

Министерство образования Республики Беларусь

**Учреждение образования
«Полоцкий государственный университет»**

**Лекции по дисциплине
«Бухгалтерский учет в сегментах
бизнеса промышленных организаций»**

**Составлены старшим преподавателем кафедры
«Учета и аудита, логистики и менеджмента»**

**ОСИПЕНКОВОЙ СВЕТЛАНой
ВЯЧЕСЛАВОВНОЙ**

**в соответствии с учебной программой для специальности
1–25 01 08 «Бухгалтерский учет и аудит»**

Новополоцк 2016

ГЛАВА 1. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

ТЕМА 1. ОСОБЕННОСТИ ПРОИЗВОДСТВА И УПРАВЛЕНИЯ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

- 1.1. Специфика строительного производства
- 1.2. Способы производства строительных работ
- 1.3. Договорные отношения в строительстве

1.1. Специфика строительного производства

В настоящее время строительная отрасль стремительно развивается и наращивает темпы роста объемов производимой продукции, что обусловлено множеством факторов. Процесс строительства является многоступенчатым и включает в себя проектирование, производство строительных материалов и строительной техники, возведение и эксплуатацию зданий и сооружений.

Строительство-процесс, охватывающий комплекс строительных, монтажных, транспортных, вспомогательных и других работ, а также организационно-технических мероприятий по возведению новых, реконструкции, ремонту и реставрации существующих зданий, сооружений и их комплексов, инженерной инфраструктуры, благоустройству территорий объектов.

В соответствии с Законом Республики Беларусь «Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности в Республике Беларусь» №293-З [1] **строительная деятельность** (строительство)- деятельность:

- по подготовке разрешительной и проектной документации на строительство;
- выполнению строительных работ, включая земляные работы и возведение;
 - реконструктивные изменения;
 - реставрационные работы;
 - капитальный и текущий ремонт;
 - снос зданий и сооружений;
 - монтаж и демонтаж зданий и конструкций;
 - сооружение сборных элементов на строительной площадке.

Строительная деятельность осуществляется на основе следующих **принципов**:

- обеспечения равных прав участников строительной деятельности;
- информирования общественности о строительной деятельности;
- всестороннего учета государственных, общественных и частных интересов, обеспечения их максимального соблюдения при проектировании и строительстве объектов;
- соблюдения прав собственников земельных участников, эксплуатируемых объектов, имеющих отношение к выполнению строительных работ;
- обеспечения качества строительных работ;
- обеспечения безопасности объектов строительства для жизни и здоровья граждан, сохранности имущества физических и юридических лиц, окружающей среды.

Как вытекает из изложенного выше, строительство, являясь отраслью материального производства, отличается от других отраслей материального производства рядом **факторов:**

- в ходе строительства изготавливаемая продукция – возводимые объекты – остается на месте, а бригады рабочих и строительная техника переходят на новые объекты. Перемещение рабочей силы и строительной техники требует дополнительных расходов на перевозку, транспортировку, демонтаж и монтаж строительных машин и механизмов. Отдельные расходы (на демонтаж и монтаж строительных машин и механизмов и другие) собирают в учете с последующим распределением по соответствующим периодам и объектам учета;
- в отличие от других отраслей народного хозяйства в строительстве имеются большие остатки незавершенного производства, которые образуются вследствие продолжительности рабочего периода и одновременности ведения работ на многих объектах. При больших объемах незавершенного производства важное значение имеют точная его оценка и отражение в учете, а также распределение затрат между незавершенным производством и готовой строительной продукцией, так как от этого зависит правильность определения себестоимости строительно-монтажных работ;
- строительное производство все время находится под воздействием различных факторов, порой трудно учитываемых. К ним относятся: климатические условия, грунтовые воды, рельеф и геология площадки строительства и т. д. Изменения температуры воздуха, дожди, снегопады и т. п. затрудняют производство строительно-монтажных работ, нарушают их ритмичность и оказывают определенное влияние на организацию учета. При производстве строительно-монтажных работ в зимнее время возникают дополнительные затраты труда, материалов, а также

тепловой и электрической энергий, которые необходимо отражать на счетах бухгалтерского учета;

- на строительных площадках и объектах хранится большое количество материалов открытого хранения (кирпич, песок, гравий, щебень и другие). Их нахождение продолжительное время на открытом воздухе при воздействии метеорологических условий приводит к снижению потребительной стоимости. В течение месяца материалы открытого хранения расходуются без оформления документов. В целях правильного отражения в учете фактического расходования материалов ежемесячно по материалам открытого хранения проводится инвентаризация. Это требует дополнительных затрат рабочего времени на определение ежемесячного расхода материалов, списание естественной убыли;

- в некоторых случаях строительство осуществляется в сложных условиях: на территории действующих предприятий, в недоступных для транспорта местах, вблизи линий электропередач. Каждый новый объект строительства имеет свои особенности. Его сооружение осуществляется в индивидуальных условиях с применением индивидуальной сметно-технической документации, с учетом определенного рельефа, грунта и др., поэтому в строительстве затруднено применение нормативного метода учета затрат. Так как строительство ведется одновременно на многих объектах и на обширной территории, сложно обеспечить централизацию учета, поэтому применяется позаказный метод учета затрат;

- строительное производство отличается также сложностью производственных связей. Возведение объекта требует большого числа людей различных строительных специальностей. На строительной площадке одновременно работают общестроительные, специализированные, пусконаладочные организации и другие. Технологический процесс производства осуществляется под руководством ведущей строительной организации (генерального подрядчика), которая заключает договора с заказчиками (застройщиками) на выполнение всех работ, а затем для выполнения отдельных видов строительного-монтажных работ привлекает специализированные управления, которые выступают в роли субподрядчиков;

- участие в строительстве заказчика, генерального подрядчика и субподрядчиков ведет к формированию сложной системы их взаимоотношений, которая должна правильно отражаться в бухгалтерском учете. Генеральный подрядчик оказывает субподрядчикам различные услуги, связанные с выполнением работ и обслуживанием рабочих. Многие из таких услуг не поддаются учету. По этой причине затраты на подобные услуги возмещаются путем отчислений от стоимости выполненных работ. Размер отчислений устанавливается в договоре субподряда. Он должен отражаться в

учете субподрядчиком и генподрядчиком, что ведет к дополнительным хозяйственным операциям в учете;

Бухгалтерский учет в строительных организациях зависит от технологии и организации строительного производства. На построение бухгалтерского учета влияет структура строительных организаций.

Производственная деятельность строительных организаций состоит из основного производства, подсобно-вспомогательных производств и обслуживающих производств и хозяйств.

К основному производству относятся строительные-монтажные работы, а также капитальный ремонт зданий и сооружений.

В состав подсобно-вспомогательных производств входят производства, являющиеся вспомогательными для основной деятельности строительных организаций. К ним относятся карьеры, полигоны, растворобетонные узлы, мастерские (столярные, ремонтно-механические, по раскрою стекла и другие). В подсобных и вспомогательных производствах выпускается продукция, выполняются работы или оказываются услуги для нужд основного производства (выработка электрической энергии, изготовление запасных частей, инструментов и другие), а также ремонтируются основные средства.

К обслуживающим производствам и хозяйствам относятся жилищно-коммунальные и подсобные сельские хозяйства, детские сады, прачечные, столовые, пошивочные и другие мастерские, обслуживающие персонал строительной организации.

Классификация производств по назначению вызывает необходимость отдельно учитывать затраты основного, вспомогательного и обслуживающего производств и хозяйств. Для этих целей в плане бухгалтерского учета предусмотрены следующие счета: 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства". Для анализа и контроля уровня затрат их группируют по строительным участкам, цехам, видам работ, операциям.

Виды производств оказывают влияние на организацию учета затрат.

Указанные специфические особенности влияют на виды строительных организаций и взаимоотношения между ними внутри отрасли (см. схему 1).

