается:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
58-1	76	Оприходованы ценные бумаги по покупной стоимости
76	51	Произведена оплата стоимости приобретенных акций
76	91 (90)	Начислен ожидаемый процентный (дисконтный) доход
51	76	Получение процентных доходов
58-1 или 91 (90)	91 (90) или 58-1	Переоценка ценной бумаги в связи с увеличением или уменьшением справедливой стоимости

Выбытие ценных бумаг, в т.ч. в результате продажи или выкупа эмитентом, отражается:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
51,52	90-7, 91	На сумму полученного при выбытии процента (дохода)
50,52	90-7, 91	На цену продажи за вычетом полученного при выбытии ценной бумаги процентного (дисконтного) дохода
90-10, 91	58-1	Списана балансовая стоимость к моменту реализации ценной бумаги
90-10, 91	20,26	Списаны затраты и услуги по реализации (брокеров, депозитария и др.)
90, 91	99	На сумму финансового результата от реализации (прибыль)
99	90, 91	На сумму финансового результата от реализации (убыток)

Доход от реализации и прочего выбытия ценных бумаг, приобретенных с целью получения инвестиционного дохода, отражается по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Финансовые вложения в виде предоставленных займов учитываются на субсчете 58-2 «Предоставленные краткосрочные займы». На данном субсчете учитывается движение предоставленных организацией юридическим и физическим лицам, кроме работников организации, денежных средств и иных займов.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
58-2	51,52	Предоставлен краткосрочный займ денежными средствами с расчетного или валютного счета
51	58-2	Возвращен краткосрочный займ
76	91	Начислены проценты по предоставленному займу
51	76	Проценты по краткосрочному займу зачислены на расчетный счет

Аналитический учет по счету 58 ведется по видам краткосрочных финансовых вложений и организациям, которым предоставлены эти вложения. Займы, обеспеченные векселями, учитываются на субсчете 58-3 обособленно.

Счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения» предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если срок их погашения превышает 12 месяцев), уставные фонды других организаций, а также предоставленных другим организациям займов (на срок более 12 месяцев), вкладов участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества.

К счету 06 «Долгосрочные финансовые вложения» могут быть открыты субсчета:

06-1 «Долгосрочные финансовые вложения в ценные бумаги»;

06-2 «Предоставленные долгосрочные займы»;

06-3 «Вклады по договору о совместной деятельности».

Долгосрочные финансовые вложения, осуществленные организацией, отражаются по дебету счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других счетов.

При реализации (погашении) ценных бумаг, учитываемых на счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения», их стоимость отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения».

Предоставление другим организациям долгосрочных займов отражается по дебету счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и кредиту счета 51 «Расчетные счета» и других счетов. Погашение долгосрочных займов отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» и других счетов и кредиту счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения».

Аналитический учет по счету 58 «Финансовые вложения» и по счету 06 «Долгосрочные финансовые вложения» ведется по видам финансовых вложений.

Регистрами синтетического и аналитического учета являются журнал-ордер № 3-АПК и ведомость 25-АПК.

ТЕМА 6. УЧЕТ РАСЧЕТОВ

6.1 Учет расчетов с поставщиками и покупателями

6.2 Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам

6.3 Учет расчетов по кредитам и займам

6.4 Учет расчетов с подотчетными лицами

6.5 Учет расчетов с персоналом по прочим операциям и учредителями

6.6 Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

6.1 Учет расчетов с поставщиками и покупателями

Большинство расчетов осуществляется в безналичной форме при помощи следующих форм безналичных расчетов:

- а) расчеты платежными поручениями;
- б) расчеты по инкассо (платежными требованиями);
- в) расчеты по аккредитиву.

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» предназначен для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками, исполнителями за приобретенное имущество, выполненные работы, оказанные услуги и др.

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по отношению к балансу пассивный. По кредиту счета отражается задолженность организации на сумму фактически поступивших товарно-материальных ценностей, принятых работ, суммы налога на добавленную стоимость. По дебету счета отражаются уплаченные поставщикам и подрядчикам суммы.

Записи по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» производятся согласно расчетным документам поставщика (товарным накладным или товарно-транспортным накладным).

Расчеты с поставщиками и подрядчиками отражаются:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
07, 08, 10, 11, 41	60	На стоимость принимаемых к учету запасов и долгосрочных активов
20, 23, 26, 44	60	На стоимость выполненных работ, оказанных услуг
18	60	На сумму НДС по приобретенным ТМЦ, работам и услугам, указанную в сопроводительных документах
60	51, 52, 55, 66, 67	На сумму погашения задолженности поставщикам
60	62, 76	Зачет взаимных требований
60	51, 52	На сумму выданных авансов
60	90-7	Списана не востребовавшая поставщиками (подрядчиками) задолженность по истечении срока исковой давности

Аналитический учет ведется отдельно по каждому поставщику и подрядчику.

Для синтетического и аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками предназначен журнал-ордер ф. 6-АПК.

Для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками предназначен активный счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». По дебету счета отражается возникшая дебиторская задолженность, по кредиту ее погашение, суммы полученных авансов и предварительной оплаты.

На отражение операций составляются следующие корреспонденции счетов:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
62	90-1	Отражена сумма причитающейся от заготовительных организаций выручки за реализованную продукцию, включая НДС (в оценке по закупочным ценам), от прочих покупателей по договорным ценам
62	91-1	Отражена сумма выручки от реализации основных средств и нематериальных активов
51, 52, 55	62	Поступила выручка на счета организации

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведется по каждому предъявленному покупателями документу (товарно-транспортной накладной, приемной квитанции) и по каждому покупателю и заказчику, по каждому выданному авансу в Ведомости аналитического учета расчетов (ф. № 38-АПК). Синтетический учет ведется в журнале-ордере ф. № 11-АПК.

6.2 Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам

Для обобщения информации по учету расчетов по налогам и сборам предназначен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Счет пассивный. По дебету счета отражаются перечисленные в бюджет платежи, по кредиту – причитающиеся к уплате в бюджет суммы налогов, сборов и иных платежей. К счету открываются следующие субсчета:

68-1 «Расчеты по налогам и сборам, относимым на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

68-2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

68-3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемые из прибыли (дохода)»;

68-4 «Расчеты по подоходному налогу»;

68-5 «Расчеты по прочим платежам в бюджет».

На субсчете 68-1 «Расчеты по налогам и сборам, относимым на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг» учитываются расчеты по платежам за землю (земельный налог), за пользование природными ресурсами (экологический налог), налог на недвижимость.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
20, 23, 25, 26, 44	68-1	Начислен земельный, экологический налог, налог на добычу (изъятие) природных ресурсов, налог на недвижимость
90-10	68-1	Начислен налог на добычу (изъятие) природных ресурсов сверх установленных лимитов
91	68-1	Начислен налог на недвижимость по объектам сверхнормативного незавершенного строительства

На субсчете 68-2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» отражаются расчеты по налогу на добавленную стоимость, акцизам, единому налогу для производителей сельскохозяйственной продукции.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
90-2, 91-2	68-2	Начислен НДС по реализованной продукции, долгосрочным активам
18	60	Отражен НДС по приобретенным ценностям, выполненным работам, услугам
68-2	18	Отражена сумма зачета НДС
90-3, 91-3	68-2	Начислен акциз, единый налог

На субсчете 68-3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)» учитываются расчеты по налогу на прибыль.

Налог на прибыль уплачивается от суммы валовой прибыли от реализации товаров (работ, услуг), основных средств, нематериальных активов и доходов от прочих операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
99	68-3	Начислен налог на прибыль
68-3	51	Перечислены в бюджет суммы налогов

На субсчете 68-4 «Расчеты по подоходному налогу» учитываются расчеты по подоходному налогу с физических лиц. Подоходный налог удерживается, ежемесячно с суммы дохода по утвержденной ставке 13%.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
70	68-4	Удержан подоходный налог из доходов работника
68-4	51	Налог перечислен в бюджет с расчетного счета

На субсчете 68-5 «Расчеты по прочим платежам в бюджет» учитываются местные сборы и отчисления.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
90-8	68-5	Начислены местные налоги, пени штрафы по платежам в бюджет
66, 67	68	На сумму НДС, исчисленную заемщиком при возврате товаров заимодавцу по договору займа в виде вещей
68	67, 66	Получение и использование налогового кредита с единовременной или поэтапной уплатой сумм налогов в период действия этого кредита
91-4	68	Начислены проценты за пользование налоговым кредитом
06, 58	68	На сумму НДС, исчисленную заимодавцем при передаче товаров заемщику по договору займа в виде вещей
68	51	Погашена задолженность по налогам путем перечисления денежных средств с расчетного счета

Аналитический учет расчетов по налогам и сборам ведется по каждому виду платежей в Ведомости аналитического учета расчетов по налогу на добавленную стоимость ф. №32-АПК, Ведомости аналитического учета расчетов по налогам и сборам кроме НДС ф. №37-АПК. Синтетический учет расчетов по налогам и сборам ведется в журнале-ордере ф. №8-АПК.

6.3 Учет расчетов по кредитам и займам

Для учета расчетов по кредитам банка предназначены счета: 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»; 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

К счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» предусмотрены субсчета:

66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам»;

66-2 «Расчеты по краткосрочным займам»;

66-3 «Расчеты по процентам по краткосрочным кредитам и займам».

К счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» открываются субсчета:

67-1 Расчеты по долгосрочным кредитам»;

67-2 «Расчеты по долгосрочным займам»;

67-3 «Расчеты по процентам по долгосрочным кредитам и займам».

На субсчетах 66-1 и 67-1 учитывается наличие и движение, соответственно, краткосрочных и долгосрочных кредитов, в том числе налоговых кредитов.

Рассмотрим основные корреспонденции счетов по счету 66-1 и 67-1.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
51, 52, 55	66-1, 67-1	Отражено получение кредитных средств на расчетный, валютный и специальный счета кредитополучателя
60, 76		Перечислены кредитные средства поставщикам и другим организациям для расчетов за товары (работы, услуги)
50	51	Получены наличные денежные средства на цели, установленные кредитным договором (на выплату заработной платы или закупку у физических лиц сельскохозяйственной продукции или другой продукции, приобретение которой за наличный расчет разрешается законодательством Республики Беларусь)
67	66	Переоформление полученных долгосрочных кредитов в краткосрочные кредиты
66-1, 67-1	51, 52	Погашение кредита денежными средствами с расчетного или валютного счетов кредитополучателя
68	66, 67	Получение налогового кредита с единовременной или поэтапной уплатой сумм налогов
66	51	На сумму погашенного налогового кредита

Для учета расчетов по полученным займам используются субсчета:

66-2 «Расчеты по краткосрочным займам»;

67-2 «Расчеты по долгосрочным займам».

Порядок выдачи и возврата займа регулируется Гражданским Кодексом Республики Беларусь. Основное условие договора займа – это равное количество передаваемых и возвращаемых вещей и идентичность их характерных отличительных признаков.

Займы могут быть денежными и товарными.

В бухгалтерском учете операции по движению займа отражаются:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
51, 52, 60	66-2, 67-2	Отражено получения денежного займа
07, 10, 43	66-2, 67-2	Отражено получения товарного займа
66-2, 67-2	51, 52	Отражается погашение обязательств по договору займа денежными средствами
66-2, 67-2	10, 07, 43	Отражается погашение обязательств товарного займа

Кредиты и займы предоставляются на условиях платности, что предусматривается в договоре в виде процентов. Размер и порядок уплаты процентов за пользование кредитами определяются кредитным договором, займами – договором займа.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
08, 91-4	67-3	Отражены проценты, начисленные по кредитам и займам, полученным на осуществление вложений в долгосрочные активы (в соответствии с учетной политикой)
91-4	66-3 67-3	Отражены начисленные проценты по срочным и просроченным кредитам и займам

Аналитический учет кредитов и займов ведется по видам кредитов и займов, кредитным организациям и другим займодавцам.

Синтетический учет ведется в журнале-ордере ф. №4-АПК, который открывается на месяц. Аналитический учет осуществляется в Ведомости аналитического учета расчетов по кредитам и займам ф. № 26-АПК.

6.4 Учет расчетов с подотчетными лицами

В процессе хозяйственной деятельности возникает необходимость выдачи наличных денег под отчет работникам организации на хозяйственные и другие цели. Работники, получившие эти суммы, считаются подотчетными лицами.

Выдача денежных средств производится из кассы организации по расходным кассовым ордерам или платежным ведомостям.

Основным видом операций по подотчетным суммам является оплата расходов, связанных со служебными командировками, которые осуществляются в соответствии с действующим законодательством.

Направление работников в служебную командировку оформляется в организации приказом с выдачей командировочного удостоверения по установочной форме.

Регистрация работников, выбывающих в служебную командировку, ведется в специальных журналах по установленной форме.

Командированному работнику возмещаются расходы:

- по проезду транспортом общего пользования (кроме такси) к месту служебной командировки и обратно к месту постоянной работы в размере стоимости представленных подлинных проездных документов.

- по найму жилого помещения (исключая время нахождения в пути) в размере стоимости представленных подлинных документов (счетов, квитанций и других документов).

Подотчетное лицо отчитывается за произведенные расходы путем представления авансового отчета и возвращает в кассу организации неиспользованные подотчетные суммы.

К авансовому отчету должны быть приложены следующие документы:

- командировочное удостоверение с заверенными отметками о дне прибытия и дне выбытия из места командирования. Если работник командирован в разные населенные пункты, отметки о дне прибытия и дне выбытия делаются в каждом пункте. Отметки о прибытии и выбытии заверяются печатью (штампом) с наименованием организации, в которую был командирован работник;
- проездные документы, подтверждающие фактические расходы по проезду к месту командировки и обратно;
- оплаченные счета, квитанции или другие документы, подтверждающие фактические расходы по найму жилого помещения и иные расходы;
- отчет о проделанной работе (по требованию нанимателя).

Для отражения операций по расчетам с подотчетными лицами применяется счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами». По дебету счета отражаются суммы, выданные под отчет, а по кредиту – списание подотчетных сумм.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
71	50	Выданы из кассы денежные средства
71	90-1	Отражена задолженность подотчетных лиц на сумму выручки за реализованную на рынке продукцию
71	50, 51	Возмещена сумма перерасхода по авансовому отчету, возмещены расходы, осуществленные за счет личных средств работника
26, 25, 23, 08 и др.	71	Списаны израсходованные подотчетным лицом суммы на затраты производства
10, 18	71	Оприходованы материалы и отражен НДС по приобретенным подотчетным лицом ценностям
50	71	Возвращены в кассу неиспользованные суммы аванса

Для учета расчетов с подотчетными лицами предназначен журнал-ордер ф. №7-АПК. Аналитический учет расчетов с подотчетными лицами ведется в разрезе каждого работника в отдельности. Основанием для записей являются авансовые отчеты, отчеты кассира.

6.5 Учет расчетов с персоналом по прочим операциям и учредителями

Информация о расчетах с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и с подотчетными лицами, обобщается на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

К счету могут быть открыты субсчета:

73-1 «Расчеты по предоставленным займам»;

73-2 «Расчеты по возмещению ущерба».

Субсчет 73-1 предназначен для обобщения информации по расчетам с работниками организации по предоставленным займам на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение и строительство садовых домиков, благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
73-1	51, 50	На сумму предоставленного займа в виде денежных средств
73-1	91	Начислены проценты за пользование предоставленным займом
50	73-1	Возврат займа и процентов в кассу организации
70	73-1	Удержание сумм займа и процентов из заработной платы

На субсчете 73-2 учитываются расчеты по возмещению материального ущерба материально ответственными лицами по выявленным недостаткам, хищениям, потерям от порчи ценностей и другим видам ущерба.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
73-2	94	Отнесена сумма недостачи денежных средств в кассе, учетная стоимость недостающих ценностей на виновное лицо
73-2	90-7, 91-1	Отражена разница между взыскиваемой стоимостью недостающих ценностей и учетной стоимостью
50	73-2	Отражена сумма недостачи, внесенная в кассу
70	73-2	Сумма ущерба удержана из заработной платы

Аналитический учет по счету 73 ведется в Ведомости аналитического учета расчетов ф. №38-АПК в разрезе субсчетов по каждому работнику. Синтетический учет ведется в Журнале-ордере ф. №9-АПК.

Для обобщения информации о всех видах расчетов с учредителями организации применяется счет 75 «Расчеты с учредителями», к которому могут быть открыты субсчета:

75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»;

75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов».

Субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» предназначен для учета расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал организации. Учредители в качестве вкладов могут вносить основные средства, товарно-материальные ценности, нематериальные активы, денежные средства и другие ценности.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
75-1	80	Отражена сумма задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал
51, 52, 50	75-1	Отражена сумма вкладов учредителей в виде денежных средств
01, 10, 11, 41, 07, 08 и др.	75-1	Отражена сумма вкладов учредителей в виде неденежного вклада

Субсчет 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов» предназначен для отражения операций по выплате учредителям доходов, а также для учета расчетов по распределению нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) между участниками договора о совместной деятельности.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
84	75-2	Начислены доходы учредителям от участия в организации
84	70	Начислены доходы учредителям, являющимся работниками организации
70, 75-2	68-4	Удержан подоходный налог с суммы начисленных дивидендов
75-2, 70	50, 51	Выплачены доходы учредителям
75-2	90	Выплачены доходы учредителям в виде производимой продукции

Аналитический учет ведется по каждому участнику, учредителю на основании учредительных документов, платежных документов в Ведомости аналитического учета расчетов ф. № 38-АПК, а синтетический учет – в Журнале-ордере ф. № 9-АПК.

6.6 Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Для обобщения информации о расчетах с разными дебиторами и кредиторами предназначен счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». К счету могут быть открыты субсчета:

76-1 «Расчеты по исполнительным документам»;

76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;

76-3 «Расчеты по претензиям»;

76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;

76-5 «Расчеты по депонированным суммам»;

76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»;

76-7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой».