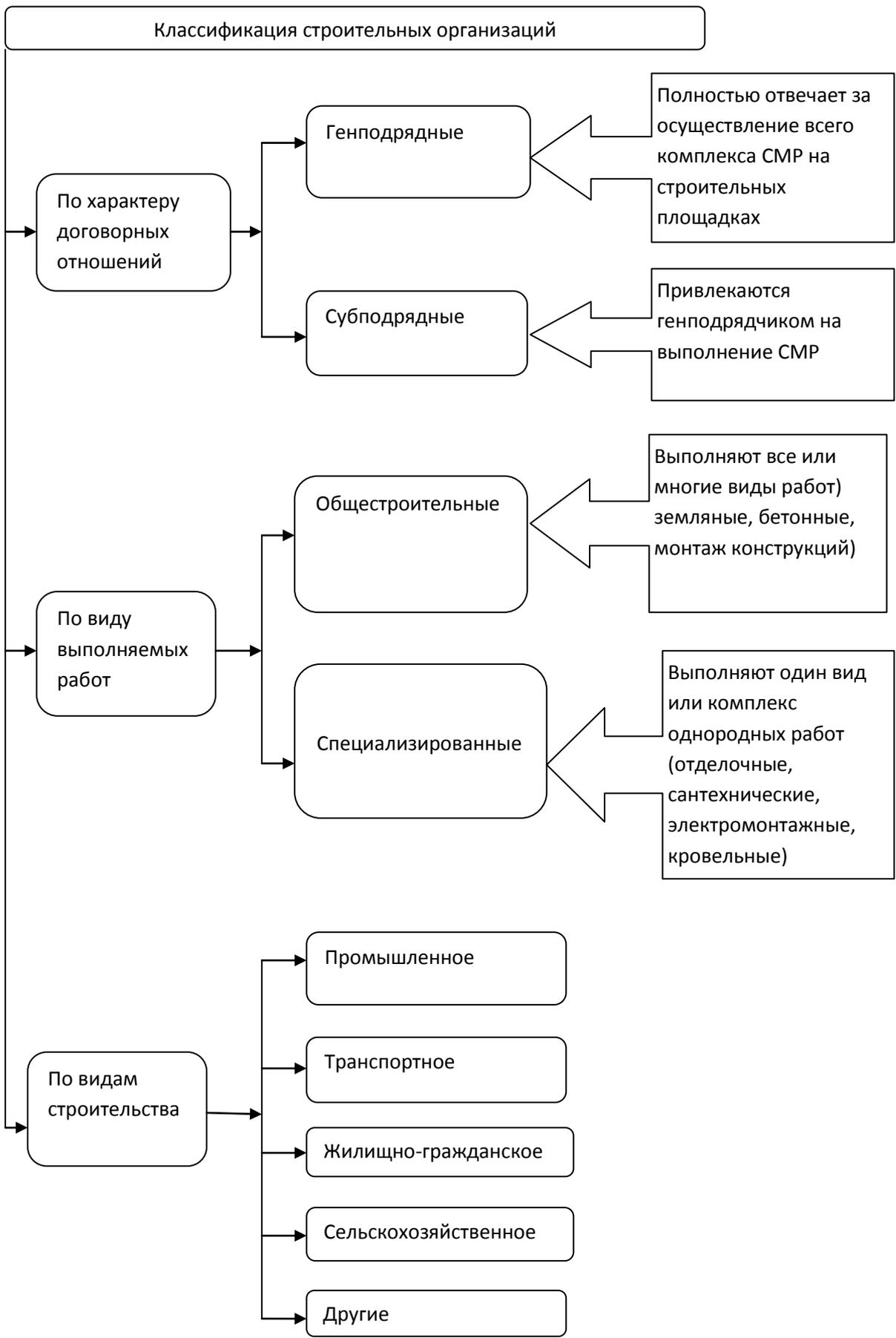


Схема 1.1 Классификация строительных организаций

Состав субъектов инвестиционной деятельности представлен на схеме 2.



Схема 1.2. Субъекты инвестиционной деятельности

Согласно ст. 2. Инвестиционного кодекса РБ от 22.06.2001 №37-3 (с учетом последних изменений от 09.11.2009 №55-3) [2] **под инвестиционной деятельностью** понимается действие инвестора по вложению инвестиций в производство продукции (работ, услуг) или их иному использованию для получения прибыли.

Согласно правилам заключения и исполнения договоров строительного подряда, утвержденным постановлением Совета Министров РБ от 15.09.1998 №1450 (с учетом изменений 30.11.12. №876) [3]:

генеральный подрядчик-подрядчик, привлекающий для выполнения отдельных своих обязательств, других лиц по договорам субподряда;

субподрядчик-лицо, имеющее лицензию на выполнение отдельных видов строительных работ и заключившее с генеральным подрядчиком договор субподряда на выполнение этих видов работ.

Структура строительной организации во многом влияет на ее роль в инвестиционном проекте (например, строительные тресты, строительные управления, передвижные механизированные колонны, управления механизации и др.).

1.2.Способы производства строительных работ

В капитальном строительстве получили распространение следующие организационные формы строительства: подрядный способ, хозяйственный способ (схема 3), строительство объектов «под ключ» , когда функции заказчика передаются генеральному подрядчику.

Строительство хозяйственным способом

Строительство *хозяйственным способом* осуществляется силами заказчика или инвестора как организациями строительного комплекса, так и организациями других отраслей экономики. В этом случае в рамках данной организации создается отдельное структурное подразделение, которое осуществляет строительство объекта. Указанный способ работ наиболее часто используется при производстве текущих и капитальных ремонтов объектов недвижимости, их реконструкции и модернизации.

Как правило, производство работ хозяйственным способом, осуществляемое организациями других отраслей экономики, имеет ряд *негативных* аспектов:

- производится с небольшим количеством средств механизации и специализированной техники, поскольку незначительно по объему;
- характеризуется невысоким уровнем квалификации рабочих;
- имеется низкий уровень производительности труда;
- характеризуется текучестью кадров;

- наблюдается неритмичность выполнения строительного-монтажных работ и др.

Однако при хорошей организации работ этот способ имеет ряд преимуществ:

- поскольку заказчик и подрядчик в данном случае одно лицо - сокращается время на различные согласования;
- как правило, во внутрифирменном положении о премировании в такой организации предусматривается прямая заинтересованность работников данного структурного подразделения в быстром и качественном выполнении работ.



Схема 1.3.Способы производства строительного-монтажных работ

Строительство подрядным способом

Предметом договора подряда в соответствии с Правилами № 1450 являются;

- строительство, реконструкция предприятия, здания, сооружения или иного объекта;
- выполнение строительных и иных специальных монтажных работ;
- работы по капитальному ремонту объектов, если иное не предусмотрено договором подряда.

В договоре подряда с согласия сторон может быть предусмотрена обязанность подрядчика выполнить проектные и изыскательские работы, а также обеспечить эксплуатацию объекта после принятия его заказчиком.

Выполнение работ подрядным способом осуществляется на основании договора строительного подряда, заключенного заказчиком со специализированной строительной организацией, и является основным. Как правило, производство работ подрядным способом имеет ряд *позитивных аспектов*:

- осуществляется в соответствии с установленным графиком работ;
- соблюдается ритмичность выполнения строительного-монтажных работ;
- производится с использованием средств механизации и специализированной техники, с применением строительных конструкций и деталей, а также с применением последних достижений в строительной отрасли;
- работы выполняются рабочими, имеющими высокий уровень квалификации;
- обеспечивается высокий уровень производительности труда;
- соблюдаются гарантийные обязательства в части выполненных объемов работ в соответствии с условиями договора;
- обеспечивается гарантированная оплата выполненных объемов работ согласно условиям договора и др.

В соответствии с п. 6 Правил № 1450 выбор подрядчика осуществляется:

- для объектов, по которым согласно законодательству Республики Беларусь проводятся подрядные торги, - по их результатам;
- для объектов, по которым не проводятся подрядные торги, - по усмотрению заказчика.

1.3. Договорные отношения в строительстве

В зависимости от периода, вида, условий и участников строительства, характеристики сметной документации в строительстве применяются:

- **генеральный договор подряда** - заключается с генеральным подрядчиком на весь период строительства;
- **договор субподряда** - заключается между генеральным подрядчиком и специализированными организациями на выполнение отдельных видов работ и комплексов строительных и монтажных работ.

Регулирование отношений участников строительства независимо от форм собственности при заключении и исполнении ими договоров (контрактов) строительного подряда на территории Республики Беларусь осуществляется Правилами № 1450, Гражданским кодексом Республики Беларусь от 07.12.1998 № 218-3 (с учетом последних изменений и дополнений от 03.07.11. № 285-3) [4] и другими нормативными правовыми актами Республики Беларусь.

Согласно части первой ст. 696 Гражданского кодекса по договору строительного подряда подрядчик обязуется в установленный договором *срок* построить по заданию заказчика определенный объект либо выполнить строительные и иные специальные монтажные работы и сдать их заказчику, а заказчик обязуется создать подрядчику необходимые *условия* для выполнения работ, *принять* результаты этих работ и *уплатить* обусловленную *цену*.

Договор подряда заключается в письменной форме путем составления единого документа. По соглашению сторон к договору подряда прилагаются необходимые документы, которые являются неотъемлемой частью этого договора. Договор подряда заключается при наличии в предусмотренных законодательством Республики Беларусь случаях:

у **заказчика** (подп. 12.1 Правил № 1450):

- соответствующего документа, удостоверяющего права на земельный участок;
- решения местных исполнительных и распорядительных органов на строительство объекта;
- проектно-сметной документации, прошедшей государственную вневедомственную экспертизу, согласованной и утвержденной в установленном порядке, если обязанность ее разработки не возложена на подрядчика;
- протокола о результатах проведения подрядных торгов и выбора их победителя;

у **подрядчика** - лицензии на выполнение соответствующих видов строительных работ, действующей на территории Республики Беларусь (подп. 12.2 Правил № 1450).

В отношении договора строительного подряда, как и в отношении договоров подряда, необходимо, чтобы были соблюдены **существенные условия**, указанные в законодательстве. В противном случае договор может быть признан незаключенным, а в ряде случаев сделка может быть признана недействительной.

К **существенным условиям** договора строительного подряда относятся

- условия о предмете договора (наименование и местонахождение объекта строительства, виды и объемы строительных и иных специальных монтажных работ),
- начальный и конечный сроки выполнения работ,
- договорная (контрактная) цена работ, устанавливаемая по результатам проведения подрядных торгов,
- состав и содержание проектно-сметной документации,
- какая из сторон и в какой срок должна представить соответствующую документацию,
- условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение.

Пунктом 16 Правил № 1450 предусмотрены следующие **обязательные условия договора**:

- наименование сторон и необходимые реквизиты (юридические адреса в соответствии с учредительными документами или паспортные данные, расчетные счета обслуживающих банков, учетные номера налоговой инспекции, номера свидетельств о государственной регистрации, номера и сроки действия лицензий подрядчика);
- предмет договора подряда (наименование и местоположение объекта строительства, виды строительных работ);
- сроки (месяц и год) начала и завершения строительства объекта, выполнения видов строительных работ;
- договорная (контрактная) цена объекта, вида строительных работ, устанавливаемая по результатам проведения подрядных торгов. По объектам, по которым проведение подрядных торгов не является обязательным, договорная (контрактная) цена определяется по соглашению сторон с учетом законодательства Республики Беларусь;
- порядок расчетов за выполненные работы;
- источники финансирования;
- распределение функций между заказчиком и подрядчиком по обеспечению объекта конструкциями, материалами, изделиями,

оборудованием, инвентарем, а при необходимости и по проектированию объекта;

- обязанности заказчика и подрядчика при исполнении договора подряда.

Каждая сторона вправе внести предложения о включении в договор подряда и **других условий**, предусматривающих:

- условия выплаты и размер премий за своевременный ввод объекта в эксплуатацию;

- ответственность сторон при невыполнении обязательств по договору;

- особенности приемки выполненных строительных работ, сдачи объекта в эксплуатацию;

- взаимоотношения сторон при наступлении форс-мажорных обстоятельств;

- порядок и основания изменения или расторжения договора подряда;

- перечень услуг, предоставляемых одной стороной другой стороне;

- другие условия.

Договор подряда является основным правовым документом, регулирующим взаимоотношения участников строительства, и должен соответствовать обязательным для заказчика и подрядчика требованиям, установленным Правилами № 1450 и другими актами законодательства Республики Беларусь.

Контрольные вопросы.

1. Что входит в понятие «строительная деятельность»?

2. Дайте определение строительства.

3. Перечислите основные принципы строительной деятельности.

4. Перечислите основные факторы строительного производства.

5. Назовите классификационные признаки строительных организаций.

6. Перечислите субъектов инвестиционной деятельности.

7. Дайте определение инвестиционной деятельности.

8. Охарактеризуйте способы производства СМР.

9. На основании каких документов формируются договорные отношения в строительстве?

10. Назовите существенные, обязательные и другие условия договора субподряда.

Тема 2. УЧЕТ ЗАТРАТ ПОДРЯДНОЙ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ НА ПРОИЗВОДСТВО СМР

2.1. Задачи и принципы бухгалтерского учета затрат на производство готовой строительной продукции

2.2. Объекты и методы учета затрат на производство строительно-монтажных работ

2.3. Классификация затрат, включаемых в себестоимость строительно-монтажных работ

2.4. Учет затрат на производство строительно-монтажных работ по элементам затрат

2.5. Учет затрат на производство строительно-монтажных работ по статьям калькуляции

2.6. Сводный учет затрат на производство строительно-монтажных работ

2.1. Задачи и принципы бухгалтерского учета затрат на производство готовой строительной продукции

Основные задачи бухгалтерского учета затрат на производство готовой строительной продукции приведены на схеме 4.

Организация учета затрат на производство строительно-монтажных работ основана на следующих **принципах**:

- полнота отражения в бухгалтерском учете всех хозяйственных операций в течение работы предприятия;
- правильное отнесение всех доходов и расходов к отчетным периодам;
- регламентация состава себестоимости СМР;
- четкое разграничение издержек предприятия по сферам хозяйственной деятельности;
- согласованность объектов учета затрат с объектами калькулирования и исчисление на этой основе себестоимости строительно-монтажных работ по данным бухгалтерского учета производственных расходов;
- определение влияния изменений норм и отклонений от норм на себестоимость строительно-монтажных работ;

- развитие методологии и организации учета затрат на производство строительно-монтажных работ с целью их приближения к международным стандартам и мировой практики.

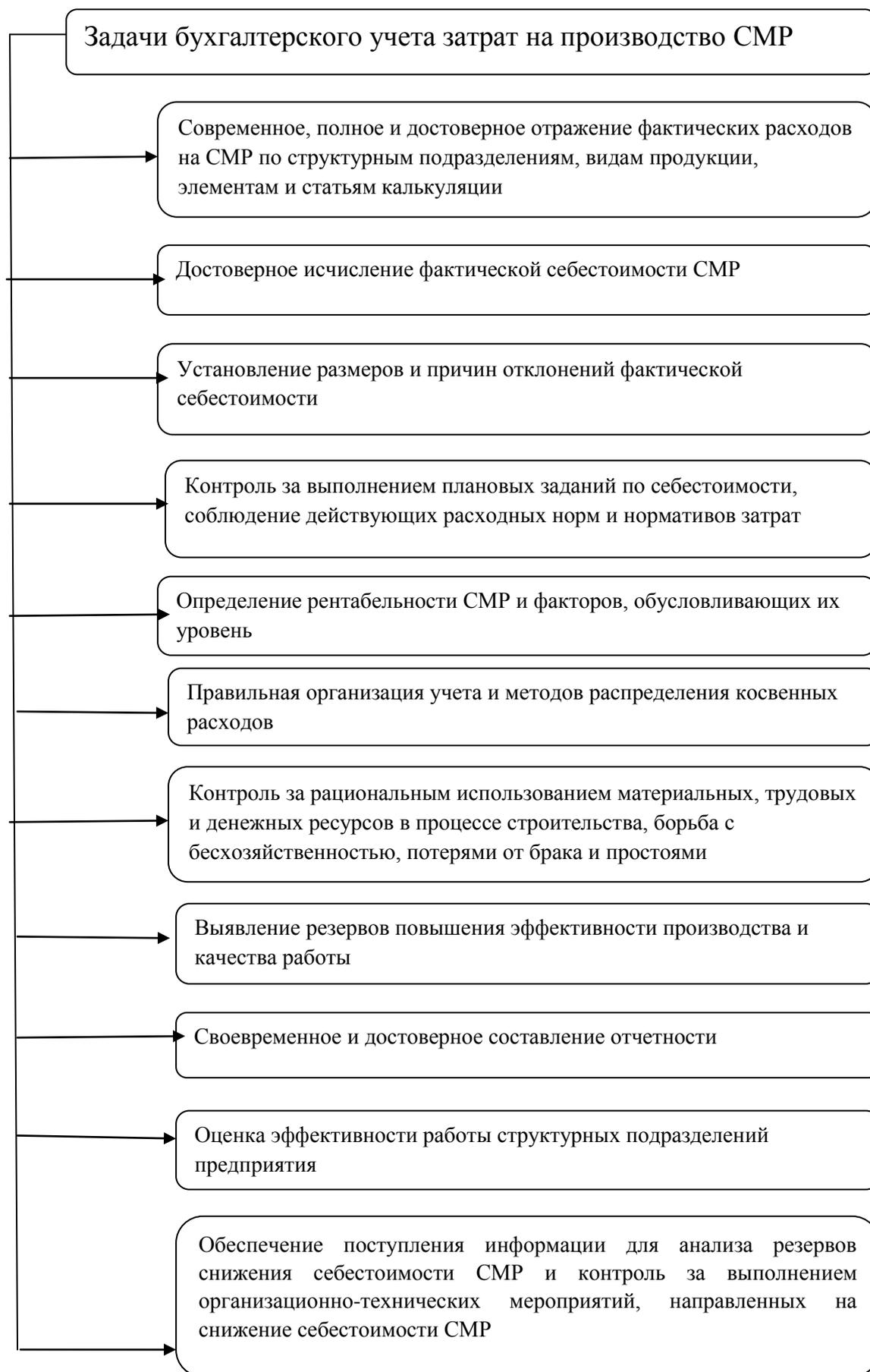


Схема 1.4. Задачи бухгалтерского учета затрат на производство СМР

2.2. Объекты и методы учета затрат на производство строительного-монтажных работ

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

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

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

Учет затрат на производство строительного-монтажных работ ведется на основе первичной учетной документации, оформленной в установленном порядке. Первичная документация составляется с обязательным кодированием, обеспечивающим учет по объектам строительства и видам работ, а при необходимости - в разрезе участков, бригад, подразделений и служб строительного предприятия, в соответствии с требованиями внутрипроизводственного хозяйственного расчета.

Учет затрат на производство строительного-монтажных работ в зависимости от видов объектов учета может быть организован по *показному методу (пообъектному)* или *методу накопления затрат за определенный период времени (котловому)* с применением элементов нормативной системы учета и контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Основным методом учета затрат на производство строительных работ является *показный (пообъектный)* метод, при котором объектом учета является отдельный заказ, открываемый на каждый объект строительства, монтажа и вид работ в соответствии с договором, заключенным с заказчиком, на производство работ. Для учета затрат на каждый заказ открывается отдельный аналитический счет с указанием кода заказа.

Суть позаказного метода заключается в том, что все затраты, произведенные организацией при выполнении строительных работ, в бухгалтерском учете включаются в себестоимость конкретного объекта строительства. При этом часть затрат включается в себестоимость объекта по прямому признаку (прямые расходы), а часть - путем распределения на основании специальных расчетов (накладные расходы).

При котловом методе учета все затраты, произведенные организацией при выполнении строительных работ, собираются в целом по организации без распределения по объектам строительства. Котловой метод учета затрат могут применять только организации, выполняющие однородные специальные виды строительных работ с незначительной продолжительностью их выполнения (до одного-двух месяцев). К таким работам относятся электромонтажные, сантехнические, работы по монтажу приборов охранно-пожарной сигнализации, систем видеонаблюдения и контроля, локальных вычислительных сетей и подобные им работы. В таких организациях работы выполняются одним и тем же коллективом рабочих, отсутствуют приобъектные склады, материальные ценности закреплены, как правило, за одним материально ответственным лицом.

Метод накопления затрат за определенный период времени предусматривает ведение учета затрат по группе объектов.

Если учет затрат ведется по группе объектов и они сдаются в эксплуатацию в разные сроки, в этом случае фактическая себестоимость выполненных и сданных заказчику строительно-монтажных работ определяется расчетным путем исходя из процента, исчисленного как отношение фактических затрат по производству строительно-монтажных работ, находящихся в незавершенном строительстве, к их договорной стоимости и договорной стоимости сдаваемых работ, или с помощью других экономически обоснованных методов, отраженных в учетной политике строительной организации.

Пример 1

Определение затрат на сдаваемый в эксплуатацию объект по методу накопления затрат за определенный период времени (котловой)

Строительная организация для фирмы «Автосервис» ведет строительство следующих объектов: автозаправочная станция; магазин для продажи запасных частей; кафе-бар. На первое декабря 2012 г. на объектах строительства выполнено работ по договорной стоимости:

- автозаправочная станция – 800 500 руб.;
- магазин для продажи запасных частей – 700 500 руб.;
- кафе-бар – 1 200 000 руб.

Фактические затраты на строительство указанных объектов составили 2 500 000 руб., договорная стоимость выполненных работ – 2 701 000 руб. В

декабре 2012 г. кафе-бар сдан фирме «Автосервис» в эксплуатацию по акту Госкомиссии. Договорная стоимость определена в сумме 1 200 000 руб.

Таблица 1.1

Наименование объектов	Выполнено (договорная стоимость)	Фактические затраты
автозаправочная станция	800500	-
магазин для продажи запасных частей	700500	-
кафе-бар	1200000	1116000
Итого:	2701000	2500000
<p>1. фактические затраты на 1 рубль выполненных СМР по договорной стоимости: $2500000/2701000=0,93$</p> <p>2. Фактическая с/с сданного 3 объекта: $1200000*0,93=1116000$руб.</p>		

Определяется фактическая себестоимость сданного в эксплуатацию кафе-бара. Для этой цели сначала рассчитываются фактические затраты на 1 рубль выполненных строительно-монтажных работ по договорной стоимости, т. е. фактические затраты на выполненные работы по комплексу объектов (2 500 000 руб.) делят на договорную стоимость выполненных работ (2 701 000 руб.). В данном примере затраты на 1 рубль фактически выполненных строительно-монтажных работ составят 0,93 руб.