На субсчете 76-1 «Расчеты по исполнительным документам» учитываются расчеты по удержанным из оплаты труда работников суммам на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
70	76-1	Отражена сумма удержаний из заработной платы работников по исполнительным документам
76-1	50,51	Перечислены удержанные суммы в зависимости от форм вручения получателю

Аналитический учет расчетов по исполнительным документам ведется по каждому ответчику в Ведомости аналитического учета расчетов по исполнительным документам ф. № 39-АПК. Итоговые данные ведомости служат основанием для записей в Журнал-ордер ф. № 9-АПК.

Субсчет 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» предназначен для расчетов по страхованию имущества и персонала организации.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
23	76-2	Страховые взносы по страхованию гражданской ответственности владельцев транспортных средств включены в затраты по содержанию автомобилей
76-2	51	Перечислены взносы по страхованию гражданской ответственности владельцев транспортных средств
20, 23, 25, 26 и др.	76-2	Начислены суммы страховых взносов по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
76-2	70	Начислено пособие по временной нетрудоспособности в результате несчастного случая на производстве
76-2	20-1, 11, 01-3	Отражена сумма ущерба от гибели посевов, животных, основных средств
51	76-2	Отражена сумма поступившего страхового возмещения
90, 91	76-2	Списывается сумма некомпенсируемых потерь от страхового случая
91	76-2	Начислены страховые платежи по добровольным видам страхования
76-2	51	Перечислены страховые взносы

Субсчет 76-3 «Расчеты по претензиям» предназначен для учета расчетов по претензиям: к поставщикам и подрядчикам; к учреждениям банков по суммам, ошибочно списанным; по штрафам, пени, неустойкам за несоблюдение договорных обязательств.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
76-3	60	Отражена сумма претензий поставщикам, подрядчикам, транспортным организациям за недостачу, выявленную при приемке грузов
76-3	07, 08, 10, 11, 41	Отражена сумма претензий к поставщикам, подрядчикам, транспортным организациям по несоответствию цен, обусловленных договорами, при выявлении арифметических ошибок после принятия ценностей к учету
76-3	51, 52, 55	Отражена сумма претензий банку за ошибочно списанные суммы со счетов организации
76-3	90-7	Отражены суммы штрафов, пени, неустоек за несоблюдение поставщиками и подрядчиками договорных обязательств в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом
51, 52, 55	76-3	Поступила сумма удовлетворения претензии в денежном выражении
10, 07, 41 и др.	76-3	Поступила сумма удовлетворения претензии в виде допоставки ценностей
18	76-3	Отражена сумма НДС по допоставленным ценностям
94	76-3	Отражена сумма претензии при отказе суда во взыскании

Субсчет 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» предназначен для учета сумм, причитающихся организации в виде дивидендов и других доходов.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
76-4	91	Отражена сумма дохода (дивидендов) подлежащего к получению
51, 52	76-4	Отражена сумма получения доходов в виде денежных средств
10, 41, 43	76-4	Отражена сумма получения доходов в виде имущества

На субсчете 75-5 «Расчеты по депонированным суммам» ведется учет депонированных сумм оплаты труда, стипендий, пособий. Полученные из банка, но не выплаченные в установленный срок денежные средства депонируются организацией и возвращаются в банк, который выдает их по первому требованию.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
70	76-5	Отражена сумма депонированной заработной платы, стипендий, пособий
76-5	50	Отражена сумма выплаченных депонированных средств
76-5	90-7	Списаны депонированные суммы с истекшим сроком давности

Аналитический учет ведется в разрезе депонентов в Реестре невыданной оплаты труда ф. № 85-АПК (в разрезе структурных подразделений или в целом по организации) и в Ведомости учета депонированной оплаты труда ф. 53-АПК. В конце месяца итоговые суммы вышеназванных регистров переносятся в Журнал-ордер ф. № 9-АПК.

На субсчете 75-6 «Расчеты по договору доверительного управления» учитываются расчеты, связанные с исполнением договоров доверительного управления имуществом.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
76-6	01, 04 и др.	Отражена стоимость имущества, переданного вверителем доверительному управляющему в доверительное управление
01, 04 и др.	76-6	Отражена стоимость принятого доверительным управляющим на отдельный баланс имущества

При возврате имущества доверительным управляющим вверителю в случае прекращения договора доверительного управления делаются обратные записи.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
76-6	51, 52, 55	Отражена сумма перечисленных денежных средств в счет причитающейся вверителю прибыли (дохода)
51, 52, 55	76-6	Отражены денежные средства, полученные вверителем в счет прибыли (дохода)

На субсчете 76-7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой» учитываются расчеты, связанные с изменениями обязательств, включенных в выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации.

Аналитический учет по счету 76 субсчетам 2, 3, 4, 6 ведется в Ведомости аналитического учета расчетов ф. № 38-АПК, синтетический учет – в Журнале-ордере ф. № 9-АПК.

ТЕМА 7. УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ В ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ

Вложения в долгосрочные активы представляют собой вложения организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов.

По своей структуре вложения в долгосрочные активы подразделяются на: строительные работы и создание объектов основных средств; приобретение основных средств; приобретение и создание нематериальных активов; формирование основного стада; прочие вложения.

По способу производства строительных работ подразделяются на вложения, осуществляемые подрядным и хозяйственным способом.

Для учета вложений в долгосрочные активы предназначен счет 08 «Вложения в долгосрочные активы». По дебету учитывают затраты, по кредиту – списание затрат при оприходовании объектов.

В составе счета 08 могут быть открыты следующие субсчета:

08-1 «Приобретение и создание основных средств»;

08-2 «Приобретение и создание инвестиционной недвижимости»;

08-3 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)»;

08-4 «Приобретение и создание нематериальных активов»;

08-5 «Приобретение и создание иных долгосрочных активов».

Аналитический учет вложений в долгосрочные активы ведут в Производственном отчете по капитальным вложениям и ремонтам основных средств формы № 18-И. Сводный учет оборотов по счету 08 «Вложения в долгосрочные активы» ведут в журнале-ордере ф.16-АПК, записи в котором производят на основании данных производственного отчета.

Приобретение основных средств у других организаций отражается на счетах бухгалтерского учета следующими записями:

Дебет 08-1 – Кредит 60 – на покупную (договорную стоимость основных средств) поставщику.

Дебет 18 – Кредит 60 – на сумму НДС

На сумму расходов на приобретение основных средств дебетуют счет 08 и кредитуют: 10 «Материалы», субсчет 3 «Топливо» – на стоимость израсходованных нефтепродуктов на перевозку и обкатку машин;

23 «Вспомогательные производства» – на стоимость услуг своего автотранспорта;

70, 69, 76-2 и другие – на сумму оплаты труда рабочих, занятых на доставке, сборке, обкатке и других работах, связанных с приобретением основных средств, отчислений;

71 – на сумму расходов, произведенных подотчетными лицами при транспортировке объектов основных средств до организации и т.д.

Приобретенные основные средства приходят по фактическим затратам с прибавлением всех расходов, связанных с их приобретением (включая расходы на сборку и обкатку машин), за вычетом стоимости поступивших в комплекте с ними запасных частей, шин и инструментов, которые приходят по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Прибывшие в организацию основные средства тщательно осматривают члены комиссии, после чего составляют Акт приема-передачи основных средств, на основании которого их приходят в состав основных средств бухгалтерской записью:

Дебет счета 01 Кредит субсчета 08-1.

На субсчете 08-1 учитывают затраты по строительству основных средств.

При подрядном способе выполнения строительных работ затраты по строительству производит подрядчик. Основанием для выполнения работ служит Договор подряда и проектно-сметная документация.

При подрядном способе ведения строительно-монтажных работ объекты учитывают по сметной стоимости, согласно принятым к оплате актам выполненных работ.

При хозяйственном способе строительства объекты основных средств сооружаются силами своих работников.

При осуществлении строительства объектов основных средств составляют следующие бухгалтерские записи:

Строительство объектов основных средств		
Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
08-1	07, 02, 10, 23, 70, 69, 76, 08 и др.	На сумму затрат, связанных со строительством объектов основных средств хозяйственным способом
08-1	60	На сумму затрат, связанных со строительством объектов основных средств подрядным способом
18	60	На сумму «входного» НДС, указанного в расчетных документах

На субсчете 08-2 «Приобретение и создание инвестиционной недвижимости» учитываются затраты на приобретение и создание инвестиционной недвижимости, которая будет использоваться в целях получения прибыли или достижения иного полезного эффекта. По дебету данного субсчета учитываются затраты по каждому приобретаемому или создаваемому объекту инвестиционной недвижимости.

На субсчете 08-3 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)» учитываются затраты по приобретению объектов лизинга по каждому объекту.

Приобретение инвестиционной недвижимости и предметов финансовой аренды отражается бухгалтерскими записями:

дебет субсчетов 08-2, 08-3 кредит счета 60 – на стоимость приобретенных объектов;

дебет 18 кредит счета 60 – на сумму НДС;

дебет субсчетов 08-2, 08-3 кредит счета 10, 71, 70, 69, 76, 23 и др. – на стоимость затрат, связанных с приобретением объектов.

Сформированная первоначальная стоимость объектов, принимаемых к бухгалтерскому учету, поступивших в организацию для предоставления во временное пользование инвестиционной недвижимости или по договорам финансовой аренды (лизинга) отражается бухгалтерской записью:

дебет счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» субсчет 1-3;

кредит субсчетов 08-2 «Приобретение и создание инвестиционной недвижимости» или 08-3 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга).

На субсчете 08-4 «Приобретение и создание нематериальных активов» отражаются затраты по созданию нематериальных активов по каждому наименованию.

Приобретение нематериальных активов у других организаций отражается на счетах бухгалтерского учета следующими записями:

Д-т счетов 08-4 «Приобретение и создание нематериальных активов»

Д-т счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)»,

К-т счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму задолженности поставщику по приобретенным НА,

Оприходование нематериальных активов отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 08-4 «Приобретение и создание нематериальных активов» и составляется Акт о приеме-передаче нематериальных активов.

ТЕМА 8. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

8.1 Понятие, классификация и оценка основных средств

8.2 Учет наличия и движения основных средств

8.3 Учет амортизации основных средств

8.4 Учет нематериальных активов и их амортизации

8.1 Понятие, классификация и оценка основных средств

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

Организацией в качестве основных средств принимаются к 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.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

Классификация по видам в зависимости от натурально-вещественного состава и целей использования объектов подразделяется на следующие группы:

- 1) Здания;
- 2) Сооружения;
- 3) Устройства передаточные;
- 4) Машины и оборудование;
- 5) Средства транспортные;
- 6) Инструмент;
- 7) Инвентарь и принадлежности;
- 8) Основные средства прочие, используемые в сельском и лесном хозяйстве;
- 9) Основные средства прочие.

Первоначальная – это стоимость, по которой активы принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.

Первоначальная стоимость приобретенных основных средств определяется в сумме фактических затрат на их приобретение.

Первоначальная стоимость основных средств определяется:

- по полученным безвозмездно исходя из текущей рыночной стоимости на дату их принятия к бухгалтерскому учету;
- по изготовленным в самой организации исходя из стоимости их изготовления и доведения до рабочего состояния;
- по построенным подрядным способом исходя из сметной (договорной) стоимости;
- по выявленным в результате инвентаризации как излишки на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов (прейскурантов, каталогов и других), или заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность.

Остаточная стоимость основных средств это разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью и суммой накопленной амортизации.

Текущей рыночной стоимостью основных средств является сумма денежных средств, которая была получена в случае реализации ОС в текущих рыночных условиях.

Переоцененная стоимость – это стоимость основных средств после их переоценки.

8.2 Учет наличия и движения основных средств

Для синтетического учета основных средств предназначен активный счет 01 «Основные средства», к которому могут быть открыты субсчета по видам основных средств. По дебету этого счета отражают поступление основных средств, а по кредиту – их выбытие.

Фактические затраты, связанные с поступлением основных средств, предварительно учитываются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы». Далее на первоначальную стоимость основных средств при их вводе в эксплуатацию составляется бухгалтерская запись: Дебет счета 01 и Кредит счета 08.

Оприходование безвозмездно полученных основных средств отражается следующими бухгалтерскими записями:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
08	98	На стоимость безвозмездно полученных от других лиц основных средств, по которым начисляется амортизация в соответствии с законодательством
01	08	Объект основных средств принят к учету
20, 23, 25	02	Начислена амортизация по безвозмездно полученным основным средствам
98	91	На сумму начисленной в отчетном периоде амортизации основных средств от их первоначальной стоимости

Оприходование безвозмездно полученных основных средств, по которым не начисляется амортизация, в соответствии с законодательством отражается бухгалтерскими записями:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
08	91-1	На стоимость безвозмездно полученных основных средств
01	08	Объект основных средств принят к учету

Принятие объектов основных средств, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный фонд в оценке, согласованной с учредителями организации при создании коммерческой организации и указанной в соответствующих учредительных документах без НДС, отражается бухгалтерскими записями:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
08	75-1	На стоимость поступивших основных средств от учредителей
08 18	76, 60	На сумму затрат связанных с доставкой основных средств сторонними организациями
01	08	На первоначальную стоимость основных средств при их оприходовании
75-1	80	На увеличение уставного капитала организации

Молодняк скота всех видов, выращенный в организации, переводят в основное стадо в сумме фактических затрат на их выращивание и в учете составляют следующие бухгалтерские записи:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
08	11	На стоимость молодняка животных, переводимых в основное стадо (в течение года по нормативно-прогнозной себестоимости)
01	08	На стоимость животных принятых в состав основных средств

В конце года аналогичными записями списывается калькуляционная разница (дополнительной записью или методом красное сторно).

Оприходование неучтенных объектов основных средств (излишков), выявленных при инвентаризации, производится по рыночной стоимости записью: Д-т 01 К-т 91-1.

Выбытие основных средств имеет место в случаях физического износа, реализации, безвозмездной передачи, сдачи в аренду, выявленных недостатков, частичной или полной ликвидации, при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, повлекших невозможность дальнейшего использования или нецелесообразность

восстановления и т.д.

Выбытие основных средств вследствие ветхости, полного износа (физического или морального), аварий, стихийных бедствий, а также по другим причинам называют ликвидацией. Она связана с процессом разборки, демонтажа оборудования, транспортных средств, перевозки объектов и т.д. При ликвидации основных средств у предприятия возникают затраты, связанные с ликвидацией объектов основных средств (зарботная плата, начисления на заработную плату и другие расходы).

При выбытии основных средств их остаточная стоимость отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 01 «Основные средства», накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 01 «Основные средства».

Все расходы, связанные с выбытием основных средств, отражают по дебету счета 91, а по кредиту – все поступления, связанные с выбытием основных средств (выручка от продажи объектов, стоимость материалов, лома, утиля, полученных при ликвидации объектов, и др.).

На списание с баланса за непригодностью к дальнейшей эксплуатации выбывших основных средств, а также при их реализации, составляют бухгалтерские записи:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
02	01	На сумму списания начисленной амортизации
91-4	01	Списание остаточной стоимости объекта
91-4	70, 69, 76, 23,60	На сумму расходов связанных с ликвидацией и реализацией объекта основных средств
62	91-1	На сумму выручки от реализации основных средств
91-2	68-2	Начислен НДС в бюджет в соответствии с законодательством
07, 10	91-1	Оприходованы строительные материалы, запасные части
99	91-5	На сумму убытка от выбытия основных средств
91-5	99	На сумму прибыли от выбытия основных средств

Передача основных средств в счет вклада в уставный капитал других организаций отражается:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
02	01	На сумму списания начисленной амортизации
06	01	Списание остаточной стоимости
06 (91-4)	91-1 (06)	Разница между стоимостью основных средств, по которой они внесены в счет вклада в уставный капитал организации, и остаточной стоимостью данных основных средств (положительная, отрицательная)

Выбытие основных средств в результате стихийных бедствий и других чрезвычайных ситуаций отражается бухгалтерскими записями:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
02	01	На сумму списания начисленной амортизации
91-4	01	Списание остаточной стоимости

Если выбывшие основные средства были застрахованы, на их остаточную стоимость составляется запись: дебет счета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», кредит счета 91-1. При выявлении фактов хищения, злоупотребления, порчи составляют бухгалтерские записи:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
02	01	На сумму списания начисленной амортизации
94	01	Списание остаточной стоимости
73-2	94	Списана сумма недостачи на виновное лицо по остаточной стоимости
73-2	90-7	На сумму разницы между остаточной и рыночной стоимостью, отнесенной на виновное лицо
91-4	94	Списание невозмещенной суммы недостачи при отсутствии виновных лиц

Аналитический учет основных средств ведется в инвентарных карточках. Синтетический учет по счету 01 ведется в Журнале-ордере № 13-АПК на основании документов по движению ОС.

8.3 Учет амортизации основных средств

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

Начисляют амортизацию основных средств и нематериальных в соответствии с Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов утвержденной постановлением Минэкономики, Минстата и Минстройархитектуры от 27.02.2009 г. №37/18/6.

Работа в организации по проведению амортизационной политики начинается с утверждения руководителем организации состава Комиссии и по проведению амортизационной политики, которая создается из числа имеющихся в штате специалистов инженерных, экономических, юридических и бухгалтерских служб.

Амортизируемая стоимость – это стоимость, от величины которой рассчитываются амортизационные отчисления.

Нормативный срок службы амортизируемого имущества – период, в течение которого погашается потеря стоимости данного имущества.

Срок полезного использования амортизируемого имущества – ожидаемый или расчетный период эксплуатации основных средств в процессе деятельности.

Норма амортизации – доля (% не менее чем с шестью знаками после запятой) амортизируемой стоимости объекта, подлежащая включению с установленной периодичностью в издержки производства, расходы на реализацию, на другие расходы на протяжении установленного нормативного срока службы с определенными способами и методами начисления амортизации.