Затем договорная стоимость выполненных работ умножается на фактические затраты на 1 рубль выполненных строительно-монтажных работ по договорной стоимости и определяется фактическая себестоимость сданного в эксплуатацию кафе-бара. В данном примере она равна 1 116 000 руб. ($1\,200\,000 \times 0,93$).

2.3. Классификация затрат, включаемых в себестоимость строительно-монтажных работ

При планировании и калькулировании себестоимости строительно-монтажных работ важную роль играет классификация затрат:

– по элементам: материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов); расходы на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация основных фондов; прочие расходы;

– по статьям калькуляции: материалы, заработная плата рабочих основного производства, затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов, прочие прямые затраты, косвенные общепроизводственные и общехозяйственные затраты;

– по целевому назначению и технико-экономическому назначению: основные и затраты управленческого назначения. Затраты, непосредственно связанные с выполнением строительно-монтажных работ на объекте (материалы, заработная плата рабочих основного производства, затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов, прочие прямые затраты относятся к основным. Затраты, связанные с управлением, организацией и обслуживанием строительного процесса, называются затраты управленческого назначения;

– по отношению к изготавливаемой продукции: условно-постоянные и переменные затраты. Условно-постоянные – расходы, общая величина которых в основном не зависит от изменения объемов работ и объектов. К ним следует отнести в первую очередь административно-хозяйственные расходы.

К переменным относят такие расходы, величина которых находится в более или менее прямой пропорциональной зависимости от объемов строительно-монтажных работ. В такой зависимости находятся основные затраты: материалы, конструкции и детали; заработная плата рабочих; расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов;

– по способу включения в себестоимость: прямые и косвенные затраты. Прямыми являются затраты, которые в момент возникновения непосредственно относят на себестоимость строящегося объекта.

К косвенным относят такие затраты, которые одновременно связаны со строительством нескольких объектов и не могут быть отнесены на себестоимость строящихся объектов прямым путем. В состав косвенных затрат включаются общепроизводственные и общехозяйственные затраты.

– по степени охвата планом: планируемые и непланируемые затраты. К планируемым относят расходы, которые предусмотрены сметой затрат на производство. Непланируемыми являются непроизводительные затраты. К ним относятся пени, штрафы, неустойки, недостачи, потери и другие.

Классификация затрат в строительном производстве

по элементам

материальные затраты

расходы на оплату труда

отчисления на социальные нужды

амортизация основных средств

прочие

по статьям калькуляции

материалы

Зарботная плата рабочих основного производства

Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов

Прочие прямые затраты

Косвенные общепроизводственные затраты

по целевому назначению

основные

затраты управленческого назначения

по способу включения в себестоимость

прямые

косвенные

по отношению к изготавливаемой продукции

условно-постоянные

переменные

по степени охвата планом

планируемые

непланируемые

Схема 5. Классификация затрат при производстве строительного-монтажных работ

2.4. Учет затрат на производство строительного-монтажных работ по элементам затрат

Согласно Постановления Национального статистического комитета Республики Беларусь от 30.11.2012 № 210 «Об утверждении формы государственной статистической отчетности 4-ф (затраты) «Отчет о затратах на производство продукции (работ, услуг)» и указаний по ее заполнению [5] затраты, включаемые в себестоимость строительного-монтажных работ, группируются по следующим элементам:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов;
- прочие затраты.

1. В элементе "**Материальные затраты**" отражается:

- стоимость приобретенных материалов, строительных конструкций, деталей, запасных частей и других материалов, которые используются при производстве строительного-монтажных работ, потребляются в процессе монтажа оборудования, линий связи и т.п., расходуются на проведение испытаний, на содержание, ремонт и эксплуатацию строительных машин и механизмов, зданий, сооружений и других объектов основных фондов, предметов в обороте, на административно-хозяйственные и прочие производственные нужды, в том числе расходующиеся подсобными и вспомогательными производствами и хозяйствами (подразделениями), находящимися на балансе строительной организации;

- износ инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, средств индивидуальной защиты и других средств труда, относящихся к средствам в обороте, включая и износ временных (нетитульных) сооружений, приспособлений и устройств. Предельная стоимость имущества, относящегося к предметам в обороте, устанавливается Министерством финансов. Руководителю строительной организации предоставлено право устанавливать меньший предел стоимости имущества, учитываемого в составе средств в обороте;

- стоимость работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или производствами и

хозяйствами самой строительной организации, не относящимися к основному виду деятельности, а также предпринимателями без образования юридического лица. При этом к работам и услугам производственного характера относятся:

- выполнение отдельных видов этапов, комплексов, работ на объектах строительства и монтажа;

- проведение испытаний для определения качества потребляемых материалов, строительных конструкций, деталей;

- контроль за соблюдением технологии строительно-монтажных работ;

- ремонт основных производственных фондов;

- оплата научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, связанных с подготовкой и освоением новых технологических процессов выполнения строительно-монтажных работ, относимых на себестоимость;

- транспортные услуги по перевозке строительных материалов и конструкций от центральных (базисных) до приобъектных складов, вывозу (ввозу) грунта со (на) строительной площадки, очистке (с вывозом мусора) территории строительства, перебазированию строительных машин и механизмов с объекта на объект и т.п.;

- стоимость покупных топлива и энергии всех видов, расходуемых на технологические, энергетические, двигательные и другие производственные и хозяйственные нужды строительной организации. Затраты на производство электрической и других видов энергии, вырабатываемых самой строительной организацией, а также на трансформацию и передачу покупной энергии до места ее потребления включаются в соответствующие элементы затрат на производство. В состав затрат, относимых на себестоимость строительно-монтажных работ, стоимость топлива, электрической и тепловой энергии включается в пределах установленных норм их расхода;

- недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в пределах норм естественной убыли;

- стоимость воды, забираемой из водохозяйственных систем в пределах установленных лимитов;

- платежи строительных организаций за добычу природных ресурсов и выбросы (сбросы) в окружающую среду в пределах установленных лимитов, плата, взимаемая за древесину, отпускаемую на корню, а также за другие природные ресурсы, используемые строительными организациями, в пределах норм, установленных законодательством.

Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по элементу "Материальные затраты", формируется исходя из цен их приобретения (включая налог на добавленную стоимость, акцизы), наценок (надбавок),

комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями, и других расходов.

Согласно Инструкции о порядке бухгалтерского учета строительных материалов, утвержденная Постановлением Минстройархитектуры РБ от 24.01.2008 № 4,**[6]** включение в состав себестоимости сырья, материалов и других материальных ресурсов производится с использованием одного из следующих методов оценки запасов:

- **по себестоимости каждой единицы;**
- **по средней себестоимости каждого наименования материалов;**
- **по учетной цене с учетом отклонений.**

Затраты по доставке (включая погрузочно-разгрузочные работы) материальных ресурсов транспортом и персоналом строительной организации подлежат включению в соответствующие элементы затрат на производство.

В стоимость материальных затрат включаются также затраты на оплату тары и упаковки, поступивших с материальными ценностями, если цены на тару и упаковку установлены особо.

В тех случаях, когда стоимость тары, принятой от поставщика с материальным ресурсом, включена в его цену, из общей суммы затрат по его приобретению исключается стоимость тары по цене ее возможного использования или реализации (с учетом затрат на ее ремонт в части материалов).

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов. Под возвратными отходами производства понимаются остатки сырья, материалов, деталей, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе строительного-монтажных работ, утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными затратами или вовсе не используемые по прямому назначению.

Не относятся к возвратным отходам остатки материальных ресурсов, которые в соответствии с установленной технологией передаются в другие подразделения строительной организации в качестве полноценного материала для выполнения других видов строительного-монтажных работ.

Возвратные отходы оцениваются:

- по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть использованы для

основного производства, но с повышенными затратами, для нужд подсобных, вспомогательных или обслуживающих производств или реализованы на сторону;

- по полной цене исходного материального ресурса, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса;
- по действующей цене на отходы за вычетом расходов на сбор и обработку, когда отходы идут в переработку внутри строительной организации или сдаются на сторону.

2. По элементу **"Расходы на оплату труда"** отражаются:

- выплаты заработной платы за фактически выполненную работу исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми в строительной организации формами и системами оплаты труда;

- выплаты по системам премирования рабочих, руководителей, специалистов и служащих за производственные результаты в размерах, предусмотренных действующим законодательством, за экономию строительных материалов, топливно-энергетических ресурсов, надбавки за профессиональное мастерство, за высокие достижения в труде и т.д.;

- выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе: надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, за сверхурочную работу, совмещение профессий, расширение зон обслуживания, работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда и т.д.;

- стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с действующим законодательством коммунальных услуг, питания и продуктов, затраты на оплату предоставляемого работникам в соответствии с установленным законодательством порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление жилья, коммунальных услуг и прочее);

- стоимость выдаваемых бесплатно в соответствии с действующим законодательством предметов (включая форменную одежду, обмундирование), остающихся в личном постоянном пользовании (или сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам). Установленные законодательством нормы на бесплатную выдачу предметов распространяются на предприятия всех форм собственности;

- оплата в соответствии с действующим законодательством ежегодных и дополнительных отпусков, компенсация за неиспользованный отпуск, оплата льготных часов подростков, оплата перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также времени, связанного с прохождением медицинских осмотров, выполнением государственных обязанностей;

- выплаты работникам, высвобождаемым из строительных организаций в связи с их реорганизацией, сокращением численности работников и штатов;

- надбавки к заработной плате за продолжительность непрерывной работы (вознаграждения за выслугу лет, стаж работы) в соответствии с действующим законодательством;

- оплата в соответствии с действующим законодательством отпуска, предоставляемого по окончании государственного учебного заведения выпускникам, которые получили направление на работу;

- оплата в соответствии с действующим законодательством учебных отпусков, предоставляемых работникам, успешно обучающимся в вечерних и заочных высших и средних специальных учебных заведениях, в вечерних (сменных) профессионально-технических учебных заведениях, в вечерних (сменных) и заочных общеобразовательных школах;

- оплата за время вынужденного прогула или выполнения ниже оплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством;

- доплаты в случае временной утраты трудоспособности до фактического заработка, установленные законодательством, а также средства, израсходованные на выплату пособий по временной нетрудоспособности в связи с несчастными случаями на производстве и профессиональными заболеваниями;

- разница в окладах, выплачиваемая работникам, трудоустроенным с других предприятий и организаций с сохранением в течение определенного срока (в соответствии с законодательством) размеров должностного оклада по предыдущему месту работы, а также при временном замещении;

- суммы, выплачиваемые (при выполнении работ вахтовым методом) в размере тарифной ставки, оклада за дни в пути от места нахождения строительной организации (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям и вине транспортных организаций;

- суммы, начисленные за выполненную работу лицам, привлеченным для работы в строительную организацию согласно специальным договорам с государственными организациями (за предоставление рабочей силы), как выданные непосредственно этим лицам, так и перечисленные государственным организациям;

- заработная плата работников по основному месту работы за время их обучения с отрывом от производства в системе повышения квалификации и переподготовки кадров;

- оплата труда студентов высших учебных заведений и учащихся средних специальных и профессионально-технических учебных заведений,

проходящих производственную практику в строительных организациях, а также оплата труда учащихся общеобразовательных школ в период профессиональной ориентации;

- оплата труда студентов высших учебных заведений и учащихся средних специальных и профессионально-технических учебных заведений, работающих в составе студенческих отрядов;

- оплата труда работников, не состоящих в штате строительной организации, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договор подряда), если расчеты с работниками за выполненную работу производятся непосредственно самой строительной организацией. При этом размер средств на оплату труда работников за выполнение работ (услуг) по договору подряда определяется исходя из сметы на выполнение этих работ (услуг) и платежных документов;

- расходы на выплату пенсий за работу с особыми условиями, возмещаемые фонду социальной защиты населения в соответствии с действующим законодательством;

- другие виды выплат, включаемые в соответствии с установленным порядком в фонд оплаты труда (за исключением расходов по оплате труда, финансируемых за счет прибыли, остающейся в распоряжении строительной организации, других целевых поступлений), в том числе: оплата труда квалифицированных рабочих, не освобожденных от основной работы, по обучению учеников; доплаты бригадирам за руководство бригадой; оплата простоев не по вине работника; оплата работы, признанной браком не по вине работника.

3. По элементу **"Отчисления на социальные нужды"** отражаются обязательные отчисления по установленным законодательством нормам в фонд социальной защиты населения, государственный фонд содействия занятости от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве строительно-монтажных работ, независимо от источников выплат, кроме тех, на которые страховые взносы не начисляются.

4. В элемент **"Амортизация основных фондов"** включаются:

- амортизационные отчисления на полное восстановление основных производственных фондов (кроме основных фондов подсобных, вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств), исчисленные исходя из их балансовой стоимости и утвержденных в установленном порядке норм, методов и правил;

- амортизационные отчисления от стоимости помещений, предоставляемых бесплатно предприятиям общественного питания, обслуживающим трудовые коллективы, а также от стоимости помещений и инвентаря, предоставляемых медицинским учреждениям для организации медпунктов непосредственно на территории строительных организаций;

- амортизационные отчисления по объектам лизинга (производятся в размерах и в периоды, установленные договором лизинга).

Строительные организации, осуществляющие свою деятельность на условиях аренды, по элементу "Амортизация основных фондов" отражают амортизационные отчисления на полное восстановление как по собственным, так и по арендованным основным фондам.

5. К элементу **"Прочие затраты"** в составе себестоимости строительно-монтажных работ относятся:

- налоги, сборы и другие платежи в бюджет и внебюджетные фонды, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком и относимые на себестоимость, кроме местных налогов и сборов, уплачиваемых за счет прибыли, остающейся в распоряжении строительных организаций;

- страховые взносы по видам обязательного страхования, по добровольному страхованию жизни и дополнительных пенсий (в порядке, предусмотренном Советом Министров Республики Беларусь), а также платежи по страхованию имущества, грузов, гражданской ответственности и риска непогашения кредитов, суммы страховых взносов, перечисленные иностранным перестраховочным организациям, при условии заключения договоров перестрахования в порядке, установленном органом государственного надзора за страховой деятельностью;

- оплата услуг связи вычислительных центров, банков, связанных с обслуживанием строительных организаций;

- плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану;

- плата за подготовку и переподготовку кадров;

- оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг;

- вознаграждения за создание и использование объектов промышленной собственности (изобретений) и рационализаторских предложений;

- компенсация за износ (амортизацию) использованных для нужд предприятия личных транспортных средств, оборудования, инструментов и приспособлений в соответствии с законодательством;

- расходы на рекламу в пределах утвержденных норм;

- затраты на гарантийный ремонт объектов в течение периода гарантийной эксплуатации, если это предусмотрено договором на строительство;

- арендная плата;

- лизинговые платежи;

- амортизация нематериальных активов;

- командировочные и представительские расходы (в пределах установленных норм);

- отчисления в ремонтный фонд и резерв предстоящих затрат по ремонту основных фондов;
- услуги сторонних организаций, включая предпринимателей, по управлению производством (строительной организацией), если штатным расписанием не предусмотрены те или иные функциональные службы;
- затраты по транспортировке работников к месту работы и обратно в направлениях, не обслуживаемых пассажирским транспортом общего пользования, включая дополнительные затраты на специальные маршруты городского пассажирского транспорта, организованные в соответствии с договорами, заключенными с транспортными предприятиями (сверх стоимости, оплачиваемой работниками по действующим тарифам на соответствующий вид транспорта);
- оплата услуг банков, предприятий, организаций по осуществлению в соответствии с заключенными договорами торгово-комиссионных (факторинговых) операций;
- оплата работ по сертификации продукции, работ, услуг;
- другие затраты, входящие в состав себестоимости СМР, но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

2.5. Учет затрат на производство строительного-монтажных работ по статьям калькуляции

Согласно Постановления Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 30.09.2011 № 44 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договорам строительного подряда» [7] расходы по договору строительного подряда включают в себя сумму затрат, произведенных подрядчиком в целях выполнения обязательств, предусмотренных договором строительного подряда. Расходы по договору строительного подряда состоят из прямых и косвенных затрат.

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

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

Состав и учет затрат на производство строительного-монтажных работ по статьям калькуляции рассмотрен в таблице 2

Классификационный признак затрат	Статьи затрат	Характеристика затрат	Содержание статьи
Прямые затраты	«Материалы»	включаются затраты, связанные с использованием в процессе выполнения строительных работ материалов	строительные материалы, конструкции, топливо и других материалы, а также отклонения в стоимости материалов.
	«Заработная плата рабочих основного производства»	включаются затраты, связанные с оплатой труда основных производственных рабочих	по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, дополнительная заработная плата (в том числе надбавки всех видов) и премии за производственные результаты, выплачиваемые рабочим основного производства.
	«Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов»	включаются затраты, связанные с содержанием и использованием при выполнении строительных работ строительных машин и механизмов.	затраты, связанные с оплатой труда (основная, дополнительная заработная плата, включая надбавки всех видов, премия за производственные результаты) машинистов и других рабочих, занятых управлением, обслуживанием и ремонтом техники; стоимость горюче-смазочных материалов, использованных для обеспечения работы техники, ее ремонта и технического обслуживания; затраты на ремонт техники; арендная плата по арендованной технике; амортизационные отчисления по собственной технике;
	«Прочие прямые затраты»	включаются затраты, возникновение которых	обязательные отчисления, установленные законодательством, от заработной платы рабочих основного производства;

		<p>прямо связано с выполнением строительных работ по конкретному договору строительного подряда (на объекте строительства), подготовкой и сдачей объекта в эксплуатацию.</p>	<p>затраты на служебные командировки рабочих основного производства и административно-управленческого персонала, закрепленного за конкретным объектом строительства (прорабы, мастера, начальники участков);</p> <p>затраты на оплату услуг сторонних организаций по охране объекта, если договором строительного подряда эта обязанность возложена на подрядчика;</p> <p>затраты на отопление объекта строительства, электро-, газо- и водоснабжение в период его строительства и сдачи в эксплуатацию;</p> <p>затраты на ремонт, содержание и разборку временных зданий и сооружений;</p> <p>затраты, связанные с использованием временных зданий и сооружений;</p> <p>затраты по транспортировке работников к месту работы и обратно при расположении объекта строительства вне места расположения строительной организации;</p> <p>затраты, связанные с выполнением строительных работ вахтовым методом;</p> <p>затраты на перебазировку строительной техники;</p> <p>затраты на оплату услуг сторонних организаций по</p>
--	--	--	--

			<p>геодезическим съемкам, выполнение которых является обязанностью подрядчика;</p> <p>Стоимость субподрядных работ (без НДС)</p> <p>амортизационные отчисления по основным средствам (за исключением техники), используемым при выполнении строительных работ;</p> <p>затраты на вывоз строительного мусора;</p> <p>налоги и отчисления, уплачиваемые подрядчиком в соответствии с законодательством и относимые на себестоимость;</p>
<p>Прямые затраты учитываются по каждому договору строительного подряда (объекту строительства) по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет «Себестоимость выполненных строительных работ» и кредиту счетов 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 16 «Отклонения в стоимости материалов», 25 «Общепроизводственные затраты», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других.</p>			
Косвенные общепроизводственные затраты	Общепроизводственные затраты	включаются затраты, связанные с выполнением строительных работ, прямо не относящиеся к конкретному договору строительного подряда (объекту строительства).	<p>затраты на организацию работ на строительных площадках;</p> <p>затраты на охрану труда в том числе:</p> <ul style="list-style-type: none"> • износ и расходы по ремонту и стирке бесплатно выдаваемых в предусмотренных законом случаях спецодежды и обуви и защитных приспособлений; • стоимость бесплатно выдаваемых в предусмотренных законодательством случаях нейтрализующих веществ, жиров, молока и др.; • затраты, связанные с приобретением аптечек и медикаментов; • затраты на приобретение необходимых

справочников, плакатов и диапозитивов по технике безопасности, предупреждению несчастных случаев и заболеваний на строительстве, а также улучшению условий труда;

- затраты по обучению рабочих безопасным методам работы и на оборудование кабинетов по технике безопасности.