Амортизация ОС может начисляться по одному из способов:

- линейный
- нелинейный:
 - а) прямой метод суммы чисел лет;
 - б) обратный метод суммы чисел лет;
 - в) метод уменьшаемого остатка;
- производительный, т.е. пропорционально объему продукции.

Амортизация основных средств начисляется:

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

Линейный способ начисления амортизации представляет собой равномерное по годам распределение амортизируемой стоимости объекта в течение нормативного срока службы или срока полезного использования.

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

Прямой метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизации исходя из амортизируемой стоимости и отношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Сумма чисел лет срока определяется по формуле:

$$СЧЛ = \frac{С_{\text{пл}} \times (С_{\text{пл}} + 1)}{2},$$

где СЧЛ - сумма чисел лет; $C_{\text{пл}}$ - выбранный организацией самостоятельно в пределах установленного диапазона срок полезного использования объекта.

Обратный метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизации исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и отношения, в числителе которого - разность срока полезного использования и числа лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, увеличенная на 1, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования.

С помощью метода уменьшаемого остатка годовая сумма амортизации определяется исходя из остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта и коэффициента ускорения (до 2,5 раза), принятого организацией.

При производительном способе амортизация начисляется исходя из натурального показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости и планируемого объема продукции (работ, услуг) за весь период по использованию этого объекта.

Для обобщения информации об амортизации основных средств предназначен пассивный счет 02 «Амортизация основных средств». По кредиту счета отражается начисление сумм амортизации, а по дебету – их списание.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
08,20,23,25,26,29,44, 79	02	Начислена сумма амортизации по основным средствам в соответствующих отраслях производства
90	02	Начислена сумма амортизации по основным средствам, не используемых в предпринимательской деятельности
02	01	Списание начисленной амортизации, обесценения по выбывшему объекту основных средств

Регистром синтетического учета служит журнал-ордер ф. № 10-АПК, а аналитического – Ведомость расчета амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств (ф. № 48-АПК), Ведомость амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств (ф. № 49-АПК).

8.4 Учет нематериальных активов и их амортизации

Организацией в качестве нематериальных активов принимаются к бухгалтерскому учету активы, не имеющие материально-вещественной формы, при выполнении следующих условий признания:

- активы идентифицируемы, то есть отделимы от других активов организации;
- активы предназначены для использования в деятельности организации, т.е. при производстве продукции, работ, услуг, для управленческих нужд, а также для предоставления их в пользование;
- организация предполагает получение экономических выгод (дохода) от использования активов;
- активы предназначены для использования в течение периода 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 относятся:

- права на объекты интеллектуальной и промышленной собственности (авторские права, патенты, лицензии, изобретения, программные продукты, компьютерные базы данных и др.);
- права пользования природными ресурсами и землей;
- торговые знаки, секреты производства (ноу-хау), марки, фирменное наименование и др.

Для учета нематериальных активов предназначен активный счет 04 «Нематериальные активы». По дебету счета отражают поступление нематериальных активов, а по кредиту – их выбытие, списание и реализацию.

Приобретение и создание нематериальных активов отражается с использованием

субсчета 08-4 «Приобретение и создание нематериальных активов».

Поступление нематериальных активов отражается:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
08-4	60, 69, 70, 76	Отражены фактические затраты на приобретение и приведение нематериальных активов в состояние, пригодное для использования
18	60	Отражена сумма НДС
08-4	98	Отражена стоимость безвозмездно полученных НА (если по ним начисляется амортизация в соответствии с законодательством)
08-4	91	Отражена стоимость безвозмездно полученных НА (если по нематериальным активам не начисляется амортизация в соответствии с законодательством)
08-4	75-1	На стоимость НА, внесенных собственником имущества (учредителями)
08-4	70, 69, 76, 68, 10, 02	На сумму затрат по созданию нематериальных активов силами самой организации
04	08-4	Принят к учету объект нематериальных активов
04	06	Возврат нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный фонд других организаций

При выбытии нематериальных активов составляются записи:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
05	04	Списана накопленная по нематериальным активам за весь период их эксплуатации сумма амортизации и обесценения
91	04	Отражена остаточная стоимость выбывающих нематериальных активов
62, 76	91-1	На сумму выручки от реализации нематериальных активов
91-2	68-2	Начислен НДС в бюджет в соответствии с законодательством
06	04	Отражена остаточная стоимость вносимых нематериальных активов в счет вклада в уставный фонд других организаций
06(91-4)	91-1(06)	Отражена разница между стоимостью, по которой они внесены в счет вклада в уставный фонд других организаций, и остаточной стоимостью данных нематериальных активов
83	84	Отражена сумма числящегося по выбывающим нематериальным активам добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных нематериальных активов
99	91-5	Отражен убыток от выбытия нематериальных активов
91-5	99	Отражена прибыль от выбытия нематериальных активов

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по видам и отдельным объектам нематериальных активов в ведомости № 65-АПК, а синтетический – в журнале-ордере ф. 13-АПК.

Для учета амортизации нематериальных активов предназначен пассивный счет 05 «Амортизация нематериальных активов». По кредиту отражается начисление амортизации, а по дебету – списание амортизации при выбытии нематериальных активов.

Амортизация НА по объектам, используемым в предпринимательской деятельности, так же, как и по основным средствам, может начисляться исходя из выбранного срока полезного использования одним из следующих способов: линейным, нелинейным и производительным. По объектам, не используемым в предпринимательской деятельности, – исходя из нормативного срока службы линейным способом. Организация самостоятельно определяет способы и методы начисления амортизации.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
20, 23, 25, 26, 29, 44	05	При начислении амортизации нематериальных активов, используемым в предпринимательской деятельности
90-10	05	При начислении амортизации нематериальных активов, не используемым в предпринимательской деятельности
05	04	Списание начисленной амортизации при выбытии нематериальных активов

При начислении амортизации составляется специальный расчет. В настоящее время используется Карточка амортизационных отчислений от стоимости объекта основных средств (нематериальных активов).

В сельскохозяйственных организациях для ежемесячного начисления амортизации используется Ведомость начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам ф. № 50-АПК. Отнесение амортизации на объекты учета отражается в журнале-ордере № 10-АПК.

ТЕМА 9. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ, ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ

9.1 Понятие производственных запасов, их состав, оценка

9.2 Документальное оформление движения материалов, готовой продукции, товаров и их учет в местах хранения

9.3 Синтетический и аналитический учет материалов

9.4 Синтетический и аналитический учет готовой продукции и товаров

9.5 Учет животных на выращивании и откорме

9.1 Понятие производственных запасов, их состав, оценка

К запасам, в соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Запасы» утвержденным Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28 декабря 2022 г. № 64 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;
- готовая продукция;
- товары;
- отгруженная продукция, отгруженные товары, выручка от реализации, которых определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете.

Поступление запасов в сельскохозяйственные организации осуществляется в следующем порядке:

- по договорам купли-продажи и поставки;
- путем собственного производства продукции и изготовления материалов силами организации;
- внесения в счет вклада в уставный капитал организации;
- получения безвозмездно.

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 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.

Первоначальной стоимостью запасов, внесенных учредителями 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).

Запасы могут учитываться в условной оценке с обособленным отражением.

Выбывшие запасы оцениваются одним из следующих способов:

по стоимости каждой единицы;

по средней стоимости;

по стоимости первых по времени поступления запасов (далее – способ ФИФО).

9.2 Документальное оформление движения материалов, готовой продукции, товаров и их учет в местах хранения

Первичный учет зерновой продукции, полученной от урожая, можно вести, используя два варианта.

При первом варианте используют Реестры отправки зерна и другой продукции с поля (ф. № 401-АПК), которые выдаются комбайнерам и возчикам. В бухгалтерии организации бланки реестров нумеруются по порядку, выдаются под расписку комбайнерам и возчиками и регистрируются в специальном журнале. Приемщик на основании Реестров (водителя) производит записи в Реестре приема зерна весовщиком (ф. № 406-АПК). Итоговые данные Реестра приема зерна весовщиком служат основанием для записей в Накопительную ведомость поступления от урожая сельскохозяйственной продукции (ф. № 408-АПК).

При втором варианте применяются талоны: Талон комбайнера (ф. 402-АПК) и Талон водителя (тракториста-машиниста) (ф. 403-АПК).

Водитель (тракторист-машинист) передает полученные от комбайнеров талоны весовщику (заведующему током), который взвешивает поступившее зерно и производит

запись в Реестре приема зерна от водителя (ф. 405-АПК). Одновременно заведующий током (весовщик) производит запись номеров талонов комбайнеров, фамилию водителя (тракториста-машиниста), номер автомобиля (трактора) и массу зерна в Реестре приема зерна весовщиком (ф. 406-АПК), который является основанием для записей в Накопительную ведомость поступления от урожая сельскохозяйственной продукции (ф. 408-АПК).

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

Отправка зерновой и другой продукции растениеводства заготовительным организациям оформляется Товарно-транспортной накладной формы ТТН-1 (растениеводство), прочим покупателям – Товарно-транспортной накладной (ф. ТТН-1) и товарной накладной (ТН-2).

Результаты процесса сортировки продукции отражают в Акте на сортировку и сушку продукции растениеводства (ф. 410-АПК), который составляют в одном экземпляре.

Требование-накладная (ф. 203-АПК) используется для оформления операций по внутреннему перемещению материальных ценностей в организации и составляется в двух экземплярах.

Для учета выхода продукции овощеводства, садоводства, картофеля (при ручной уборке) используется Дневник поступления сельскохозяйственной продукции (ф. 411-АПК).

Расход семян и посадочного материала на посев оформляют Актом на списание семян и посадочного материала (ф. 208-АПК), который составляется в одном экземпляре.

Корма, скормленные скоту путем выпаса, оформляют Актом на оприходование пастбищных кормов (ф. 205-АПК). Скошенная зеленая масса трав, а также ботва корнеплодов, капустный лист и другие культуры, предназначенные на корм скоту, перед скормливанием их животным должны быть обязательно взвешены. В конце дня по отвесам весовщика заведующий фермой записывает количество зеленой массы в Ведомость учета расхода кормов (ф. 202-АПК), которую составляют в двух экземплярах.

Результаты работы комиссий по приемке сена (соломы), силоса оформляются Актами приема – передачи грубых и сочных кормов (ф. 204-АПК) в двух экземплярах.

Корма со складов или других мест хранения для скормливания животным отпускают по Ведомости учета расхода кормов (ф. 202 АПК), которую оформляют в двух экземплярах. Для обобщения информации об израсходованных кормах по каждой группе животных за месяц в физических и кормовых единицах составляют Накопительную ведомость учета кормов (ф. 213-АПК).

Первичным документом по учету молока является Журнал учета надоя молока (ф. 412-АПК), который применяется для ежедневного учета надоенного молока в подразделении и ведется в течение 15 дней руководителем подразделения. Записи в журнал производятся ежедневно по результатам каждого доения (утро, полдень, вечер) по каждой доярке (мастеру машинного доения).

Для учета надоенного молока также может использоваться Карточка учета надоя молока (ф. 413-АПК), которая предназначена для ежедневного учета надоенного молока по каждой доярке в течение месяца.

При отправке молока на молокозаводы выписывается Товарно-транспортная накладная ф. ТТН-1 (молоко). При отправке молока в собственные детские учреждения, столовые организации выписывают Требование-накладную (ф.203-АПК) или Лимитно-заборную карту (ф. 201-АПК). Расход молока на выпойку молодняка животных отражают в Ведомости учета расхода кормов (ф. 202-АПК). Для обобщения данных о ежедневном движении молока по каждому подразделению ежедневно составляют в двух экземплярах Ведомость учета движения молока (форма 414-АПК).

Прием молока от граждан для последующей его реализации перерабатывающим организациям отражается в Книжке учета приемки (закупки) молока у граждан (ф.420-АПК) и Журнале учета приемки (закупки) молока у граждан (ф. 421-АПК).

Для оформления операций по закупке сельскохозяйственной продукции у граждан по договорам составляется Приемно-расчетная ведомость на закупку сельскохозяйственной продукции у граждан (ф. 422-АПК).

Шерсть, полученную в период стрижки овец, приходуется по Акту настрига и приемки шерсти (ф. 415-АПК) двух экземплярах.

Оприходование яиц производится в Дневнике учета сбора яиц (ф. 416-АПК). специализированных птицеводческих организациях производится сортировка яиц в цехе инкубации, которая оформляется Актом а сортировку яиц (ф. 417-АПК) в одном экземпляре. Он служит основанием для записей в Отчет о процессах инкубации (ф. 310-АПК).

Основным первичным документом на оприходование, поступающих от поставщиков товарно-материальных ценностей, являются Товарно-транспортные накладные и товарные накладные.

Для получения товарно-материальных ценностей со склада поставщика представителю организации выписывают доверенность в одном экземпляре на каждое получение ценностей. Выписанная доверенность регистрируется в Журнале учета выданных доверенностей.

В отдельных случаях работники организации приобретают материалы (канцтовары, автомобильное масло, замки и др.) за наличный расчет для нужд организации. Оприходование материалов, закупленных за наличный расчет, производится на основании документов, подтверждающих покупку, которые прилагаются к авансовому отчету (кассовый чек).

Систематический отпуск товарно-материальных ценностей оформляют Лимитно-заборной картой (ф.201-АПК), которую выписывают в двух экземплярах на месяц. Она является накопительным документом.

Разовый отпуск товарно-материальных ценностей со склада, перемещение из структурных подразделений внутри хозяйства производится на основании Требования-накладной (ф. 203-АПК).

Акт об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений и гербицидов (ф. 206-АПК) применяется для списания удобрений и гербицидов, и включения их стоимости в затраты по возделыванию сельскохозяйственных культур.

Акт об использовании химических средств защиты растений (ф. 207-АПК) применяется для включения стоимости химических средств защиты растений (пестицидов).

Акт на списание инвентаря, спецодежды и спецобуви (ф. 209-АПК) применяется для списания инвентаря, хозяйственных принадлежностей, спецодежды и спецобуви.

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

Списание в затраты, израсходованных на производство, нефтепродуктов производят на основании путевых и учетных листов, предварительно обобщенных в Накопительной ведомости учета работы грузового автотранспорта (ф. 603-АПК), Накопительной ведомости учета использования машинно-тракторного парка (ф. 602-АПК).

Списание строительных материалов, израсходованных на строительство объектов, производится на основании Отчета о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом их по нормам (ф. М-29).

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

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.

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

9.3 Синтетический и аналитический учет материалов

Для учета материальных ценностей в плане счетов предназначен активный счет 10 «Материалы». По дебету счета отражается наличие и поступление ценностей, по кредиту – их списание.

Аналитический учет материально-производственных запасов на счете 10 строится по каждому их виду в разрезе следующих субсчетов:

- 10-1 «Сырье и материалы»;
- 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»;
- 10-3 «Топливо»;
- 10-4 «Тара и тарные материалы»;
- 10-5 «Запасные части»;
- 10-6 «Прочие материалы»;
- 10- 7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;
- 10- 8 «Временные сооружения»;
- 10- 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты»;
- 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;
- 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»;
- 10-12 «Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы».

Поступление материалов отражается:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
10	60	Отражена стоимость приобретенных у поставщиков материалов
18	60	Отражен входной НДС по приобретенным ценностям
60	51,52,55	Произведена оплата поставщику
10, 18	71	Приобретены материалы за наличный расчет с учетом НДС
10	90	Отражены излишки материалов при инвентаризации
10	23	Изготовлены материалы в собственной ремонтной мастерской
10	91	Оприходованы материалы от разборки основных средств

Выбытие (отпуск) материалов отражают:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
08	10	отпуск на строительство основных средств
20, 23, 25, 26, 44	10	отпуск в основное и прочее производство
91	10	списание материалов для ликвидации основных средств, последствий стихийных бедствий и т.д.
94	10	на сумму недостачи, выявленной в результате инвентаризации
90	10	на условную стоимость реализованных материалов

Отдельные субсчета к счету 10 «Материалы» могут предусматриваться в учетной политике организации. Например, для учета кормов, произведенных в сельскохозяйственной организации и приобретенных со стороны, следует предусмотреть субсчет 10-13 «Корма». Аналитический учет кормов осуществляется по их видам.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
10-13	20-1	Оприходованы корма, полученные из производства
10-13	20-3	Оприходованы корма, полученные от переработки промышленных производств
10-13	60	Оприходованы корма, закупленные у других организаций

10-13	76	Оприходованы корма, закупленные у населения
10-13	43-1	Оприходованы зерноотходы, полученные от сортировки и сушки зерновой продукции
20-2	20-1	Скормлены пастбищные корма на корню продуктивному скоту
23-8	10-13	Списаны корма на корм рабочему скоту
20-2	10-13	Списаны корма на корм продуктивному скоту
90-4	10-13	Реализованы корма
94	10-13	Отражена недостача кормов
10-13	90-7	Оприходованы излишки кормов

На субсчете 10-14 «Семена и посадочный материал» следует учитывать движение семян, произведенных самой организацией и закупленных у поставщиков.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
10-14	20-1	Оприходованы семена, собранные с семенных участков
10-14	60	Оприходованы семена, закупленные у других организаций
10-14	43-1	Оприходованы семена, полученные от сортировки и сушки продукции растениеводства
20-1	10-14	Списаны семена, использованные на посев
08	10-14	Списан посадочный материал, использованный на закладку многолетних насаждений
90	10-14	Реализованы семена
94	10-14	Отражена недостача семян
10-14	90-7	Оприходованы излишки семян, выявленные при инвентаризации

В бухгалтерии организации учет движения материалов осуществляется в Сальдовых ведомостях ф. № 608-АПК, ф. № 609-АПК; Ведомости учета материальных ценностей, товаров и тары ф. № 46-АПК. Синтетический учет ведется в журнале-ордере ф. 10-АПК.

9.4 Синтетический и аналитический учет готовой продукции и товаров

На счете 43 «Готовая продукция» учитывается сельскохозяйственная продукция различных отраслей производства, а также продукция, принятая от населения для реализации и закупленная по договорам у граждан.