затраты на обеспечение санитарно-гигиенических требований в том числе:

- амортизационные отчисления (или арендная плата), затраты на проведение всех видов ремонта (отчисления в ремонтный фонд или резерв на ремонт) и на перемещение сборно-разборных и передвижных зданий санитарно-бытового назначения;

- содержание санитарно-бытовых помещений: на оплату труда уборщиц, дежурных слесарей, электриков и других категорий обслуживающего персонала, расходы на отопление, водоснабжение, канализацию, освещение, а также стоимость предметов гигиены, предусмотренных табелем для душевых и умывальников;

- содержание помещений и инвентаря, предоставляемых бесплатно медицинским учреждениям для организации медпунктов непосредственно на строительной площадке или на территории строительной организации;

- затраты на оплату услуг сторонних организаций по обеспечению работников строительной организации столовыми, буфетами, медпунктами, санитарно-бытовыми помещениями.

			затраты по контролю качества выполняемых строительных работ;
			затраты на устранение результата строительных работ ненадлежащего качества, выявленного в течение гарантийного срока эксплуатации объекта строительства;
			амортизационные отчисления и арендная плата по производственным приспособлениям, оборудованию и устройствам, используемым при выполнении строительных работ и постоянно перемещаемым между объектами строительства;
			платежи по страхованию имущества, грузов, гражданской ответственности;
			амортизация нематериальных активов;
			затраты на содержание производственных подразделений при условии, что этими подразделениями не оказываются услуги на сторону;
			затраты на перемещение имущества (в том числе строительных материалов и конструкций) между складом и объектами строительства, а также между объектами строительства;
<p>Косвенные общепроизводственные затраты учитываются на счете 25 «Общепроизводственные затраты» субсчете «Косвенные общепроизводственные затраты», распределяются между договорами подряда (объектами строительства) в соответствии с методами, определенными учетной политикой организации, и ежемесячно списываются в дебет счета 20 «Основное производство» субсчет «Себестоимость выполненных строительных работ».</p>			

Косвенные общехозяйствен ые затраты	Общехозяйствен ные затраты	включаются затраты управленческого назначения	затраты на оплату труда управленческого персонала (основная и дополнительная заработная плата, выплаты стимулирующего характера); <ul style="list-style-type: none"> • работников аппарата управления (руководителей, специалистов и других работников, относящихся к служащим); • линейного персонала: старших производителей работ (начальников участков), производителей работ, мастеров (старших мастеров) строительных участков, участковых механиков; • рабочих, осуществляющих хозяйственное обслуживание работников аппарата управления (радиооператоров, операторов связи, дворников, уборщиц, гардеробщиков, курьеров и др.).
			обязательные отчисления, установленные законодательством, от всех видов оплаты труда работников управленческого персонала;
			затраты на служебные командировки управленческого персонала;
			затраты на содержание и эксплуатацию зданий, сооружений, помещений, занимаемых и используемых управленческим персоналом;
			амортизационные отчисления по основным средствам, используемым управленческим персоналом;

			затраты на ремонт предметов в обороте, используемых управленческим персоналом;
			арендная плата по имуществу, используемому управленческим персоналом;
			затраты на содержание и эксплуатацию служебного легкового транспорта в том числе: <ul style="list-style-type: none">• оплата труда работников, обслуживающих легковой автотранспорт;• стоимость горючего, смазочных и других материалов, износа, ремонта автомобильной резины, технического обслуживания автотранспорта;• расходы на содержание гаражей (энергоснабжение, водоснабжение, канализация и т.п.), арендную плату за гаражи и место стоянки автомобилей, амортизационные отчисления (износ) и расходы на все виды ремонта (отчисления в ремонтный фонд или резерв на ремонт) автомобилей и зданий гаражей.
			затраты на консультационные, информационные, аудиторские услуги;
			затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров;
			затраты на представительские цели;
			затраты на рекламу и маркетинговые услуги;

			затраты на оплату услуг связи;
			затраты на приобретение периодических изданий, технической литературы, справочных систем.
<p>Косвенные общехозяйственные затраты учитываются на счете 26 «Общехозяйственные затраты» и ежемесячно списываются в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».</p>			

Счет
90/4«Себестоимость СМР»

Дт
90/4
Кт
20

1.Прямые затраты

Прямые затраты учитываются по каждому договору строительного подряда (объекту строительства) по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет «Себестоимость выполненных строительных работ»

1.1. Материалы
(строительные материалы, конструкции и детали, топливо, отклонения)
Дт 20 Кт 10/1,10/2,10/3,16

1.2. Зарплата рабочих основного производства (основная, дополнительная, премии)
Дт 20 Кт 70

1.3. Затраты по эксплуатации СММ
(Зарплата рабочих, ГСМ, ремонт, амортизация, аренда)
Дт 25 Кт 70,10/3,60,02,23
в конце месяца списываются
Дт 20 Кт 25

1.4. Прочие прямые затраты
(отчисления от ФЗП, в бюджет, амортизация, командировочные расходы, оплата услуг сторонних организаций **стоимость субподрядных работ (без НДС)**)
Дт 20 Кт 69,76,68,76,71,60,02

Счет
90/5«Управленческие расходы»

Дт 20 Кт 25

2. Косвенные общепроизводственные затраты учитываются на счете 25 «Общепроизводственные затраты» субсчете «Косвенные общепроизводственные затраты», распределяются между объектами строительства и ежемесячно списываются в дебет счета 20 «Основное производство» субсчет «Себестоимость выполненных строительных работ».

Дт 90/5
Кт 26

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

Схема 1.6. Учет затрат на производство строительного-монтажных работ по статьям калькуляции.

2.6. Сводный учет затрат на производство строительного-монтажных работ

После обработки первичных документов по движению строительных материалов, распределению начисленной заработной платы по кодам производственных затрат, учета и распределения расходов на содержание и эксплуатацию машин и механизмов учетный процесс предусматривает отнесение и распределение расходов на объекты строительства. На данном этапе определяются фактическая себестоимость выполненных строительного-монтажных работ и финансовый результат от их реализации заказчиком. Для этого делается свод учета затрат на производство строительного-монтажных работ.

Сводный учет затрат на производство строительного-монтажных работ ведется на счете 20 «Основное производство» по объектам учета и в разрезе статей затрат в журнале-ордере № 10-С. Для определения затрат на производство строительного-монтажных работ по строительному участку и в целом по строительной организации (структурному подразделению) объекты учета могут группироваться в журнале-ордере № 10-С по принадлежности к строительному участку, а внутри строительных участков - по видам работ (строительные работы, монтаж оборудования, капитальный ремонт и другие виды строительных работ).

Стоимость выполненных объемов работ и незавершенного строительного производства по отдельным объектам учета отражается в журнале-ордере № 10-С на основании справок о стоимости выполненных работ и затрат. Учет затрат на производство строительного-монтажных работ по элементам ведется в целом по строительной организации (структурному подразделению) за месяц и нарастающим итогом с начала года.

При формировании строительной организацией себестоимости строительного-монтажных и других работ следует иметь в виду, что методы оценки материальных ценностей, списываемых на производство, а также методы распределения расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов по объектам учета применяются строительной организацией без изменения в течение отчетного года и составляют элементы ее учетной политики.

В журнале-ордере № 10-С для каждого объекта отведена отдельная строка, где накапливаются фактические затраты с кредита счетов 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства», 25

«Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. После произведенных записей в раздел «Аналитические данные по счету 20 «Основное производство» по каждому объекту строительства подсчитывают фактическую себестоимость выполненных строительно-монтажных работ за отчетный период и показывают ее в графе «Итого фактических затрат». Итоговые данные этой графы должны совпадать с данными, отраженными по дебету счета 20 «Основное производство». После отражения в журнале-ордере № 10-С всех дебетовых записей за месяц производятся распределение затрат согласно действующим указаниям и списание их по кредиту в дебет соответствующих счетов.

Сводный учет затрат на производство представляет собой процесс обобщения затрат по каждой статье и распределения их по конкретным объектам строительства (ремонта) в едином учетном регистре. Сводный учет затрат необходим для того, чтобы определить фактическую себестоимость:

- работ, выполненных в текущем месяце; р
- даваемых в эксплуатацию законченных строительством объектов; с
- незавершенного строительного производства. н

Он служит также для определения финансовых результатов от реализации объектов строительства.

Сводный учет затрат на производство в строительных организациях ведется в журнале-ордере № 10-с в специальном разделе "Аналитические данные" по счету 20 "Основное производство" или в машинограмме аналогичной формы. Записи в этот раздел производятся на основании первичных документов, вспомогательных ведомостей, разработочных таблиц, а также данных других разделов этого же журнала-ордера по счетам 25 "Общепроизводственные затраты", 26 "Общехозяйственные затраты", 28 "Брак в производстве" и др.

В соответствии с Постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 30.09.2011 № 44 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договорам строительного подряда» затраты строительных организаций при планировании, учете и калькулировании себестоимости строительно-монтажных работ группируются по статьям:

1. Прямые затраты группируются по следующим статьям:

- «Материалы»;
- «Заработная плата рабочих основного производства»;

- «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов»;
- «Прочие прямые затраты».

2. Косвенные общепроизводственные затраты,

3. Косвенные общехозяйственные затраты.

Стоимость израсходованных на строительное производство материальных ресурсов в текущем месяце обобщается предварительно в ведомости № 10-с "Движение материалов в денежном выражении" в разрезе материально ответственных лиц и отражается записью:

Д-т 20 - К-т 10.