Если получаемая из производства продукция полностью направляется для использования в данной организации в качестве сырья, семян, кормов, то ее приходят непосредственно на счет 10 «Материалы».

По дебету счета 43 «Готовая продукция» отражают поступление продукции по различным каналам, а по кредиту ее выбытие (реализация продукции, а также отпуск в переработку или на нужды основной деятельности, обслуживающих производств и хозяйств, на выдачу продукции в счет натуральной оплаты труда работникам и т.п.).

Сельскохозяйственные организации могут к счету 43 «Готовая продукция» предусматривать субсчета. Аналитические счета открывают по видам и сортам продукции.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
43	20-1	Оприходована продукция растениеводства в первоначальной массе
43	43	Продукция передана в сортировку (при наличии разных материально-ответственных лиц)
43	43	Оприходована товарная часть продукции после сортировки и сушки
10	43	Оприходованы семена после сортировки и сушки
10	43	Оприходованы зерноотходы исходя из процента содержания в них зерна
43	20	Сторнируются мертвые (неиспользованные) отходы, усушка
43	20	Сторнируется разница в стоимости зерна и зерноотходов
43	08	Оприходована продукция, полученная от молодого сада
43	20	Оприходована продукция животноводства и промышленных производств

43	29	Оприходована продукция обслуживающих производств
43	76	Оприходована продукция, принятая у граждан для реализации
43	75-1	Оприходована продукция, полученная от учредителей в счет взносов в уставный капитал
43	90-7	Оприходованы излишки готовой продукции, выявленные при инвентаризации
90-4	43	Списывается реализованная продукция
20-2	43	Списывается продукция, использованная на корм (молоко на выпойку телят, поросят)
94	43	Отражена недостача продукции, выявленная при инвентаризации

Товары представляют собой часть запасов организации, приобретенных или полученных от других юридических лиц и предназначенных для комплектации готовой продукции без дополнительной обработки, для продажи или перепродажи.

Товары учитываются на счете **41 «Товары»**.

К счету могут быть открыты субсчета:

- 1 – Товары на складах;
- 2 – Товары в розничной торговле;
- 3 – Тара под товаром и порожняк;
- 4 – Покупные изделия;
- 5 – Товары, предназначенные для подготовки на сторону;
- 6 – Предметы проката.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
41	60	Оприходованы товары, полученные от поставщиков
41	42	Отражена наценка, если учет ведется по розничным ценам
41	71	Оприходованы товары, приобретенные за наличный расчет
41	75-1	Оприходованы товары, поступившие от учредителей
41	76-3	Оприходованы товары, поступившие в качестве возмещения претензии
41	90-7	Оприходованы излишки товаров, выявленные в результате инвентаризации
41	98	Оприходованы товары, поступившие безвозмездно
90-4	41	Реализованы товары
94	41	Отражена недостача товаров, выявленная в результате инвентаризации
90-4	42	Списывается сторнировочной записью наценка по реализованным товарам

В бухгалтерии организации учет движения готовой продукции и товаров осуществляется в Сальдовых ведомостях ф. № 608-АПК, ф. № 609-АПК; Ведомости учета материальных ценностей, товаров и тары ф. № 46-АПК. Синтетический учет ведется в журнале-ордере ф. № 10-АПК.

9.5 Учет животных на выращивании и откорме

Животные на выращивании и откорме составляют особую группу оборотных средств. Молодняк животных и животные на откорме являются предметами труда. Процесс их выращивания и откорма сопровождается затратами живого труда, расходом денежных и материальных средств. Молодняк животных, достигший определенного возраста, переводят в основное стадо, при этом он переходит в группу средств труда, и наоборот, скот, выбракованный из основного стада и поставленный на откорм, становится предметом труда.

В процессе выращивания молодняка животных и откорма скота в стаде животных постоянно происходят изменения, что отражается в документах:

- Акт на оприходование приплода животных (ф. 304-АПК);
- Акт на оприходование приплода зверей (ф. 305-АПК);
- Актом на вывод и сортировку суточного молодняка птицы (ф. 309-АПК);
- Актом на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам с гражданами (ф. 419-АПК);
- Актом на перевод животных (ф. 303-АПК);
- Ведомость взвешивания животных (ф. 306-АПК);

Ведомость определения прироста живой массы (ф. 307-АПК);

Акт на выбытие животных и птицы (ф. 302-АПК).

Для обобщения данных о наличии и движении животных на выращивании и откорме бухгалтерский учет должен способствовать их правильной оценке.

Оприходование приобретенного молодняка животных, птицы и взрослого скота для доращивания и откорма производится по ценам приобретения с добавлением всех расходов, связанных с покупкой и доставкой животных в организацию.

Приплод, полученный в организации, при оприходовании оценивают следующим образом:

- телят в молочном скотоводстве – по нормативно-прогнозной себестоимости головы приплода, которая определяется исходя из 10% затрат на содержание скота основного стада;
- телят в мясном скотоводстве – исходя из живой массы теленка и нормативно-прогнозной себестоимости 1 кг живой массы телят-отъемышей;
- поросят – исходя из живой массы при рождении и нормативно-прогнозной себестоимости 1 кг живой массы поросят-отъемышей;
- пушных зверей – в условной оценке, равной 50%-ной плановой оценке одной головы на день отбивки и отсадки молодняка от маток;
- жеребят (приплод при рождении) – в размере нормативно-прогнозной себестоимости 60 кормо-дней содержания взрослых лошадей;
- цыплят, утят, гусят, индюшат (суточные птицы) – по нормативно-прогнозной себестоимости одной головы согласно себестоимости инкубации;
- новых пчелосемей – по стоимости, предусмотренной в плановом расчете (бизнес-плане организации на отчетный год).

При реализации, переводе молодняка животных в течение года из одной возрастной группы в другую, в основное стадо, другом выбытии животных оценивают по нормативно-прогнозной себестоимости 1 ц живой массы.

Выбракованный из основного стада и поставленный на откорм продуктивный скот приходится по балансовой стоимости.

Выбракованных взрослых племенных и неплеменных лошадей оценивают в размере сумм, полученных от их продажи и выбраковки.

Полученный в результате выращивания и откорма прирост живой массы, выявленный при взвешивании животных, оценивается по нормативно-прогнозной себестоимости 1 ц прироста живой массы.

В конце года, после составления расчета себестоимости продукции, нормативно-прогнозную оценку молодняка животных и животных на откорме корректируют до уровня фактической (методом «красное сторно», или дополнительной записи). В заключительном балансе на конец года, оставшийся в хозяйстве молодняк и скот на откорме показывают по фактической себестоимости.

Все изменения в стаде, зафиксированные в первичных документах, отражают в Книге учета движения животных и птицы (ф. № 301-АПК), которую ведут на ферме по половозрастным группам скота.

Ежемесячно в книге учета движения животных и птицы выводят итоги, которые переносят в Отчет о движении скота и птицы на ферме (ф. № 311-АПК).

Синтетический учет молодняка животных, скота на откорме, зверей, птицы, кроликов и пчел ведут на активном балансовом счете 11 «Животные на выращивании и откорме». Счет по отношению к балансу активный, на дебете отражают наличие молодняка и скота на откорме, птицы, зверей, кроликов и пчел на начало года, поступление их в течение года, а также дооценку молодняка и откормочного поголовья вследствие прироста живой массы. По кредиту счета учитывают выбытие животных в связи с переводом молодняка в основное стадо и выбытием из хозяйства по разным причинам (продажа, забой и т.п.).

Аналитический учет животных ведут по видам молодняка животных и животных на откорме, производственным учетным группам и полу.

Для учета животных на выращивании и откорме предназначен журнал-ордер ф. № 14-АПК.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
11	20-2	Оприходован приплод молодняка продуктивных животных
11	23	Оприходован приплод, полученный от рабочего скота
11	20-2	Отражен прирост живой массы продуктивного скота
11	23	Отражен прирост живой массы рабочего скота
11	01	Выбракованы и поставлены на откорм животные из основного стада
11	11	Переведены животные из одной половозрастной группы в другую, из одной фермы на другую
11	60	Оприходован молодняк, приобретенный у других организаций
11	23, 71 70, 69, 76	Отражены затраты, связанные с покупкой и доставкой животных в организацию
11	11	Передан молодняк животных на доращивание
11	76	Отражен прирост живой массы, полученной на доращивании
11	11	Оприходован скот после доращивания
11	76	Оприходованы животные, принятые у населения для реализации
11	75-1	Оприходованы животные, поступившие от учредителей в счет вкладов в уставный капитал организации
11	90	Оприходован молодняк животных, поступивший безвозмездно
08	11	Переведены животные в основное стадо
94	11	Отражен падеж, недостача в результате инвентаризации
90	11	Списан молодняк животных, переданный безвозмездно
90	11	Списаны павшие и вынужденно забитые животные, пострадавшие от эпизоотии и стихийных бедствий
90	11	Реализован молодняк животных и животные с откорма
90	11	Выдан молодняк животных работникам организации в порядке натуральной оплаты
20-3	11	Списаны животные на забой, осуществляемый в своей организации

ТЕМА 10. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

10.1 Понятие и состав фонда заработной платы и выплат социального характера

10.2 Порядок расчета заработной платы, оплаты отпусков, пособий и удержаний из заработной платы

10.3 Первичный и сводный учет труда и его оплаты

10.4 Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда

10.5 Учет расчетов с Фондом социальной защиты населения

10.1 Понятие и состав фонда заработной платы и выплат социального характера

Статьей 57 Трудового кодекса Республики Беларусь заработная плата – совокупность вознаграждений, исчисляемых в денежных единицах или (и) натуральной форме, которые наниматель обязан выплатить работнику за фактически выполненную работу, а также за периоды, включаемые в рабочее время.

В соответствии с действующим законодательством в состав фонда заработной платы входят следующие выплаты:

1. Заработная плата за фактически выполненную работу и отработанное время (заработная плата за отработанное время, выполненную работу, доплаты за совмещение профессий, расширение зон обслуживания и др.).

2. Выплаты стимулирующего характера (надбавки за классность, профессиональное мастерство, вознаграждения за выслугу лет, к юбилейным датам, премии, носящие регулярный характер и др.).

3. Выплаты компенсирующего характера (доплаты за работу в особых условиях труда, надбавки за работу в местности с тяжелыми климатическими условиями, за работу в ночное время, выходные и праздничные дни и т. п.).

4. Оплата за неотработанное время (оплата основных и дополнительных отпусков, оплата льготных часов работы подростков, оплата труда работников, привлекаемых к выполнению государственных и общественных обязанностей, оплата простоев не по вине работника и т.п.).

5. Выплаты социального характера (стоимость бесплатного питания, возмещение расходов по квартирной плате, найму жилья и др.).

Формы, системы оплаты труда работников, в том числе дополнительные выплаты стимулирующего и компенсирующего характера, устанавливаются нанимателем на основании коллективного договора, соглашения и трудового договора.

Наиболее распространены повременная и сдельная формы оплаты труда.

Повременная оплата труда предусматривает начисление заработной платы за фактически отработанное время и подразделяется на простую повременную и повременно-премиальную.

При сдельной оплате размер заработка зависит от количества изготовленной продукции (выполненной работы, оказанных услуг) в соответствии с установленными сдельными расценками.

При сдельной форме оплаты труда может быть несколько ее разновидностей: прямая сдельная, сдельно-прогрессивная, сдельно-премиальная, косвенно-сдельная и аккордная. В основе такого деления лежат принципы, устанавливающие выплату в той или иной форме дополнительного вознаграждения работникам по результатам их труда.

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

Тарифные ставки и разряды не могут учитывать напряженность труда каждого работника, его опыт, квалификацию, мастерство, качество выполнения работ в особых, отличных от обычных, условиях и т.д. Эту роль выполняют надбавки и доплаты.

К их числу относятся надбавки за непрерывный стаж работы в данной организации, за выслугу лет, за классность, за звание по профессии и др.

Доплаты не могут быть отменены решением администрации организации, поскольку основная их часть предусмотрена законодательством о труде, так же, как и минимальный их размер.

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

10.2 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. 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.

Каждый час работы в сверхурочное время оплачивается работникам со сдельной 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 6 календарных месяцев, предшествующих месяцу, в котором возникло право на пособие. Размер среднедневного заработка определяется путем деления суммы заработка за расчетный период на число календарных дней этого периода.

Пособие по временной нетрудоспособности назначается в размере 80 % среднедневного заработка за первые 12 календарных дней нетрудоспособности, и в размере 100 % среднедневного (среднечасового) заработка за последующие календарные дни непрерывной временной нетрудоспособности.

Минимальный размер пособия не может быть ниже 50% наибольшей величины бюджета прожиточного минимума в среднем на душу населения за 2 последних квартала, относительно каждого месяца, в котором имела место временная нетрудоспособность.

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 и др.; 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.

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

Подходный налог удерживается в первую очередь. Плательщиком подоходного налога, в соответствии с законодательством, являются физические лица.

Ставка подоходного налога составляет 13%.

При исчислении подоходного налога налоговая база определяется как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенное на сумму налоговых вычетов, а, в свою очередь, налоговые вычеты - это льготы, предоставляемые гражданам в виде полного освобождения определенной суммы дохода от уплаты подоходного налога.

Налоговые вычеты бывают следующих видов: стандартные, социальные, имущественные.

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

Установлена следующая 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.

Одним из видов удержаний по исполнительным документам является удержание алиментов. Оно производится из суммы заработка после удержания подоходного налога. Удержанные суммы в размере 25% на одного ребенка, 33% на двух детей, 50 % - на трех и более детей.

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

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.

10.3 Первичный и сводный учет туда 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.

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.

Учетный лист тракториста-машиниста применяется для учета работ, выполняемых тракторами, комбайнами и другими самоходными машинами (кроме транспортных работ) за месяц. Он выписывается на каждого тракториста-машиниста. В нем производится начисление оплаты труда трактористу-машинисту за каждый день работы.

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.

Для учета отработанного времени и начисления заработной платы работникам животноводства применяют Табель учета рабочего времени и начисления заработка за месяц, который составляет заведующий фермой. Сумму заработка по каждому работнику определяют путем умножения расценки на объем полученной продукции. В отдельной

графе отражается сумма начисленной дополнительной оплаты. В конце месяца документ подписывает заведующий фермой.

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 документом 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. В них отражается задание шоферу, расход топлива, объем выполненной работы (тонно-километры, тонны, пробег автомашины с грузом и без груза и др.), сумма начисленной заработной платы.

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 учета суммы начисленной заработной платы должны быть сгруппированы и накоплены по следующим направлениям:

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

Регистром аналитического учета, в котором отражаются расчеты по заработной плате с каждым работником, является Расчетно-платежная ведомость. Она включает разделы – «Начислено», «Удержано и внесено», «Сальдо на начало месяца» и «Сальдо на конец месяца». Расчетно-платежные 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 учета использования машинно-тракторного парка;
- накопительной ведомости учета работы грузового автотранспорта;
- накопительной ведомости учета затрат в ремонтной мастерской.

Суммы начисленной заработной платы, отработанное время и другие расходы, сгруппированные в накопительных ведомостях, ежемесячно обобщают в производственных отчетах, которые составляются по видам производств, структурным подразделениям, а затем и в целом по предприятию.

Для сводного учета расчетов по оплате труда, контроля за фондом заработной платы и составления установленной отчетности предназначены Сводная ведомость начисленной оплаты по ее составу и категориям работников (ф. № 58-АПК) и Сводная ведомость по расчетам с работниками (ф. № 59-АПК).

10.4 Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда

Синтетический учет расчетов по оплате труда ведут на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». На нем обобщается информация о расчетах с работниками, как состоящими в списочном составе сельскохозяйственной организации, так и не состоящими. Счет 70 является пассивным. По кредиту счета отражают суммы начисленной основной и дополнительной оплаты труда, премий, пособий и другие

выплаты, а по дебету отражаются выплаченные суммы заработной платы, премий, пособий по временной нетрудоспособности, суммы удержанных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний, установленных законодательством.

Аналитический учет расчетов с работниками по оплате труда и начислению заработной платы осуществляется по каждому работнику.

На отражение операций по начислению заработной платы и удержаниям составляются следующие корреспонденции счетов:

Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
Начисление оплаты труда, включая доплаты и надбавки, отпускных работникам, занятым:		
в основном производстве	20	70
во вспомогательном производстве	23	70
при обретеии молодняка животных	11	70
доставкой оборудования, требующего монтажа	07	70
доставкой материалов	10	70
управлением организацией и отраслями	26, 25	70
реализацией продукции на рынке, в фирменном магазине и т.п.	44	70
ликвидацией и реализацией основных средств и других долгосрочных активов	91	70
строительством и приобретением основных средств, созданием нематериальных активов	08	70
жилищно-коммунального хозяйства	29	70
Начисление материальной помощи	90-10	70
Начислено вознаграждение по итогам работы за год: за счет прибыли текущего года	90-10	70
Начислена сумма отпускных, приходящаяся на следующий месяц	97	70
Выплачена заработная плата и пособия из кассы организации	70	50
Перечислена заработная плата работникам на карт-счета с расчетного счета	70	51
Выдана натуральная оплаты труда, удержана стоимость выданного работникам льготного питания	70	90
Удержан из заработной платы подоходный налог	70	68
Удержаны из заработной платы суммы в ФСЗН	70	69
Удержаны из заработной платы неиспользованные подотчетные суммы	70	71
Удержаны из заработной платы суммы в возмещение материального ущерба	70	73
Удержаны из заработной платы суммы по исполнительным документам	70	76

Синтетический учет по счету 70 ведется в журнале-ордере №10-АПК. В конце месяца кредитовый оборот счета 70 и суммы, составляющие его, из журнала-ордера 10-АПК переносится в Главную книгу.

10.5 Учет расчетов с Фондом социальной защиты населения

Все субъекты хозяйствования, независимо от форм собственности, обязаны уплачивать взносы на социальное страхование в ФСЗН. Для сельскохозяйственных предприятий этот размер составляет 30 %, а для других предприятий 34 % от суммы начисленной заработной платы. Организации также производят отчисления в ФСЗН на профессиональное пенсионное страхование в установленном размере от суммы начисленной заработной платы отдельных категорий работников.

Для учета расчетов с Фондом социальной защиты населения 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, поступающие от Фонда на расчетный счет. По дебету отражается начисление выплат за счет Фонда и перечисленные Фонду обязательные страховые взносы.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
20, 23, 25, 26, 29, 44, 08, 10 и др.	69	Начислены платежи по обязательным страховым взносам от сумм заработной платы работников, занятых в разных производствах
70	69	Удержаны из суммы начисленной заработной платы обязательные страховые взносы
90-10	69	Начислены пеня и штрафные санкции на сумму недоначисленных страховых взносов в ФСЗН

Средства Фонда социальной защиты населения используются на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, пособий семьям, воспитывающим детей.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
69	70	Начислено пособие по временной нетрудоспособности, пособие на детей
70	50, 51	Выплачено пособие

Аналитический учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению ведется в Ведомости расчетов по социальному страхованию и обеспечению ф. 55-АПК. Кредитовые стороны по счету находят отражение в Журнале-ордере ф. № 10-АПК.

ТЕМА 11. УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ И УСЛУГ)

11.1 Понятие, состав и классификация затрат, методы калькулирования себестоимости

11.2 Учет расходов на организацию производства и управление

11.3 Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости работ и услуг вспомогательных производств

11.4 Учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции растениеводства

11.5 Учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции животноводства

11.6 Учет затрат и исчисление себестоимости продукции промышленных производств

11.7 Учет затрат и услуг обслуживающих производств и хозяйств

11.1 Понятие, состав и классификация затрат, методы калькулирования себестоимости

Процесс производства – это процесс соединения живого труда со средствами производства. Он протекает непрерывно, а потому требует непрерывных затрат труда и средств производства – предметов труда и средств труда.

Затраты, связанные с производством продукции (работ, услуг), в бухгалтерском учете группируются по статьям:

«Материальные ресурсы, используемые в производстве» по которой отражается стоимость израсходованных: семян и посадочного материала; удобрений; средств защиты растений и животных; кормов; сырья для переработки; нефтепродуктов; топлива и энергии; работ и услуг сторонних организаций и др.

В статье «Оплата труда» отражаются 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.

По статье «*Отчисления на социальные нужды*» отражают обязательные отчисления в Фонд социальной защиты населения и по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

По статье «*Содержание основных средств*» отражаются затраты, связанные с содержанием основных средств, используемых в производстве продукции (работ, услуг). Это расходы на оплату труда персонала, обслуживающего основные средства, амортизационные отчисления, затраты на все виды ремонтов и техническое обслуживание основных средств.

По статье «*Работы и услуги*» отражается стоимость работ и услуг сторонних организаций, а также затраты на работы и услуги вспомогательных производств.

По статье «*Расходы по страхованию имущества*» отражаются страховые взносы по обязательному и добровольному страхованию имущества.

По статье «*Прочие затраты*» отражаются расходы будущих периодов, затраты по ограждению ферм, оборудованию дезбарьеров, строительству санпропускников и других объектов, связанные с ветеринарно-санитарными мероприятиями, не предусмотренные сметами, а также прочие затраты.

По статье «*Потери от брака, надежда животных*» отражается стоимость окончательно забракованной продукции (в промышленных производствах), расходы по исправлению брака, а также в животноводстве отражаются потери от гибели молодняка и взрослых животных, находящихся на выращивании и откорме, птицы, зверей, кроликов, а также семей пчел, принимаемые за счет организации.

По статье «*Общепроизводственные затраты*» отражается доля бригадных, отраслевых и иных расходов, приходящаяся на конкретный объект учета (культуру, группу скота и т.п.).

По статье «*Расходы денежных средств*» отражаются налоги, сборы и платежи в бюджет, определенные действующим законодательством и прочие денежные расходы.

По экономическому содержанию их делят на затраты живого труда и овеществленного, что на практике находит конкретное выражение в затратах на оплату труда и в материальных затратах.

Затраты по их отношению с производственному процессу подразделяют на основные, а связанные с его организацией и управлением, – накладные.

По способу включения в себестоимость отдельных видов продукции расходы делят на прямые и косвенные.

По составу затраты предприятия подразделяются элементарные и комплексные.

В действующем Типовом плане счетов для бухгалтерского учета затрат на производство предназначены следующие счета:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные затраты»;
- 26 «Общехозяйственные затраты»;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- 28 «Брак в производстве»;
- 97 «Расходы будущих периодов».

Учет затрат осуществляется на основе оформленных первичных документов.

Для получения сводной информации о затратах производства данные из первичных документов переносят в соответствующие Накопительные ведомости, на основании которых составляют Производственные отчеты по отраслям, а затем журнал-ордер ф. № 10- АПК.

Метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции – совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости, а также отнесения затрат на единицу продукции.

Общепринятой классификации методов не существует. Тем не менее, их можно сгруппировать по следующим признакам:

- по объектам учета затрат выделяют: попроцессный, попередельный, позаказный, поиздельный и обезличенный (котловой) методы;
- в зависимости от оперативности учета и контроля затрат: методы учета фактических и нормативных затрат.

11.2 Учет расходов на организацию производства и управление

Общепроизводственные (общепромышленные) затраты связаны с обслуживанием отрасли. Учет общепроизводственных затрат ведут на *счете 25 «Общепроизводственные затраты»*. По дебету счета в течение года учитывают затраты, а по кредиту – в конце отчетного периода (месяца, квартала, года) их списывают. К счету 25 «Общепроизводственные затраты» могут открываться (согласно учетной политике) субсчета в разрезе отраслей.

Аналитический учет общепроизводственных затрат ведется по бригадам, цехам и другим местам возникновения затрат, по статьям затрат или в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

По учету общепроизводственных затрат составляют корреспонденции счетов по дебету счета 25 «Общепроизводственные затраты» и кредит счетов:

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму начисленной оплаты труда работникам аппарата управления, а также персоналу, занятому обслуживанием производственного процесса;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму отчислений в Фонд социальной защиты населения;

10 «Материалы» – на стоимость материальных ценностей, израсходованных для нужд управления и обслуживания производства;

23 «Вспомогательные производства» – на сумму выполненных услуг вспомогательными производствами (на водоснабжение, отопление, услуги, автотранспорта);

71 «Расчеты с подотчетными лицами» – на сумму командировочных расходов;

02 «Амортизация основных средств» – на сумму начисленной амортизации по основным средствам общепромышленного назначения;

76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» – на сумму страхования персонала от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость потребленной электроэнергии, затрат на текущий ремонт помещений, техническое обслуживание, выполненные сторонними организациями;

97 «Расходы будущих периодов» – на сумму расходов на подписку специальной литературы, журналов, списанные в затраты в отчетном периоде.

Общепроизводственные (бригадные, фермерские, цеховые) затраты включаются в себестоимость только той продукции, которая производится в бригаде, на ферме, в цеху и отрасли в целом.

Общепроизводственные затраты растениеводства распределяют и относят на сельскохозяйственные культуры и виды работ незавершенного производства, а общепромышленные затраты животноводства – на виды и технологические группы скота. Распределение осуществляют пропорционально общей сумме затрат, за исключением стоимости семян, посадочного материала в растениеводстве, кормов в животноводстве, материалов и полуфабрикатов в подсобных промышленных производствах или другим способом.

На списание общепроизводственных затрат составляют следующие бухгалтерские записи:

дебет субсчета 20-1 «Растениеводство»;

кредит субсчета 25-1 «Общепроизводственные затраты растениеводства»;
дебет субсчета 20-2 «Животноводство»;
кредит субсчета 25-2 «Общепроизводственные затраты животноводства»;
дебет субсчета 20-3 «Промышленные производства»;
кредит субсчета 25-3 «Общепроизводственные затраты промышленных производств».

Регистром аналитического учета по счету 25 является Производственный отчет по общепроизводственным расходам ф. № 18-Д. Регистром синтетического учета ЖО № 10-АПК.

Общехозяйственные затраты — это затраты, связанные с организацией производства и управлением организации в целом. Их синтетический учет ведут на *счете 26 «Общехозяйственные затраты»*. По дебету данного счета отражаются затраты на содержание управленческого и общехозяйственного персонала. По кредиту счета отражается в конце отчетного периода списание затрат в дебет субсчета 90-5 «Управленческие расходы».

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут в разрезе статей затрат по следующим аналитическим разделам: а) расходы по управлению организацией; б) хозяйственные расходы; в) непроизводительные расходы.

Общехозяйственные затраты учитывают по дебету счета 26 «Общехозяйственные затраты» в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму начисленной оплаты труда работникам аппарата управления;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — на сумму отчислений в Фонд социальной защиты населения;

68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму налогов и сборов в бюджет;

76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» — на сумму по страхованию персонала от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

10 «Материалы» — на сумму стоимости материальных ценностей, израсходованных для нужд управления и обслуживания производства;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» — на сумму командировочных и представительских расходов, а также расходов по повышению квалификации;

97 «Расходы будущих периодов» — на сумму списанной арендной платы, уплаченной вперед, подписки на техническую литературу;

02 «Амортизация основных средств» — на сумму начисленной амортизации (износа) по основным средствам общехозяйственного назначения;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на сумму услуг связи, затрат по текущему ремонту зданий общехозяйственного назначения, электроснабжение, теплоснабжение и т.д.;

23 «Вспомогательные производства» — на стоимость оказанных услуг собственными вспомогательными производствами (водоснабжение, автотранспорт и др.);

05 «Амортизация нематериальных активов» — на сумму начисленной амортизации по нематериальным активам;

94 «Недостачи и потери от порчи имущества» — на стоимость списанной недостачи материалов в пределах норм естественной убыли.

Затраты, учтенные на счете 26, списываются с этого счета в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 5 «Управленческие расходы» и других счетов.

Для распределения расходов составляется ведомость распределения общепроизводственных (общехозяйственных расходов) ф. № 606- АПК.

Регистром аналитического учета является Производственный отчет по общехозяйственным расходам ф. № 18-Г.

Регистром синтетического учета по счету 26 является журнал-ордер ф. № 10-АПК.

11.3 Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости работ и услуг вспомогательных производств

Вспомогательные производства предназначены для обеспечения нормальной работы основных производств путем предоставления им услуг или выполнения работ. К вспомогательным производствам в сельскохозяйственных организациях относятся: ремонтные мастерские, грузовой автомобильный транспорт, гужевой транспорт, электроснабжение, водоснабжение, теплоснабжение, газоснабжение, холодильные установки.

Объектами учета прямых затрат *ремонтной мастерской* являются виды ремонтируемых машин (автомобили, тракторы, комбайны) по маркам, именованиям и инвентарным номерам, а также изготавливаемых изделий, инструментов и хозяйственных принадлежностей.

На каждом аналитическом счете прямые затраты ремонтной мастерской учитывают в разрезе калькуляционных статей (расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, сырье, материалы, содержание и эксплуатация основных средств, работы и услуги, расходы денежных средств, затраты по организации производства и управлению, прочие затраты).

Цеховые расходы ремонтной мастерской учитываются на отдельном аналитическом счете.

В конце месяца цеховые расходы ремонтной мастерской распределяются между ремонтируемыми объектами пропорционально прямой заработной плате рабочих, занятых ремонтными работами, и списываются с кредита 23 аналитического счета «Цеховые расходы ремонтной мастерской» в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» в состав затрат по ремонту сельскохозяйственной техники (по их видам).

По каждому завершенному заказу (завершенному ремонту, вид изготовленных инструментов, запасных частей и т.д.) определяется фактическая себестоимость, которая списывается с кредита счета 23 в дебет счетов 10, 23-3, 20 и т.д.

Затраты по незаконченным ремонтам (заказам) остаются как незавершенное производство ремонтной мастерской на конец отчетного периода.

Учет затрат по *энерго-, водо-, тепло и газоснабжению* осуществляется отдельно по каждому из этих вспомогательных производств.

В затраты по данным производствам входят расходы на их содержание, стоимость материалов, мелкого инвентаря, спецодежды, суммы амортизации основных средств и др. Распределение затрат по потребителям производится пропорционально количеству потребленной электроэнергии, воды, газа и их фактической себестоимости.

Затраты по содержанию и эксплуатации *грузового, легкового, пассажирского автотранспорта и автомашин специального назначения* учитываются на субсчете 23-3 «Автомобильный транспорт» (согласно утвержденной учетной политике и рабочему плану счетов). Причем затраты могут учитывать на одном аналитическом счете (независимо от их марок и грузоподъемности автомашин) или открывать отдельные счета (при большом парке автомобилей) такие как: «Грузовой автотранспорт»; «Пассажирский автотранспорт»; «Легковой автотранспорт»; «Специальные автомашины»; «Общегаражные расходы».

Затраты на аналитических счетах учитываются в соответствии с номенклатурой статей затрат, принятых в организации.

Общегаражные расходы включают затраты на содержание управленческого аппарата автохозяйства, которые распределяются по видам автотранспорта в конце отчетного периода пропорционально количеству отработанных машинно-дней, что отражается бухгалтерской записью: Д-т 23-3 и К-т 23-3.

Фактические затраты на эксплуатацию автомобилей слагаются из прямых и общегаражных расходов, приходящихся на данный вид транспорта после их распределения. Калькуляционными единицами являются: по грузовому автотранспорту –

тонно-километры; по пассажирскому и легковому автотранспорту – часы работы или километры пробега, по специальным машинам – машинно-дни.

Фактическую себестоимость 1 тонно-километра определяют – делением общей суммы учтенных затрат на эксплуатацию автотранспортных средств, за вычетом стоимости оприходованных отработанных масел, изношенной авторезины, на количество выполненных тонно-километров.

Аналогично исчисляют себестоимость работ, выполненных другими видами автотранспортных средств.

На стоимость услуг оказанных автомобильным транспортом составляются корреспонденции: Д-т 20, 25, 26, 44, 08, 10, 90 и др. и К-т 23-3.

Учет затрат на содержание рабочего скота ведут на субсчете 23-8 «Гужевого транспорт» в разрезе установленных статей. Затраты учитывают по дебету счета, что отражается: Д-т 23-8 и К-т 70, 69, 76, 10, 02 и др.

По кредиту счета учитывают объем выполненных работ в рабочих днях, стоимость приплода и побочной продукции (навоз, шерсть-линька и конский волос).

Одну голову приплода оценивают по нормативно-прогнозной себестоимости 60 кормо-дней содержания взрослой лошади в организации. Навоз оценивают по его нормативной стоимости, которая складывается из нормативных затрат на его уборку и утилизацию. Шерсть-линьку и конский волос учитывают по ценам возможной реализации. На отражение стоимости услуг, выполненных рабочим скотом для потребителей, составляются следующие бухгалтерские записи:

Д-т 20, 25, 44, 08 и др. К-т 23-8 – отражены услуги рабочего скота.

Д-т 11

К-т 23-8 – отражено оприходование приплода.

Д-т 10, 20

К-т 23-8 – на оприходование навоза, шерсти-линьки и конского

волоса;

Объектами калькуляции по гужевому транспорту являются приплод и выполненные работы, измеряемые в рабочих днях, а калькуляционными единицами – одна голова приплода и один рабочий день лошади.

В начале исчисляется фактическая себестоимость одного кормо-дня (дня содержания рабочей лошади в организации) путем деления общей суммы затрат за вычетом стоимости побочной продукции на общее количество учтенных кормо-дней.

Для определения фактической себестоимости приплода фактическую себестоимость одного кормо-дня умножают на 60 и на количество голов приплода.

Себестоимость одного рабочего дня определяется в конце отчетного периода делением всей суммы затрат по содержанию рабочих лошадей (за вычетом стоимости приплода и побочной продукции) на количество отработанных дней.

Учет затрат по эксплуатации машин и оборудования ведут на отдельном субсчете синтетического счета 23 «Вспомогательные производства». В рамках субсчета могут открываться отдельные аналитические счета для учета затрат по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка и для учета затрат по содержанию и эксплуатации комбайнов и других самоходных машин, используемых на сельскохозяйственных, погрузочно-разгрузочных и транспортных работах.

Расходы на оплату труда с отчислениями на социальные нужды трактористов-машинистов, а также стоимость нефтепродуктов, использованных тракторами и другими сельскохозяйственными машинами, на данном субсчете не учитывают. Их прямым способом относят в состав затрат по возделыванию конкретных культур, по содержанию отдельных видов и технологических групп скота и др., что отражается: Дебет счета 20, 90, 44, 10, 11 и Кредит 70, 69, 76, 10.

Аналитический учет затрат по содержанию и эксплуатации сельскохозяйственной техники на транспортных и сельскохозяйственных работах ведут по установленным статьям затрат.

В конце отчетного периода затраты, учтенные на субсчете 23, списываются:

– суммы амортизации, затраты на ремонт и другие затраты по содержанию и эксплуатации тракторов, прицепов, гаражей, площадок для хранения техники распределяют на объекты учета (культуры, группы культур, виды и технологические группы скота и т.д.), включая и транспортные работы тракторов, пропорционально стоимости израсходованного горючего;

– суммы амортизации и затраты на ремонт:

почвообрабатывающих машин распределяют по объектам учета пропорционально площади обработки;

машин для сеноуборки – пропорционально убранной площади;

сеялок – пропорционально площади посева;

машин для внесения в почву удобрений – пропорционально физической массе удобрений, внесенных под сельскохозяйственные культуры (группы культур);

– расходы по содержанию и эксплуатации зерноуборочных комбайнов – пропорционально количеству гектаров убранной площади зерновых и зернобобовых культур, многолетних и однолетних трав, убранной на семена.

На отнесение этих затрат составляются бухгалтерские записи: Д-т 20, 08, 25 и К-т 23.