Стоимость израсходованных материалов, отнесенных в дебет счета 20 "Основное производство" по ведомости № 10-с, расшифровывается по объектам строительства в бухгалтерской справке на основании материальных отчетов по форме С-19. Если учетной политикой предприятия предусмотрено ведение учета материалов по учетным ценам с учетом отклонений, то в журнале-ордере № 10-с по объектам также распределяется общая сумма отклонений, приходящихся на счет 20, рассчитанная в ведомости № 10-с. Отклонения распределяются по объектам строительства пропорционально стоимости израсходованных материалов по учетным ценам отражается записью:

Д-т 20 - К-т 16.

Заработная плата рабочих основного производства относится на затраты по объектам строительства по прямому назначению на основании первичных документов, определяющих затраты труда. Свод начисленной основной заработной платы по объектам производится в разработочной таблице № 2 "Распределение заработной платы в строительных организациях по кодам производственных затрат" (то есть по счетам учета). Если невозможно прямо отнести некоторые виды надбавок и доплат, то их распределяют по объектам строительства пропорционально сумме основной заработной платы. На основании разработочной таблицы № 2 суммы, относящиеся к дебету счета 20, расшифровываются по объектам строительства и записываются в журнале-ордере №10-с в графе "Расчеты с персоналом по оплате труда".

Аналитический учет затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов, находящихся на балансе строительной организации, ведется по каждой крупной машине и механизму в соответствующем разделе журнала-ордера № 10-с. Сумма фактических затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов, учтенная на счете 25 "Общепроизводственные затраты" в разрезе соответствующих статей расходов, списывается по окончании месяца на счет 20 "Основное производство" и на другие счета потребителей услуг в зависимости от места и времени использования техники, указанных в первичных документах, подтверждающих факт использования техники.

Расчет списания фактических затрат по эксплуатации машин и механизмов на те или иные счета производится в журнале-ордере № 10-с в разделе "Расчетные данные по кредиту счета 25 в дебет счетов и объектов".

В статью «Прочие прямые затраты» включаются иные затраты, прямо связанные с выполнением строительных работ по конкретному договору строительного подряда (на конкретном объекте строительства) их списание производится в журнале-ордере № 10-с.

Прямые затраты учитываются по каждому договору строительного подряда (объекту строительства) по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет «Себестоимость выполненных строительных работ» и кредиту счетов 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 16 «Отклонения в стоимости материалов», 25 «Общепроизводственные затраты», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других.

Косвенные общепроизводственные затраты учитываются на счете 25 «Общепроизводственные затраты» субсчете «Косвенные общепроизводственные затраты», распределяются между договорами подряда (объектами строительства) в соответствии с методами, определенными учетной политикой организации, и ежемесячно списываются в дебет счета 20 «Основное производство» субсчет «Себестоимость выполненных строительных работ» в журнале-ордере № 10-с.

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

В дебет счета 20 "Основное производство" кроме названных статей затрат относится также стоимость услуг вспомогательных производств (если они имеются), а также стоимость окончательных потерь от брака по конкретному строительному объекту.

Собранная таким образом сумма затрат по каждому объекту строительства в разрезе названных статей составит фактическую себестоимость выполненных за месяц строительно-монтажных работ.

Далее из журнала-ордера № 10-с за прошлый месяц переносят остаток незавершенного производства на начало месяца, выполненный собственными силами как по сметной, так и по фактической себестоимости. Затем определяют процент фактических затрат к сметной (договорной) стоимости выполненных работ и незавершенного производства на начало месяца. Этот показатель необходим для контроля за ходом выполнения плана по производству строительно-монтажных работ на объекте, а также для

определения остатка незавершенного производства на конец месяца, выполненного собственными силами по сметной (договорной) стоимости.

Далее в журнале-ордере № 10-с отражается остаток незавершенного производства на конец месяца по сметной стоимости и по фактической себестоимости, выполненный собственными силами, который представляет собой остаток незавершенного производства на начало месяца с учетом фактических затрат за месяц.

Производственно-технический отдел строительной организации должен представлять бухгалтерам данные об объемах работ, выполненных собственными силами за месяц по сметной (договорной) стоимости строительного-монтажных работ, на основании выполненных физических объемов работ по соответствующему комплексу работ или этапу.

Сметная (договорная) стоимость сданных заказчику работ, выполненных собственными силами за месяц с учетом компенсаций и льгот, отражается в журнале-ордера № 10-с. Финансовый результат от сдачи работ заказчику за месяц определяется как разность между сметной (договорной) стоимостью работ и фактической себестоимостью с учетом налогов, исчисляемых из выручки от реализации строительного-монтажных работ.

Стоимость сданных заказчику работ, выполненных собственными силами, определяется в целом по строительной организации за месяц, а также нарастающим итогом с начала года и с начала строительства объекта.

Сальдо по дебету счета 20 «Основное производство» составляет стоимость незавершенного строительного производства, под которым понимаются затраты на исполнение обязательств по договору строительного подряда в части работ:

- выполненных собственными силами строительной организации – генерального подрядчика,
- выполненных субподрядными организациями, принятых генеральным подрядчиком, но не сданных заказчиком.

Таблица 1.3

Журнал-ордер № 10-С

Наименование объектов	Обороты по дебету счета 20 с кредита счетов						
	10 Материалы	70 Заработная плата рабочих основного производства	25 Общепроизводственные затраты	Прочие прямые затраты (69,76,68,76,71,60,02)	23 Вспомогательное производство	28 «Брак в производстве»	Итого фактических затрат
1	2	3	4	5	6	7	8
Объект № 1	54 425	33 860	3 266	29 817	2		127900

					6532		
Объект № 2	58 282	21 070	12 316	32 495	3837		128000
Итого	112 707	54 930	15 582	62 312	10369		255900

Контрольные вопросы.

1. Перечислите принципы учета затрат на производство СМР.
2. Назовите объекты учета затрат на производство СМР и по монтажу оборудования.
3. Назовите и охарактеризуйте методы учета затрат в строительстве.
4. Как рассчитать фактические затраты по сдаваемому объекту, если учет затрат ведется по методу накопления затрат за определенный период времени?
5. Назовите классификационные признаки затрат в строительстве.
6. Перечислите экономические элементы затрат в строительстве.
7. Перечислите статьи затрат в строительстве.
8. Как ведется сводный учет затрат в строительстве?
9. Какие выполненные работы относятся к незавершенному производству в строительстве?

ТЕМА 3.УЧЕТ РАСХОДОВ ПО СТРОИТЕЛЬНЫМ МАШИНАМ И МЕХАНИЗМАМ

3.1.Задачи учета расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов

3.2.Классификация строительных машин и механизмов

3.3.Оперативный учет использования строительных машин и механизмов

3.4.Учет затрат, связанных с работой строительных машин и механизмов

3.5.Порядок калькулирования себестоимости и порядок распределения расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов

3.1.Задачи учета расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов



Схема 1.7. Задачи учета расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов в строительстве

Для правильной организации бухгалтерского учета и контроля за эксплуатацией строительных машин и механизмов необходимо:

- разработать и в установленном порядке утвердить технически обоснованные нормы расхода топлива и смазочных материалов, электроэнергии, эксплуатационных и вспомогательных материалов; планово-расчетные цены на материалы, топливо и другие нормативы;
- разработать и утвердить номенклатуру и коды строящихся объектов и комплексов работ, управлений, участков, бригад, марок машин и т. д.;
- обеспечить своевременное оформление соответствующими первичными документами затрат на эксплуатацию строительных машин и механизмов и производство строительного-монтажных работ;
- разработать и утвердить в установленном порядке планово-расчетные цены на единицу работы строительных машин и механизмов (машино-смена, машино-час, кубические метры разработки грунта, забивки свай и т. д.).

3.2.Классификация строительных машин и механизмов

С развитием научно-технического прогресса, ростом потребности общества в строительной продукции и ускорением процесса строительства в строительном производстве используется значительное количество средств механизации, в том числе строительных машин и механизмов. При организации и постановке бухгалтерского учета важно учитывать различные подходы, которые связаны с классификацией средств механизации. Строительные машины и механизмы, как правило, относятся к категории *основных средств*, в том числе и строительный механизированный инструмент, который считается основным средством независимо от его стоимости. Однако некоторые единицы строительной техники могут не соответствовать вышеназванным критериям отнесения имущества к основным средствам и, следовательно, будут учитываться в качестве *средств в обороте*. Отнесение строительной техники в состав основных средств или средств в обороте обуславливает ведение

отдельного учета затрат по строительным машинам и механизмам организации.

Для организации оперативного и бухгалтерского учета, принятия управленческих решений, а также с целью повышения достоверности и полноты учетной информации и степени эффективности контроля за эксплуатацией строительных машин и механизмов, принадлежащих строительной организации, целесообразно классифицируют строительную технику следующим образом (схема 8).

В настоящее время применяются различные формы эксплуатации строительных машин и механизмов. В большинстве строительных объединений, концернов, трестов и т.д. строительная техника централизована в специализированных структурных единицах – управлениях механизации. При централизации строительных машин и механизмов управления механизации осуществляют следующее:

- выполняют строительно-монтажные работы по заказам подрядных организаций на условиях субподряда, расчеты за которые производятся по договорной (сметной) стоимости законченных комплексов работ;
- предоставляют механизмы подрядной организации с обслуживающим персоналом, в этом случае расчеты производятся исходя из стоимости машино-часа и времени, отработанного строительной техникой;
- передают подрядным организациям строительную технику без обслуживающего персонала на условиях аренды с оплатой согласно договору аренды.

Классификация строительных машин и механизмов

по месту изготовления

отечественные

импортные

по эксплуатационным
возможностям

крупные (краны башенные, на гусеничном ходу,

мелкие (растворонасосы, растворомешалки, компрессоры, краскопульты и др.)

по принадлежности

принадлежат организации на правах собственности;

принадлежат сторонним лицам (находящиеся в аренде, лизинге)

по назначению

земляные работы

подъемно-транспортные работы

буровые работы

отделочные работы

дорожные работы и др.