Расходы по содержанию и эксплуатации специализированных машин (например, льноуборочных, картофелеуборочных, свеклоуборочных, и т.п.) относят прямо на соответствующие объекты учета затрат в растениеводстве, что будет подтверждаться корреспонденцией счетов:

дебет счета 20-1 (аналитические счета по видам культур);

кредит счета 23 «Вспомогательные производства».

Аналитический учет затрат и выполненных работ ведут в Производственном отчете по вспомогательным производствам, содержанию и эксплуатации машин и оборудования (форма № 18-В).

Регистром синтетического учета является ЖО № 10-АПК.

11.4 Учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции растениеводства

Синтетический учет затрат и выхода продукции растениеводства ведется на синтетическом счете 20 «Основное производство» субсчете 1 «Растениеводство».

По дебету данного счета отражается сальдо (сумма незавершенного производства) на начало отчетного периода, а также учтенные за отчетный период фактические затраты на производство продукции растениеводства. По кредиту – сумма затрат, относящихся к гибели посевов от стихийных бедствий и выход продукции.

Объектами учета затрат в растениеводстве (аналитическими счетами) являются: сельскохозяйственные культуры; виды работ незавершенного производства; затраты, подлежащие распределению; прочие объекты, связанные с заготовкой силоса, сенажа и т.п.

Аналитический учет затрат по счету 20 «Основное производство» субсчета 1 «Растениеводство» ведется по следующим статьям:

- Материальные ресурсы, используемые в производстве;
- Оплата труда;
- Отчисления на социальные нужды;
- Содержание основных средств;
- Работы и услуги;
- Расходы по страхованию имущества;
- Прочие затраты;
- Общепроизводственные затраты;
- Расходы денежных средств.

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена сумма начисленной основной и дополнительной заработной платы работникам, занятым на производстве продукции растениеводства	20-1	70
Отражены отчисления в Фонд социальной защиты населения в размере 30% от суммы начисленной заработной платы	20-1	69
Отражены отчисления в БРУСП «Белгосстрах» по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	20-1	76-2
Отражена стоимость израсходованных семян, минеральных и органических удобрений, ГСМ и др. материалов	20-1	10
Отражена сумма амортизации по основным средствам, используемым при производстве продукции растениеводства	20-1	02
Отражена стоимость услуг вспомогательных производств и сторонних организаций	20-1	23,60
Отражены общепроизводственные затраты растениеводства	20-1	25-1
Оприходована продукция, полученная от урожая	10, 43	20-1

Регистром аналитического учета по субсчету 20-1 является производственный отчет по растениеводству форма № 18. Регистром синтетического учета по счету 20 является журнал ордер ф.10-АПК.

Объектами исчисления себестоимости продукции в растениеводстве являются отдельные виды основной или сопряженной продукции.

Побочная продукция растениеводства (солома, ботва и др.) не калькулируется и оценивается исходя из нормативных затрат на ее уборку, прессование, скирдование, транспортировку и выполнение других работ.

При исчислении себестоимости продукции *зерновых культур* из общей суммы на возделывание и уборку культуры, включая расходы на послеуборочную сушку и очистку зерна, исключают стоимость побочной продукции (соломы). Полученную сумму распределяют на полноценное зерно и используемые зерноотходы пропорционально их удельному весу в общей массе полученного зерна в пересчете на полноценное (условное зерно). Используемые зерноотходы переводятся в полноценное зерно с учетом данных лабораторного анализа о процентном содержании полноценного зерна в зерновых отходах. Себестоимость единицы (тонны, центнера) каждого вида продукции определяют делением исчисленных соответствующих сумм затрат на физическую массу зерна и зерноотходов.

Объектами калькуляции по выращиванию льна-долгунца являются льносемена и льносоломка. Себестоимость льносемян и льносоломки составляют производственные затраты на выращивание и уборку льна-долгунца. Общая сумма затрат распределяется на льносемя и льносоломку пропорционально их стоимости по ценам реализации.

Себестоимость 1центнера льносемян и льносоломки определяют делением исчисленных производственных затрат на физическую массу каждого вида полученной продукции.

Учет затрат по переработке льносоломки в тресту ведется на отдельном аналитическом счете «Первичная обработка льна», открытом к синтетическому счету 20-1. По дебету этого аналитического счета учитывают в течение года нормативно-прогнозную себестоимость соломки, переработанной в тресту, с доведением ее до уровня фактической в конце года, затраты на расстил соломки, подъем тресты со стлищ и другие работы. Фактическая себестоимость 1ц. тресты определяется путем деления суммы фактических затрат на количество полученной продукции.

Себестоимость всей массы семян масличных культур (подсолнечника, рапса, сои, сурепки и др.) составляют производственные затраты на их выращивание и уборку за вычетом стоимости побочной продукции (сухие стебли, солома). Себестоимость 1 центнера семян масличных культур определяется делением исчисленных производственных затрат на физическую массу полученных семян.

Себестоимость 1ц картофеля исчисляют делением общей суммы затрат на возделывание культуры и уборку урожая на массу полученных клубней.

Если организация производит сортировку картофеля, то калькулируется себестоимость стандартного и нестандартного картофеля. Тогда затраты на выращивание картофеля распределяются между ними 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, по пленочным укрытиям и утепленному грунту без укрытий – пропорционально количеству квадратных метро-дней производства той или иной культуры. Количество метро-дней определяется умножением площади (в квадратных метрах), занятой под той или иной культурой, на количество дней вегетационного периода этой же культуры.

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.

Объектом калькуляции по силосным культурам является зеленая масса, которая используется для закладки силоса, сенажа или на корм животным в свежем виде. Себестоимость продукции силосных культур, включая кукурузу на силос, определяется делением суммы затрат на выращивание каждой культуры и уборку зеленой массы на количество полученной зеленой массы в центнерах.

Объектами калькуляции по однолетним травам являются отдельные виды получаемой продукции: сено, зеленая масса, семена. Если посевы однолетних трав используются для получения одного вида продукции (сена, зеленой массы), то себестоимость одного центнера исчисляется делением учтенной суммы затрат на массу произведенной продукции. При использовании сеяных трав для получения нескольких видов продукции затраты по возделыванию и уборке урожая распределяются между отдельными видами

продукции по следующим коэффициентам за 1 ц: сено – 1,0; семена – 9,0; зеленая масса – 0,25.

Затраты по выращиванию многолетних трав включают затраты прошлых лет (незавершенное производство) и текущего года. Затраты прошлых лет распределяются по годам использования пропорционально числу лет использования посевов в соответствующем севообороте (посевы используются в течение двух лет, то на каждый год их использования относят по 50 % затрат; при трехлетнем использовании трав на продукцию первого года относят 34 % затрат, второго и третьего года по 33 %). Затраты текущего года, связанные с выращиванием многолетних трав и уборкой их продукции, полностью включаются в себестоимость продукции урожая текущего года.

Совокупные затраты, связанные с выращиванием и уборкой многолетних трав, распределяются между видами полученной продукции с помощью следующих коэффициентов на 1ц: сено – 1,0; семена – 75,0; зеленая масса – 0,3.

Себестоимость силоса и сенажа складывается из фактической себестоимости зеленой массы, заложенной на силос или сенаж, расходов на содержание и эксплуатацию капитальных сооружений, используемых для закладки силоса и сенажа, а также затрат по силосованию, сенажированию, включая стоимость консервантов (загрузка и трамбовка силосной и сенажной массы, погрузка и транспортировка соломы и укрытие траншей соломой, пленкой и т.д.).

Исчисление себестоимости продукции садоводства в неспециализированных организациях, где затраты отражаются в целом по садоводству или по видам насаждений (семечковые, косточковые, ягодники), осуществляется путем вычитания из общей суммы затрат на содержание садов плодоносящего возраста стоимости черенков, усов, отводков, отпрысков (по ценам их реализации) и деления оставшейся суммы затрат на массу принятой к учету продукции.

Для определения себестоимости продукции по отдельным ее видам и сортам затраты, относящиеся на основную продукцию, распределяют пропорционально стоимости плодов и ягод по ценам реализации.

11.5 Учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции животноводства

Затраты и выход продукции животноводства учитывают на счете 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство», по дебету которого отражают затраты, а по кредиту – выход продукции в течение года. В животноводстве объектами учета затрат являются отрасли, виды, технологические группы животных и производственные подразделения.

Аналитический учет затрат по счету 20 «Основное производство» субсчету 2 «Животноводство» ведется по следующим статьям:

- Материальные ресурсы, используемые в производстве.
- Оплата труда.
- Отчисления на социальные нужды;
- Содержание основных средств;
- Работы и услуги;
- Расходы по страхованию имущества;
- Прочие затраты;
- Потери от падежа животных;
- Общепроизводственные затраты;
- Расходы денежных средств.

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена сумма начисленной основной и дополнительной заработной платы работникам, занятым на производстве продукции животноводства	20-2	70
Отражены отчисления в Фонд социальной защиты населения в размере 30% от суммы начисленной заработной платы	20-2	69
Отражены отчисления в БРУСП «Белгосстрах» по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	20-2	76-2
Отражена стоимость израсходованных кормов, медикаментов, ГСМ и др. материалов	20-2	10
Отражена сумма амортизации по основным средствам, используемым при производстве продукции животноводства	20-2	02
Отражена стоимость услуг вспомогательных производств и сторонних организаций	20-2	23,60
Отнесены на затраты животноводства стоимость павших животных по технологическим причинам	20-2	94
Отражены общепроизводственные затраты животноводства	20-2	25-2
Оприходовано молоко, мед, шерсть, яйцо и др. продукция	43	20-2
Оприходован прирост живой массы животных и птицы	11	20-2
Оприходована побочная продукция (навоз, помет и др.)	10	20-2

Регистром аналитического учета по субсчету 20-2 является производственный отчет по животноводству форма № 18-А. Регистром синтетического учета является журнал ордер ф.10-АПК.

Объектом исчисления себестоимости в животноводстве является основная продукция – молоко, шерсть, яйца, приплод, прирост живой массы, общая живая масса и др.

В животноводстве получают побочную продукцию: навоз, птичий помет, шерсть-линька, конский волос и др. Побочная продукция не калькулируется, а ее стоимость вычитается из общей суммы затрат на содержание соответствующих видов (групп) животных.

По основному молочному стаду себестоимость продукции определяют вычитанием из общей суммы затрат, учтенных на аналитическом счете «Основное молочное стадо», стоимости побочной продукции в нормативной оценке. Оставшиеся затраты относят на валовой выход основной продукции – молоко и приплод в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко – 90%, на приплод – 10%. Себестоимость 1 ц молока исчисляют делением суммы затрат, приходящейся на его производство, на физическую массу полученного молока, а себестоимость приплода – делением затрат, отнесенных на него, на количество голов приплода.

Себестоимость прироста живой массы молодняка всех возрастов и взрослых животных, выбракованных из основного стада и поставленных на откорм, определяется расходами на их содержание за вычетом стоимости побочной продукции. Себестоимость 1 ц прироста живой массы исчисляется делением полученной суммы затрат на количество центнеров прироста живой массы.

Для определения фактической себестоимости выбывшего поголовья (реализованного, переведенного в другие возрастные группы, забитого в организации, погибшего в результате стихийных бедствий, павшего по вине работников животноводства) и оставшегося в организации на конец года рассчитывается себестоимость 1 ц живой массы животных. С этой целью исчисляют два показателя: себестоимость калькулируемого поголовья и живую массу животных.

Себестоимость калькулируемого поголовья равна стоимости животных на начало года, стоимости животных, поступивших на выращивание и откорм со стороны и из других

учетных групп, стоимости приплода и прироста за отчетный год за вычетом нормативно-прогнозной себестоимости павших животных, включенных в состав затрат животноводства.

Живая масса калькулируемого поголовья состоит из живой массы животных, оставшихся в организации на конец года, и живой массы поголовья, выбывшего в течение года без живой массы павшего поголовья, включенного в состав затрат животноводства.

Разделив себестоимость калькулируемого поголовья на его живую массу, получают показатель себестоимости живой массы животных.

Объектами исчисления себестоимости в свиноводстве являются прирост живой массы, живая масса, приплод, поросята-отъемыши.

Калькуляционными единицами продукции основного стада свиней являются: 1 ц прироста живой массы поросят до отъемного возраста, 1 ц живой массы поросят-отъемышей (двухмесячных), 1 голова приплода при рождении и отбивке от свиноматки.

Калькуляционными единицами по молодняку свиней на дорастивании и откорме являются: 1 ц прироста живой массы и 1 ц живой массы.

В специализированных организациях по основному стаду свиней исчисляют себестоимость 1 ц прироста живой массы поросят до отъема (в возрасте до 2 месяцев) путем деления учтенных затрат на содержание основного стада свиней (свиноматок с поросятами до отъема, хряков-производителей), за исключением стоимости побочной продукции, на количество центнеров полученного прироста, включая живую массу приплода при рождении.

Себестоимость 1 ц живой массы поросят-отъемышей определяется делением стоимости молодняка свиней, находившегося под матками на начало года, и стоимости приплода и прироста молодняка до отъема в отчетном году, на живую массу поросят-отъемышей, включая живую массу поросят, оставшихся на конец года. Этот показатель себестоимости используется для определения стоимости поросят, переведенных в старшую группу, оставшихся на конец года под матками, а также для оценки 1 головы приплода.

Себестоимость 1 п прироста живой массы свиней на дорастивании и откорме по технологическим группам «Поросята от 2 до 4 месяцев» и «Поросята от 4 месяцев и свиньи на откорме» определяется путем деления затрат на содержание по технологической соответствующей группе животных на количество полученных центнеров прироста живой массы поданной группе свиней. Себестоимость 1 ц. живой массы свиней исчисляется аналогично крупному рогатому скоту.

Объектами исчисления себестоимости продукции овцеводства являются шерсть, прирост живой массы, живая масса и приплод.

Себестоимость ягнят на момент рождения определяется в шерстно-мясном и мясо-шерстном овцеводстве в размере 10 %, в романовском – 12 %, а в каракульском – 15 % общей суммы затрат на содержание овец, за исключением стоимости побочной продукции (навоза). Оставшаяся сумма затрат распределяется между шерстью и приростом живой массы овец пропорционально расходу кормов (в кормовых единицах) на эти виды продукции по установленным нормам. Нормативные затраты кормов в кормовых единицах: на 1 ц шерсти – 88 ц. к.ед.; 1 ц прироста – 8,9 ц к.ед.

Расходы на стрижку овец, ее классифировку, упаковку, маркировку шерсти относят непосредственно на себестоимость шерсти.

Объектами исчисления себестоимости в птицеводстве являются: по родительскому стаду – инкубационные яйца, по промышленному стаду – пищевые яйца, по молодняку птицы – прирост живой массы, по инкубации – суточные птенцы. Побочную продукцию птицеводства – перо, пух, отходы инкубационного цеха (задохлики, петушки, забитые в суточном возрасте) – оценивают по ценам возможной реализации или использования.

В птицеводстве в связи с отдельным учетом по технологическим группам объектом исчисления себестоимости по каждой группе является один вид продукции. При расчете

себестоимости из общей суммы затрат вычитается стоимость побочной продукции и делится на количество продукции.

При исчислении себестоимости инкубационных или пищевых яиц в общую сумму затрат включаются убытки от реализации выбракованных кур-несушек.

По учетным группам выращивания молодняка и откорма птицы объектами исчисления себестоимости являются прирост живой массы и общая живая масса.

При исчислении себестоимости продукции пчеловодства опылительно-медового направления из общей суммы затрат исключаются затраты, относимые на опыляемые пчелами культуры в своем и других хозяйствах. При этом на опыление культур относят 20-40 % затрат на содержание пчелиных семей, а по плодово-ягодным насаждениям, семенникам клевера и люцерны – 40-60 %. В пчеловодстве опылительного направления все затраты по содержанию пчел относятся на себестоимость опыляемых культур за вычетом стоимости меда, воска, маток и другой продукции пчеловодства по ценам реализации.

Себестоимость отдельных видов продукции пчеловодства (воск, матки пчелиные, пакеты с пчелами, соты, прополис и т. д.) исчисляются путем распределения суммы затрат по видам продукции пропорционально ее стоимости по ценам реализации.

11.6 Учет затрат и исчисление себестоимости продукции промышленных производств

К подсобным промышленным производствам относятся: плодоовощеперерабатывающие, винодельческие производства, маслодельные заводы, мельницы, комбикормовые заводы, цеха по забою скота, птицы, зверей и выработке товарных шкурок, изготовление строительных материалов (лесопильное производство, кирпичное производство, столярные мастерские).

Объектами учета затрат на промышленных производствах, в зависимости от размеров и характера деятельности организации, являются отдельные виды промышленных производств, виды продукции, отдельные стадии (фазы) технологического процесса (передель).

Для учета затрат и выхода продукции промышленных производств предназначен калькуляционный счет 20 «Основное производство», к которому выделяют отдельный субсчет 3 «Промышленные производства». По дебету счета отражают все фактические затраты, произведенные за год промышленными производствами и подсобными промыслами, а по кредиту — выход продукции и стоимость услуг. Сельскохозяйственные организации открывают аналитические счета по видам промышленных производств.

Аналитический учет затрат по каждому объекту осуществляют статьям производственных затрат.

- Материальные ресурсы, используемые в производстве;
- Оплата труда;
- Отчисления на социальные нужды;
- Содержание основных средств;
- Работы и услуги;
- Расходы по страхованию имущества;
- Потери от брака;
- Прочие затраты;
- Общепроизводственные затраты;
- Расходы денежных средств.

Отражение затрат в учете производят следующими бухгалтерскими записями: Дебет счета 20-3 и Кредит счетов 10,23,25,60,68,69,70,76,97.

Оприходование готовой продукции отражается в учете по Дебету счета 43 и кредиту счета 20-3.

Регистром аналитического учета по субсчету 20-3 является производственный отчет по промышленным производствам форма № 18-Б. Регистром синтетического учета является журнал ордер ф.10-АПК.

Промышленные производства могут перерабатывать не только собственное сырье, но и сырье заказчиков (давальческое). Это своеобразный вид услуг промышленного производства, оказываемых сторонним организациям. Объектом исчисления себестоимости соответственно будет являться единица услуг по переработке сырья – зерна, круглого леса, молока и т.д.

Себестоимость единицы продукции подсобных промышленных производств исчисляется ежемесячно (ежеквартально) исходя из суммы затрат на ее производство за вычетом стоимости возвратных и безвозвратных отходов по цене возможной реализации, деленной на объем произведенной продукции.

При переработке зерна на мельницах объектами исчисления себестоимости являются: размол 1 т зерна и 1 т продукции (муки, круп). Себестоимость размолы 1 т зерна исчисляется, если на мельнице производят размол зерна своего и сторонних заказчиков. Для этого общую сумму затрат на работу мельницы (без стоимости переработанного собственного зерна) делят на количество размолотого зерна (собственного и дачальческого). Затраты по переработке дачальческой продукции списываются с кредита субсчета 20-3 «Промышленные производства» в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Для определения себестоимости 1 ц муки, круп и других продуктов необходимо к себестоимости размолы, произведенной для своей организации, прибавить себестоимость собственного зерна, отпущенного в размол, и вычесть стоимость побочной продукции, а полученную сумму разделить на количество произведенной для организации готовой продукции.

Объектами исчисления себестоимости продукции переработки овощей, фруктов и картофеля являются консервы, быстрозамороженная продукция, соленья, мочения и квашения, сушеные картофель и овощи, сухофрукты, соки.

Себестоимость продукции переработки овощей, фруктов складывается из суммы затрат на производство каждого вида продукции, включая стоимость использованного сырья, за вычетом стоимости использованных отходов. В качестве единицы исчисления себестоимости продукции используют как физическую массу (кг, т), так и условные единицы. Единицей калькуляции себестоимости по солению, квашению, сушению является 1 ц продукции, а по консервированию – 1000 условных банок (1 туб). При переводе каждого вида в условную продукцию используют коэффициенты, величина которых зависит от массы продукции, заложенной в 1 банку или бутылку, и их емкости.

При изготовлении из одного и того же сырья консервов различной фасовки применяются следующие коэффициенты перевода физических банок в условные: 10-литровые – 28,3; 3-литровые – 8,48; 2-литровые – 5,66; 1,5 литровые – 4,24; 1-литровые – 2,85; 0,5- литровые – 1, 53.

В лесопильном производстве калькулируются себестоимости распиловки 1 м³ лесоматериала и 1 м³ пиломатериалов.

Для определения себестоимости распиловки кубометра лесоматериала необходимо сумму затрат на эксплуатацию лесопильного цеха (без стоимости лесоматериала) разделить на количество кубических метров лесоматериала, прошедшего распиловку (собственного и дачальческого).

Себестоимость 1 м³ пиломатериалов исчисляется делением общей суммы затрат на содержание лесопильного цеха, включая стоимость собственного лесоматериала, за вычетом стоимости побочной продукции и затрат на распиловку дачальческого сырья, на количество полученных кубических метров пиломатериалов от распиловки собственного лесоматериала. Побочную продукцию (горбыль, опилки) оценивают по ценам возможной реализации. Затраты,

приходящиеся на основную продукцию, распределяются между отдельными видами полученной продукции пропорционально их стоимости по ценам реализации.

Стоимость забитых животных прямо включается в себестоимость полученного от забоя мяса (свинины, баранины, говядины и т.д.). Все остальные затраты на содержание цехов по убою животных или ското-убойных площадок учитываются вместе и распределяются между видами полученной продукции пропорционально их стоимости по ценам реализации. Себестоимость 1 ц (т) мяса по его видам определяют делением общей суммы затрат, включая стоимость забитых животных и приходящейся части распределяемых расходов по содержанию цехов по убою животных, за вычетом стоимости побочной продукции на количество полученной продукции.

11.7 Учет затрат и услуг обслуживающих производств и хозяйств

На счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» учитывают расходы и доходы по жилищно-коммунальному хозяйству, предприятиям общественного питания, детским дошкольным учреждениям и др. По дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» учитываются затраты по содержанию и эксплуатации обслуживающих производств, а по кредиту отражаются выход продукции, доходы и поступления, а также списание затрат за счет предусмотренных источников. Аналитические счета открываются по каждому виду производств в разрезе статей.

Учет расходов и доходов ведется отдельно по жилищному фонду, общежитиям кочного типа, по целевым расходам и сборам.

Целевые сборы (доходы), получаемые по установленным расценкам (за отопление, освещение, водоснабжение, канализацию, пользование газом и др.), учитываются отдельно по их видам. Производимые расходы покрываются полностью или частично за счет установленной платы.

Расчет платежей в общежитиях включает квартирную плату, плату за бытовые и коммунальные услуги, амортизацию оборудования, инвентаря и постельных принадлежностей.

Отражение затрат в учете по обслуживающим производствам и хозяйствам производят следующими бухгалтерскими записями: Дебет счета 29 и Кредит счетов 10, 23, 25, 60, 68, 69, 70, 76.

Списание затрат отражают по Дебету счетов 76, 90-4 и Кредиту счета 29.

Убыток от эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства (ежемесячно, ежеквартально) списывается в дебет субсчета 90-8 «Прочие расходы по текущей деятельности» с кредита счета 29.

Регистрам аналитического учета по счету 29 является производственный отчет по прочим производствам и хозяйствам Ф. № 18-3. Регистром синтетического учета является журнал ордер №10-АПК.

ТЕМА 12. УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

12.1 Понятие и порядок признания и формирования доходов и расходов от текущей деятельности

12.2 Документальное оформление реализации продукции, товаров, работ и услуг

12.3 Учет расходов на реализацию

12.4 Учет доходов и расходов по текущей деятельности

12.5 Учет доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности

12.1 Понятие и порядок признания и формирования доходов и расходов от текущей деятельности

Порядок отражения в бухгалтерском учете информации о доходах и расходах в организациях регламентируется Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09. 2011 г. № 102.

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.

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

Выручка от реализации продукции, товаров, работ и услуг признается по мере ее начисления.

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

Расходы по текущей деятельности включают в себя:

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

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.

12.2 Документальное оформление реализации продукции, товаров, работ и услуг

Сельскохозяйственные организации поставляют производимую продукцию государственным заготовительным организациям на основании договоров купли-продажи. Одним из их видов является Государственный контракт или договор контрактации, которые заключаются на каждый календарный год на поставку еще не произведенной продукции.

При отправке продукции заготовительным и другим организациям сельскохозяйственные организации выписывают товарно-транспортные накладные или товарные накладные.

ТТН выписывается в четырех экземплярах, из которых второй остается в организации, а первый, третий и четвертый передаются водителю (экспедитору).

В дополнение к товарно-транспортным накладным сельскохозяйственная организация должна выписывать ветеринарное свидетельство – при реализации скота и птицы; аттестат на семена – при реализации семян элиты и суперэлиты; свидетельство на семена – при реализации семян всех остальных репродукций; удостоверение качества и безопасности производственного сырья – при реализации молока.

На основании ТТН заготовительные организации составляют приемные квитанции на закупку сельскохозяйственной продукции. Приемные квитанции выписываются в трех экземплярах. В приемных квитанциях отражается наименование и количество закупленной сельскохозяйственной продукции, цена с учетом качества, сумма НДС и стоимость продукции с учетом НДС.

ТТН оформляется и при передаче сельскохозяйственной продукции в фирменные магазины, детские дошкольные учреждения и ее реализация на рынках, ярмарках, выставках.

Для оформления операции по закупке животных у населения по договорам предназначен акт на передачу (продажу), закупку у населения. Этот документ является основанием для оформления товарно-транспортной накладной формы ТТН – при реализации его заготовительным организациям.

При разовой продаже продукции на рынке, ярмарках и других местах торговли (продажа продукции непосредственно с автомашин) лицо, ответственное за продажу составляет в конце дня Отчет о продаже сельскохозяйственной продукции (ф. 424-АПК) в одном экземпляре. К отчету прилагаются документы о продаже продукции и на использование денежной выручки.

Отпуск сельскохозяйственной продукции работникам организации в счет оплаты труда производится на основании ведомостей произвольной формы, подписанных руководителем и главным бухгалтером организации.

При оформлении реализации продукции за наличный расчет используют товарную накладную и приходный кассовый ордер (КО-1) на оплату ее стоимости наличными в кассу организации и квитанцию о приеме наличных денежных средств при продаже продукции, товаров (выполнении работ, оказании услуг) без применения кассовых суммирующих аппаратов и (или) специальных компьютерных систем и платежных терминалов. В данном документе указывают наименование продукции, товаров (работ, услуг), единицу измерения, количество, цену за единицу, стоимость, сумму НДС, дату приема наличных денежных средств.

В подтверждение факта выполнения работ и оказания услуг сторонним организациям оставляется акт произвольной формы в двух экземплярах.

Оплата задолженности за реализованную продукцию покупателями осуществляется путем перечисления денежных средств на расчетный счет организации по платежному поручению.

12.3 Учет расходов на реализацию

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 – это расходы на затаривание, погрузку, разгрузку продукции.

Невозмещаемые расходы по реализации продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях учитывают на счете 44 «Расходы на реализацию». Эти расходы можно подразделить на две группы: транспортно-экспедиционные расходы и расходы по организации сбыта.

К транспортно-экспедиционным расходам относят расходы на тару и упаковку продукции на складах организации, расходы по доставке продукции к пунктам ее реализации.

В расходы по организации сбыта включают комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым организациям за реализацию продукции по установленным нормам или в размерах, определяемых договорами, расходы на рекламу и др.

По учету расходов по реализации продукции могут быть составлены записи:

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Произведена оплата услуг по прохождению обязательного медицинского осмотра работниками, занятыми реализацией продукции и приобретению санитарных книжек	44	51
Оплачены центру гигиены и санэпидемиологии расходы на гигиеническую регистрацию и регламентацию продукции, и получение соответствующего удостоверения.	44	51
Начислена заработная плата работнику, осуществляющему продажу продукции на рынке	44	70
Произведены отчисления от суммы заработной платы продавца: в ФСЗН; по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний	44	69
Отнесены услуги собственного автотранспорта по доставке продукции на рынок	44	23
Оплачены за счёт подотчётных сумм стоимость торгового места на рынке	44	71
Списана продукция, использованная на проведение специальных анализов при отпуске ее в реализацию и в качестве выставочного образца	44	43
Учтены расходы по рекламе продукции	44	76
Начислена амортизация по торговым помещениям и их оборудованию, НА	44	02, 05
Учтены расходы по изучению конъюнктуры рынка	44	76, 51
Отражены комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым организациям	44	60
Учтены расходы на тару и упаковку продукции	44	41-3 10-4
Списана часть расходов на рекламу и маркетинговые услуги, относящиеся в отчетном месяце на реализованную продукцию	44	97
Списаны расходы по реализации сельскохозяйственной продукции	90-6	44

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на реализацию» ведут по видам и статьям расходов в Ведомости аналитического учета расходов по реализации ф. №51-АПК.

Ежемесячно все расходы с кредита счета 44 относят в дебет соответствующих счетов. Итоговые данные ведомости по окончании месяца переносят в журнал-ордер ф. 11-АПК.

12.4 Учет доходов и расходов по текущей деятельности

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.

К счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» 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».

По кредиту счета 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» учитывается выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг в корреспонденции с дебетом счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и других счетов.

По дебету счета 90-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» учитываются суммы начисленного НДС, исчисляемые из выручки от реализации, в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По дебету счета 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые из выручки от реализации, в соответствии с законодательством (кроме НДС), в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По дебету счета 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» учитывается себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, в корреспонденции с кредитом счетов 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 23, 11 и других счетов.

По дебету счета 90-5 «Управленческие расходы» учитываются расходы, списываемые с кредита счетов 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты».

По дебету счета 90-6 «Расходы на реализацию» учитываются расходы на реализацию, списываемые с кредита счета 44 «Расходы на реализацию» в порядке, установленном законодательством.

На счете 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности» учитываются доходы по текущей деятельности, кроме выручки от реализации, отражаемой на субсчете 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

Прочие доходы текущей деятельности отражаются:

дебет счета 50, 51, 62 и кредит счета 90-7 – на сумму доходов, связанных с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств, полученных штрафов, пени и неустоек;

дебет счета 73 кредит субсчета 90-7 – отражена сумма разницы между учетной и взыскиваемой стоимостью недостающих активов;

дебет счета 10, 50, 51, 60, 76 и кредиту счета 90-7 – при безвозмездном получении запасов, денежных средств, оказании услуг;

дебет счета 10, 11, 43, 50, 51 и кредиту счета 90-7 – на суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации;

дебет счета 98 и кредит счета 90-7 – на фактическую себестоимость запасов, приобретенных за счет финансовой помощи и использованных на производство продукции, на сумму финансовой помощи, полученной для оплаты выполненных работ и оказанных услуг, на финансирование текущих расходов;

дебет счета 63 и кредит счета 90-7 – присоединение резерва по сомнительным долгам к доходу отчетного периода;

дебет счета 76, 62, 60 и кредит счета 90-7 – списание кредиторской задолженности в связи с истечением срока исковой давности.

По дебету субсчета 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, в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По дебету субсчета 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 счета 90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» учитываются прочие расходы по текущей деятельности. Они отражаются по дебету субсчета 90-10 и кредиту счетов:

10, 11, 41, 43 – на стоимость имущества при безвозмездной передаче другим лицам;

70, 69, 76-2 – на начисленную материальную помощь работникам организации с отчислениями;

62, 76 – при списании дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности;

94 – при списании потерь, принимаемых за счет организации;

51 – на уплату пени, штрафов и расходов по оплате дел в судах;

68, 69 – штрафы по платежам в бюджет и ФСЗН;

63 – при создании резерва по сомнительным долгам;

62, 76 – на сумму превышения списываемой дебиторской задолженности, признанной организацией к получению, над суммой ранее созданных резервов по сомнительным долгам.

Субсчет 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» предназначен для выявления финансового результата (прибыли или убытка) от текущей деятельности за отчетный период.

Записи по субсчетам 90-1 – 90-10 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 и 90-7 определяется финансовый результат от текущей деятельности за отчетный период:

дебет субсчета 90-11 кредит счета 99 – на сумму прибыли;

дебет счета 99 и кредит субсчета 90-11 – на сумму убытка.

Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (кроме субсчета 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей

деятельности)), закрываются внутренними записями на субсчет 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

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

Для отражения операций по реализации продукции при журнально-ордерной форме учета применяются следующие регистры:

Реестр документов по реализации готовой продукции (ф. 63-АПК) предназначен для накопления и систематизации данных о реализации продукции покупателям и другим организациям. Записи в него производятся в течение месяца в хронологическом порядке.

Реестр документов по реализации товарно-материальных ценностей, работ и услуг, основных средств и прочих активов (ф. 64-АПК) используют для ежемесячной систематизации данных о реализации долгосрочных и прочих активов.

По окончании месяца итоговые данные из реестров ф. 63-АПК и ф. 64-АПК переносят в ведомость учета реализации продукции, работ и услуг (ф. № 62-АПК).

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

12.5 Учет доходов и расходов по инвестиционной и финансовой 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, осуществлению и реализации финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации;

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 инвестиционной деятельности, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются:

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов;
- суммы излишков и недостат инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации;
- доходы и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций, по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги других организаций;
- суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения;
- доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение инвестиционных активов;
- стоимость инвестиционных активов, полученных или переданных безвозмездно;
- проценты, причитающиеся к получению;
- прочие доходы и расходы по инвестиционной деятельности.

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 процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством);
- 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);

– 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;

– прочие доходы и расходы по финансовой деятельности.

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

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Налог на добавленную стоимость»;

91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов»;

91-4 «Прочие расходы»;

91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются доходы по инвестиционной, финансовой деятельности и иные доходы (кроме доходов по текущей деятельности).

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
50, 51, 52	91-1	На сумму доходов полученных от участия в уставных фондах других организаций
62	91-1	Начисление выручки от реализации основных средств и нематериальных активов
51, 52	91-1	На сумму полученных процентов за хранение денежных средств на счетах банка
01, 04	91-1	На стоимость излишков основных средств, нематериальных активов
51, 52	91-1	На сумму доходов по сдаче в финансовую аренду (лизинг) имущества
10	91-1	Оприходованы материалы, полученные от ликвидации основных средств
50,52,55,62,71	91-1	На сумму положительной курсовой разницы по переоценки дебиторской задолженности и иностранной валюты

На субсчете 91-2 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы начисленного НДС, исчисляемые от прочих доходов, отраженные по дебету субсчета 91-2 «Налог на добавленную стоимость» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые от прочих доходов в соответствии с законодательством (кроме НДС). Отражается по дебету субсчета 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 91-4 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы организации, в том числе связанные с прочими доходами.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
91-4	66, 67	На сумму процентов, подлежащих к уплате, за пользование организацией кредитами, займами
91-4	58, 57	При реализации ценных бумаг и валюты
91-4	51	На сумму неустойки (пени, штрафы) и других видов санкций за нарушение условий договоров
91-4	01	На сумму уценки инвестиционной недвижимости

91-4	02	На сумму обесценения инвестиционной недвижимости
91-4	60,71	На сумму положительной курсовой разницы по переоценке кредиторской задолженности выраженной в иностранной валюте
91-4	51,52,55	На сумму отрицательной курсовой разницы по переоценке денежных средств в иностранной валюте
91-4	01, 03, 04	На сумму остаточной стоимости выбывшего объекта основных средств, инвестиционной недвижимости, нематериальных активов
91-4	70, 69, 76-2, 23	На сумму расходов, связанных с ликвидацией основных средств и выбытием объекта инвестиционной недвижимости

Субсчет 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период.

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы», 91-2 «НДС», 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов», 91-4 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года. Сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 91-2 «НДС», 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов», 91-4 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
91-5	99	Отражена сумма прибыли по инвестиционной и финансовой деятельности
99	91-5	Отражена сумма убытка по инвестиционной и финансовой деятельности

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

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы», кроме субсчета 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов», закрываются внутренними записями на субсчет 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по видам прочих доходов и расходов в Ведомости учета операционных и внереализационных доходов и расходов ф. № 65-АПК.

По окончании месяца итоговые данные ведомости ф. № 65-АПК по счету 91 переносят в журнал-ордер ф. № 11-АПК.

ТЕМА 13. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ФОРМИРОВАНИЕ КАПИТАЛОВ И РЕЗЕРВОВ ОРГАНИЗАЦИИ

13.1 Формирование финансового результата отчетного года и его значение в оценке деятельности организации. Учет прибыли и убытков.

13.2 Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

13.3 Учет уставного, резервного и добавочного капиталов

13.4 Учет резервов предстоящих платежей

13.5 Учет доходов и расходов будущих периодов

13.1 Формирование финансового результата отчетного года и его значение в оценке деятельности организации. Учет прибыли и убытков.

Финансовый результат организаций формируется исходя из доходов и расходов в результате осуществления текущей (реализации продукции, товаров, работ и услуг, и прочих доходов и расходов), финансовой и инвестиционной деятельности.

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период предназначен счет 99 «Прибыли и убытки». По дебету счета 99 отражаются суммы убытков (потерь, расходов), а по кредиту – суммы прибыли (доходов) организации. Сопоставлением дебетового и кредитового

оборотов за отчетный период определяется конечный финансовый результат отчетного периода (чистая прибыль или чистый убыток).

Прибыль (убыток) от текущей деятельности отражается по дебету (кредиту) счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности») и кредиту (дебету) счета 99 «Прибыли и убытки».

Сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период отражается по дебету (кредиту) счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов») и кредиту (дебету) счета 99 «Прибыли и убытки».

Начисление налогов на прибыль и доходы и других налогов и сборов, исчисляемых из прибыли (дохода) организации в соответствии с законодательством, отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью последнего месяца отчетного года сумма чистой прибыли (убытка) отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Синтетический учет по счету 99 «Прибыли и убытки» осуществляется в журнале-ордере ф. № 15-АПК. Аналитический учет операций по счету 99 ведут в специальной таблице «Аналитические данные к счету 99 «Прибыли и убытки».

13.2 Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) предназначен счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Сумма чистой прибыли отчетного года отражается заключительной записью последнего месяца отчетного года по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», сумма чистого убытка отчетного года - по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

На увеличение прибыли относится при выбытии основного средства сумма остатка добавочного капитала, накопившегося в результате проведенных переоценок, что отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 84.

Использование нераспределенной прибыли производится на основе решения собственников (учредителей, акционеров) в соответствии с уставом организации:

- на начисление доходов собственнику имущества (учредителям, участникам) организации, что отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями» - учредителям, 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - работникам организации;
- на доведение величины уставного капитала до величины чистых активов организации, что отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 80 «Уставный капитал»;
- на создание резервного капитала, что отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 82 «Резервный капитал».

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» осуществляется по направлениям использования нераспределенной прибыли и источников погашения убытков организации.

Убыток отчетного года может быть списан за счет резервного капитала бухгалтерской записью: дебет счета 82 «Резервный капитал» и кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» ведется в журнале-ордере № 15-АПК.

13.3 Учет уставного, резервного и добавочного капиталов

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.

Учет уставного капитала ведут на пассивном синтетическом счете 80 «Уставный капитал». По его кредиту отражают увеличение уставного капитала, а по дебету – уменьшение.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
75-1	80	Отражение величины уставного капитала на основании учредительных документов
07,08,10,11, 41,43,08	75-1	На стоимость фактического поступления имущества (вкладов) учредителей, участников
50, 51,52, 55	75-1	Поступление денежных средств от учредителей
83	80	Использование добавочного капитала для увеличения уставного капитала
82	80	Использование резервного капитала организации для увеличения уставного капитала
80	75-1	На сумму вкладов, возвращенных учредителям в части их вкладов
80	84	На сумму доведения величины уставного капитала до величины чистых активов организации (покрытие убытка)

Для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала предназначен пассивный счет 82 «Резервный капитал». По кредиту отражают увеличение капитала, а по дебету – его использование. Аналитический учет по счету 82 «Резервный капитал» должен обеспечивать формирование информации об источниках каждого из резервных капиталов.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
84	82	Создан резерв на заработную плату на случай банкротства или ликвидации организации
75-1	82	За счет взносов учредителей создан резервный капитал
82	70	Использованы средства резервного капитала на погашение задолженности работникам по заработной плате, гарантийным и компенсационным обязательствам
82	69	Произведены отчисления от суммы начисленной заработной платы, гарантийным и компенсационным обязательствам в:
82	76-2	- фонд социальной защиты населения;
		- по страхованию персонала от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
82	70, 75-2	Начислены за счет резервного фонда дивиденды учредителям (как правило, по привилегированным акциям) при отсутствии прибыли отчетного года
82	84	Списаны убытки и потери отчетного года, прошлых лет
82	80	Средства резервного фонда направлены на увеличение уставного капитала

Для обобщения информации о наличии и движении добавочного фонда организации применяется пассивный счет 83 «Добавочный капитал».

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
01,03, 04, 07	83	На изменение стоимости основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов в результате переоценки
83	02, 05	На корректировку сумм начисленной амортизации по долгосрочным активам в результате переоценки

83	84	При выбытии долгосрочных активов на сумму числящегося по ним добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных их переоценок
75-1	83	На увеличение добавочного капитала относят превышение цены реализации акций над номинальной стоимостью, образовавшееся при формировании и последующим увеличении уставного капитала акционерного общества (эмиссионный доход)
83	75-1	Распределение добавочного капитала между учредителями производится, как правило, при ликвидации организации
83	80	Увеличение уставного капитала организации за счет ее добавочного капитала

Для отражения наличия и движения уставного, резервного и добавочного капитала предназначен журнал-ордер ф. № 12-АПК. Аналитический учет ведется в ведомости ф. № 69-АПК.

13.4 Учет резервов предстоящих платежей

Резервы предстоящих платежей создаются для равномерного включения предстоящих платежей в издержки производства и обращения. В частности, организации могут образовывать следующие резервы:

- на предстоящую оплату отпусков в случае неравномерного ухода работников в отпуска в течение года, включая отчисления на социальное страхование;
- суммы предстоящих платежей по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию;
- резервы по затратам на реструктуризацию организации;
- резервы по обременительным договорам;
- резервы по выводу основных средств из эксплуатации;
- прочие резервы.

Для обобщения информации о наличии и движении данных резервов предназначен пассивный счет 96 «Резервы предстоящих платежей». К нему могут открываются субсчета по видам резервов:

96-1 «Резервы на оплату отпусков»;

96-2 «Резервы по затратам на реструктуризацию организации»;

96-3 «Резервы по выводу основных средств из эксплуатации».

На субсчете 96-1 «Резервы на оплату отпусков» организации могут учитывать формирование и использование резерва на покрытие предстоящей оплаты отпусков, в том случае, если учетной политикой предусмотрено создание такого резерва, однако его создание не является обязательным.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
20-1	96-1	Начислен резерв на оплату отпусков работникам: растениеводства (полеводам, трактористам, комбайнерам)
20-2		животноводства (операторам машинного доения, скотникам, сторожам и другим рабочим)
20-3		промышленных производств
23		вспомогательных производств
44		занятым реализацией продукции, товаров
07		занятым доставкой оборудования, строительных материалов
08		за работы по строительству объектов, выполняемые хозяйственным способом
10,11		за доставку, погрузку и разгрузку материалов, молодняка животных
25		занятым на ремонте агрокомбинатов, ветизоляторов, ветлечебниц и др.
26		занятым на ремонте склада
96-1	70	Начислены отпускные работникам организации
96-1	69-1	Произведены начисления с отпускных в ФСЗН
96-1	76-2	Начислены платежи по обязательному страхованию персонала от несчастных случаев на производстве

По кредиту субсчета 96-2 «Резервы по затратам на реструктуризацию организации» и дебету счетов затрат 20 «Основное производство» и др. отражается сумма создаваемого резерва. Произведенные расходы и платежи, на которые был создан резерв, отражаются по дебету счета 96 «Резервы предстоящих платежей» и кредиту счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и других счетов.

На субсчете 96-3 «Резервы по выводу основных средств из эксплуатации» учитывается создание резерва по выводу основных средств из эксплуатации.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
08	96-3	На сумму созданного резерва по выводу основных средств из эксплуатации
91	96-3	На сумму увеличения резерва в связи с сокращением периода дисконтирования, ставки или сумм затрат, необходимых для погашения обязательств
96-3	91-1	На сумму уменьшения резерва

Аналитический учет по счету 96 «Резервы предстоящих платежей» ведут по отдельным резервам на обратной стороне журнала-ордера ф. 10-АПК в таблице «Аналитические данные» по счету 96 «Резервы предстоящих платежей».

13.5 Учет доходов и расходов будущих периодов

Для обобщения информации о доходах, полученных или начисленных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, используется пассивный счёт 98 «Доходы будущих периодов».

Счет 98 применяется также для обобщения информации о получении и использовании коммерческой организацией международной технической помощи, иностранной безвозмездной помощи, безвозмездной (спонсорской) помощи, а также о получении и использовании отдельных видов государственной поддержки в порядке, установленном законодательством.

Суммы полученных (начисленных) доходов, относящихся к будущим периодам, отражаются по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» (наперед оплаченная квартирная, арендная плата и т. п.).

Суммы доходов будущих периодов, учтенные на счете 98, при наступлении отчетного периода, к которому они относятся, отражаются по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счетов 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 91-1 «Прочие доходы».

Возврат финансовой помощи коммерческими организациями отражается по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках».

Для учёта операций по счёту 98 «Доходы будущих периодов» применяют журнал-ордер № 15-АПК.

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 сельскохозяйственных организациях к расходам будущих периодов относятся:

- затраты на мероприятия по улучшению земель, осуществляемые за счет собственных средств и включаемые в себестоимость продукции в течение ряда лет, исходя из определенных для отдельных мероприятий 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 других сооружений и приспособлений), используемых в течение нескольких лет;

- затраты на ремонт основных средств (для равномерного включения в себестоимость продукции по месяцам в течение года или распределения по годам, в частности по крупным капитальным ремонтам, связанным с возникшими аварийными ситуациями);

- затраты, связанные с подготовкой и освоением производств новых видов продукции и технологических процессов (пусковые расходы) в тех случаях, если они не финансируются за счет специальных источников (освоение новых технологий выращивания сельскохозяйственных культур, освоение новых технологий в промышленных производствах, в крупных животноводческих комплексах);

- лизинговые платежи;

- затраты финансового характера (оплата услуг телефонной связи и радиосвязи наперед; оплата расходов на подписку специальной литературы и изданий периодической печати; арендная плата за использование объектов основных средств или их отдельных частей (помещений) в соответствии с договором за последующие периоды и др.), которые в последующем списываются в течение срока их действия.

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 «Расходы будущих периодов» ведется по видам расходов.

В течение года произведенные суммы расходов будущих периодов отражаются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счетов 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70, 69, 76-2 (отпускные, приходящиеся на следующий за отчетным месяц) и других счетов.

Суммы расходов будущих периодов, учтенные на счете 97 «Расходы будущих периодов», при наступлении отчетного периода, к которому относятся эти расходы, отражаются по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» и других счетов и кредиту счета 97 «Расходы будущих периодов».

Так, затраты на известкование и гипсование почв на объекты учета по соответствующим культурам, размещенным на этих площадях, под которые произведены работы, относят ежегодно равными долями в течение 5-7 лет.

Затраты по созданию летних лагерей и загонов для скота, устройству сооружений для закладки сенажа и силоса списывают равными долями в течение периода их эксплуатации, что отражается:

Дебет счета 20 кредит счета 97.

Пусковые расходы по освоению вводимых в эксплуатацию новых производственных мощностей и объектов включаются в затраты соответствующих производств в течение нормативного срока освоения производственных мощностей, но не более 3 лет.

Услуги телефонной связи, арендной платы (оплаченные наперед) списываются в части размера оплаты, приходящейся на отчетный месяц.

Затраты по подписке на деловые издания и на консультационные услуги (в порядке предварительной оплаты) в соответствии с расчетом в течение отчетного года списываются бухгалтерской записью:

Дебет счетов 20, 26, 44 кредит счета 97.

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). Данные производственного отчета в конце отчетного периода переносят в журнал-ордер ф. № 10-АПК.

ТЕМА 14. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

14.1 Значение, виды и требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности

14.2 Состав и содержание бухгалтерской отчетности, порядок ее составления

14.1 Значение, виды и требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляется на основе данных бухгалтерского учета и представляется в утвержденных формах по итогам работы организации за истекающий отчетный период.

Бухгалтерская отчетность состоит из взаимосвязанных форм, образующих по объему составляющих их показателей единую систему информации о финансовом состоянии организации.

Данные отчетности используются для оперативного руководства, что позволяет видеть успехи и недостатки в работе и принимать необходимые меры по устранению этих недостатков.

Финансово-кредитные органы используют отчетные данные для контроля за соблюдением предприятиями финансово-кредитной дисциплины, исчисления сумм, подлежащих уплате в бюджет и анализа эффективности использования полученных кредитов и средств целевого финансирования. Статистическими органами для свода и получения обобщенных данных по народному хозяйству в целом.

Информация, которая содержится в отчетности, должна быть понятной, правильной, сравнимой и достоверной, отвечать потребностям пользователей.

Составляемая организациями отчетность классифицируется по ряду признаков.

По видам отчетность подразделяется на: статистическую, оперативную, налоговую и бухгалтерскую.

По назначению отчетность подразделяется на: государственную, специальную и внутреннюю.

По срокам составления и представления отчетность подразделяется на периодическую и годовую.

По степени обобщения информации отчетность подразделяется на первичную и сводную.

Общие требования к бухгалтерской отчетности, содержание ее составляющих форм, правила оценки статей определяются Законом Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» и Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденным постановлением Минфина Республики Беларусь от 12.12.2016 г. № 104.

Отчетность должна соответствовать требованиям достоверности, целостности, своевременности, простоте, проверяемости, сравнимости, экономичности, соблюдению строго установленных процедур оформления и публичности.

14.2 Состав и содержание бухгалтерской отчетности, порядок ее составления

Бухгалтерская отчетность включает следующие типовые формы:

- Бухгалтерский баланс
- Отчет о прибылях и убытках
- Отчет об изменении собственного капитала
- Отчет о движении денежных средств
- Отчет о целевом использовании полученных средств
- Примечания к отчетности, предусмотренные законодательством Республики Беларусь.

Основной формой бухгалтерской отчетности является Бухгалтерский баланс, в которые показатели отражены по начальным и конечным периодам в разрезе статей.

Статьи бухгалтерского баланса заполняются на основании остатков по счетам в Главные книги.

Бухгалтерский баланс характеризует имущественное и финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату путем представления данных о хозяйственных средствах (активы) и их источниках (собственный капитал и обязательства).

Данные бухгалтерского баланса на начало года должны соответствовать данным на конец прошлого года. Отчетная форма баланса – это баланс нетто, т.е. за минусом регулирующих величин (амортизации) и др.

Активы баланса состоит из двух разделов: I «Долгосрочные активы» и II «Краткосрочные активы». Собственный капитал и обязательства включает разделы: III «Собственный капитал», IV «Долгосрочные обязательства», V «Краткосрочные обязательства».

В Отчете о прибылях и убытках показываются доходы и расходы по текущей деятельности, учитываемые на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», доходы и расходы по инвестиционной и финансовой деятельности, учитываемые на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

В результате сопоставления доходов и расходов по различным видам деятельности в отчете определяются: прибыль (убыток) до налогообложения, чистая прибыль, совокупная прибыль (убыток).

Данные в форме приводятся как за отчетный год, так и за аналогичный период прошлого года.

Форма «Отчет об изменении собственного капитала» содержит данные о величине источников собственных средств на начало отчетного года, увеличении и уменьшении собственного капитала по отдельным направлениям.

В форме «Отчет о движении денежных средств» содержатся сведения о потоках денежных средств (поступление, направление денежных средств) с учетом остатков денежных средств на начало и конец отчетного периода в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности

Источниками данных для составления отчета служат Главная книга и учетные регистры по счетам бухгалтерского учета 50 «Касса»; 51 «Расчетный счет»; 55 «Специальные счета в банках»; 57 «Денежные средства в пути», а также эквивалентов денежных средств, отраженных на счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

В Отчете о целевом использовании полученных средств приводится информация об источниках поступления средств в организацию и направлениях их расходования в течение отчетного года, остатках средств на конец отчетного года.

Примечания к отчетности характеризуют деятельность организации в отчетном году. Пояснительная записка должна содержать: описание основных направлений деятельности организации, способы ведения бухгалтерского учета, дополнительную информацию по отдельным статьям отчетности, приводятся данные по расшифровке дебиторской задолженности, кредиторской задолженности, полученным кредитам и займам, платежам в бюджет и фонд социальной защиты населения.

Бухгалтерская отчетность составляется за отчетный год. Отчетным годом для всех предприятий является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно, для вновь созданных организаций – с даты их государственной регистрации, создания, образования по 31 декабря включительно.

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» организации (за исключением Национального банка Республики Беларусь), бюджетных и страховых организаций) представляют годовую индивидуальную отчетность не позднее 31 марта года, следующего за отчетным.

Организации (за исключением Национального банка Республики Беларусь), представляют промежуточную индивидуальную отчетность в порядке и сроки, установленные: собственником имущества организации или государственными органами.

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

Годовая индивидуальная отчетность утверждается руководителем и представляется:

- собственникам (в соответствии с учредительными документами) и иным лицам, уполномоченным на ее получение законодательством Республики Беларусь;
- в инспекцию Министерства по налогам и в течение 10 дней после сдачи отчета в вышестоящую организацию;
- в отделение банка.