по группам (видам) основных средств:

рабочие машины и механизмы (экскаваторы, бульдозеры, подъемные краны, дорожные машины);

силовые машины и механизмы (передвижные электростанции, трансформаторы);

транспортные средства (автомобили, прицепы и другие объекты основных средств, предназначенные для перемещения грунта со строительных площадок, доставки строительных деталей, конструкций и материалов);

Схема 1.8. Классификация строительной техники при производстве строительного-монтажных работ

3.3. Оперативный учет использования строительных машин и механизмов

Оперативный учет использования строительных машин и механизмов ведется с целью формирования информации, на основе которой осуществляется начисление заработной платы работникам, обслуживающим строительные машины и механизмы, а также списание горюче-смазочных материалов и для других целей.

Постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 29.04.2011. № 13 «Об утверждении форм первичных учетных документов в строительстве»[8] были утверждены следующие формы первичных документов, связанные с использованием строительной техники:

1) *сменный рапорт (форма С-18)*. Организации-арендодатели при предоставлении арендатору строительной машины, являющейся самоходным средством, и строительного механизма (далее – строительная машина) должны выдавать машинисту сменный рапорт (форма С-18), являющийся бланком строгой отчетности;

2) *путевой лист строительной машины (форма С-20)*

Владельцы строительных машин при предоставлении арендатору строительной машины, являющейся транспортным средством должны выдавать машинисту путевой лист строительной машины (форма С-20), являющийся бланком строгой отчетности.

Запрещается использование форм сменных рапортов, отличных от формы С-18, и путевых листов строительных машин, отличных от формы С-20.

Форма данных документов дает наиболее полную и точную необходимую информацию ее пользователям, что обеспечивает высокую оперативность и достоверность бухгалтерской информации по расходам, связанным с эксплуатацией строительных машин и механизмов.

Общие требования к порядку заполнения как формы С-18, так и формы С-20 практически идентичны и различаются только по виду строительной машины, эксплуатация которой будет осуществляться, и по периоду использования указанного документа для внесения данных.

Сменный рапорт (путевой лист) выдается машинисту диспетчером, другим уполномоченным лицом на один рабочий день при условии сдачи машинистом сменного рапорта (путевого листа) за предыдущий день работы

(предыдущего сменного рапорта, путевого листа). На более длительный срок, но не более чем на 15 дней работы у одного арендатора (для путевого листа - не более чем на 10 дней), сменные рапорты (путевые листы) выдаются при невозможности или нецелесообразности ежедневного возвращения строительной машины на место стоянки. После полной обработки сменного рапорта (путевого листа) отрывной корешок «Справка к сменному рапорту» («Справка к путевому листу») заверяется подписью и печатью (штампом) организации - владельца строительной машины. Один экземпляр справки к сменному рапорту (путевому листу) прилагается владельцем строительной машины к справке о времени аренды строительной машины (форма С-12), второй экземпляр остается у организации - владельца строительной машины. Также необходимо отметить, что отнесение затрат на конкретную строительную машину осуществляется только при наличии документов, подтверждающих работу на конкретном объекте или оказание услуг, прикладываемых к сменному рапорту или путевому листу строительной машины.

Работа значительной части мелких машин и механизмов не оформляется унифицированной первичной документацией, а учитывается календарное время нахождения данной группы строительной техники на строительных объектах. С этой целью в строительных организациях, имеющих на балансе мелкие машины и механизмы, ведутся журналы учета работы мелких строительных машин и механизмов произвольной формы во взаимосвязи с табелями учета рабочего времени. На основе данных указанных документов в конце месяца по этим машинам механик составляет отчет, в котором отражается количество отработанных каждой машиной смен в разрезе объектов строительства.

3.4. Учет затрат, связанных с работой строительных машин и механизмов

Постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 30.09.2011 № 44 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договорам строительного подряда»[7] для учета данного вида затрат предусмотрен синтетический счет 25 «Общепроизводственные затраты» субсчет «Затраты по содержанию и эксплуатации собственных строительных машин и механизмов».

Учет затрат на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов связан с формированием, группировкой и отражением расходов, аккумулируемых на синтетическом счете 25 «Общепроизводственные затраты», субсчет «Затраты по содержанию и

эксплуатации собственных строительных машин и механизмов» по видам или группам техники. По дебету указанного счета отражаются расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов, а по кредиту - производится списание этих затрат по объектам калькулирования на соответствующие счета учета в зависимости от места и времени использования техники, указанных в первичных документах, подтверждающих факт использования техники.

Данный счет в некоторой мере является также и калькуляционным, так как на нем определяется фактическая себестоимость единицы работы строительных машин и механизмов (машино-смена, машино-час и т.п.).

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

- текущие затраты
- единовременные расходы

Текущие затраты:

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

Корреспонденция счетов текущих затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов

Таблица 1.4

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Израсходованы на эксплуатацию строительных машин и механизмов топливо, смазочные материалы	25	10/3

2	Начислена заработная плата мотористам, механикам, обслуживающим строительные машины	25	70
3	Отчисления от начисленной заработной платы рабочих в Фонд социальной защиты населения	25	69
4	Отчисления от начисленной заработной платы рабочих на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	25	76
5	Начислена амортизация по строительным машинам и механизмам	25	02
6	Оплачена стоимость потребленной электроэнергии	25 18	60 60
7	Списаны затраты ремонтно-механической мастерской по техническому обслуживанию, текущему ремонту строительных машин, ремонту рельсовых и безрельсовых путей, затраты по перевозке строительных материалов, затраты по вывозу и ввозу грунта	25	23
8	Списана <u>на основании расчета часть единовременных расходов</u> по погрузке, разгрузке, доставке и монтажу строительных машин	25	97
9	Списаны затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов:		
9.1	– при выполнении строительными машинами и механизмами строительномонтажных работ;	20	25
9.2	– при работе во вспомогательных и подсобных производствах;	23	25

Единовременные расходы в отличие от текущих расходов непосредственно не связаны с производством работ и их величина не зависит

от степени выполнения производственной программы. К ним относятся следующие расходы:

- на перебазирование строительных машин и механизмов (погрузка, разгрузка и транспортировка машин);
- на монтаж, пробный пуск и демонтаж, а также на перестановку несамоходных механизмов в пределах строительной площадки;
- на возведение и разборку вспомогательных временных (нетитульных) приспособлений, необходимых для установки строительных машин и механизмов .

Единовременные расходы предварительно учитываются на счете 97 "Расходы будущих периодов".

Учет единовременных затрат ведется в ведомости № 15-с, в которой затраты группируются по видам строительных машин и механизмов. Ежемесячно доля этих затрат определяется по расчету, списывается на дебет счета 25 с учетом предстоящих расходов по демонтажу, разборке временных сооружений, исходя из сроков работы машин на данном объекте строительства, предусмотренных проектом производства работ, но в пределах до двух лет.

Пример

Учет единовременных расходов, связанных с доставкой и монтажом башенного крана.

Таблица 1.5

№ п/п	Содержание операции,	Дебет	Кредит	Сумма
1	Расходы на перебазирование башенного крана			
1.1	Акцептовано платежное требование-поручение управления механизации за перевозку башенного крана на сумму	97 18	60 60	100 20
2	Расходы на монтаж башенного крана			
2.1.	Списаны запчасти на монтаж башенного крана	97	10/5	50
2.2	Начислена зарплата(с отчислениями) рабочим по монтажу и пробному пуску башенного крана	97	70,69,76	80

2.3.	Стоимость электроэнергии, израсходованной на пробный пуск башенного крана	97 18	60 60	20
3.	Расходы на возведение временных сооружений			
3.1.	Списаны строительные материалы на ограждение башенного крана	97	10	25
3.2.	Начислена зарплата рабочим по ограждению башенного крана	97	70	35
3.3.	Списаны затраты строительных машин и механизмов, связанные с ограждением башенного крана	97	25	15
	Башенный кран принят в эксплуатацию			325
<p><i>Примечание:</i> Возвратная стоимость материалов – 10 500 руб. Расходы по разборке ограждения – 8 500 руб. Расходы на демонтаж башенного крана – 12 500 руб. Срок эксплуатации – 10 месяцев. Сумма единовременных расходов=$325+50+40-15/10\text{мес}=40$</p> <p>Дебет 25 Кредит 97 40 рублей ежемесячно</p>				

Аналитический учет затрат по счету 25 «Общепроизводственные затраты» и калькулирование себестоимости работы одной машино-смены при полной журнально-ордерной форме счетоводства ведутся в журнале-ордере № 10-С по каждой крупной машине или группе однородных машин (краны башенные, экскаваторы, трактора и т.д.) по которым устанавливаются задания по выработке в натуральном выражении или по времени их использования. Расходы по эксплуатации мелких строительных машин и механизмов учитываются не по отдельным группам или видам, а в целом по всем машинам и механизмам, которые используются в строительной организации. Эти расходы отражаются в журнале-ордере № 10-С отдельной строкой как «Прочие машины и механизмы». Записи в нем производятся по данным вспомогательных ведомостей, разработочных таблиц и других документов.

Постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 30.09.2011 № 44 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договорам строительного подряда» предусмотрено так же отнесение на синтетический счет 25 «Общепроизводственные затраты» косвенных общепроизводственных затрат.

К косвенным общепроизводственным затратам относятся:

- затраты на организацию работ на строительных площадках;
- затраты на охрану труда и обеспечение санитарно-гигиенических требований;
- затраты по контролю качества выполняемых строительных работ;
- затраты на устранение результата строительных работ ненадлежащего качества, выявленного в течение гарантийного срока эксплуатации объекта строительства;
- амортизационные отчисления по производственным приспособлениям, оборудованию и устройствам, используемым при выполнении строительных работ и постоянно перемещаемым между объектами строительства;
- арендная плата по производственным приспособлениям, оборудованию и устройствам, используемым при выполнении строительных работ и постоянно перемещаемым между объектами строительства;
- затраты на содержание производственных подразделений при условии, что этими подразделениями не оказываются услуги на сторону;
- затраты на перемещение имущества (в том числе строительных материалов и конструкций) между складом и объектами строительства, а также между объектами строительства;
- платежи по страхованию имущества, грузов, гражданской ответственности;
- другие затраты, связанные с выполнением строительных работ, прямо не относящиеся к конкретному договору строительного подряда (объекту строительства).

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

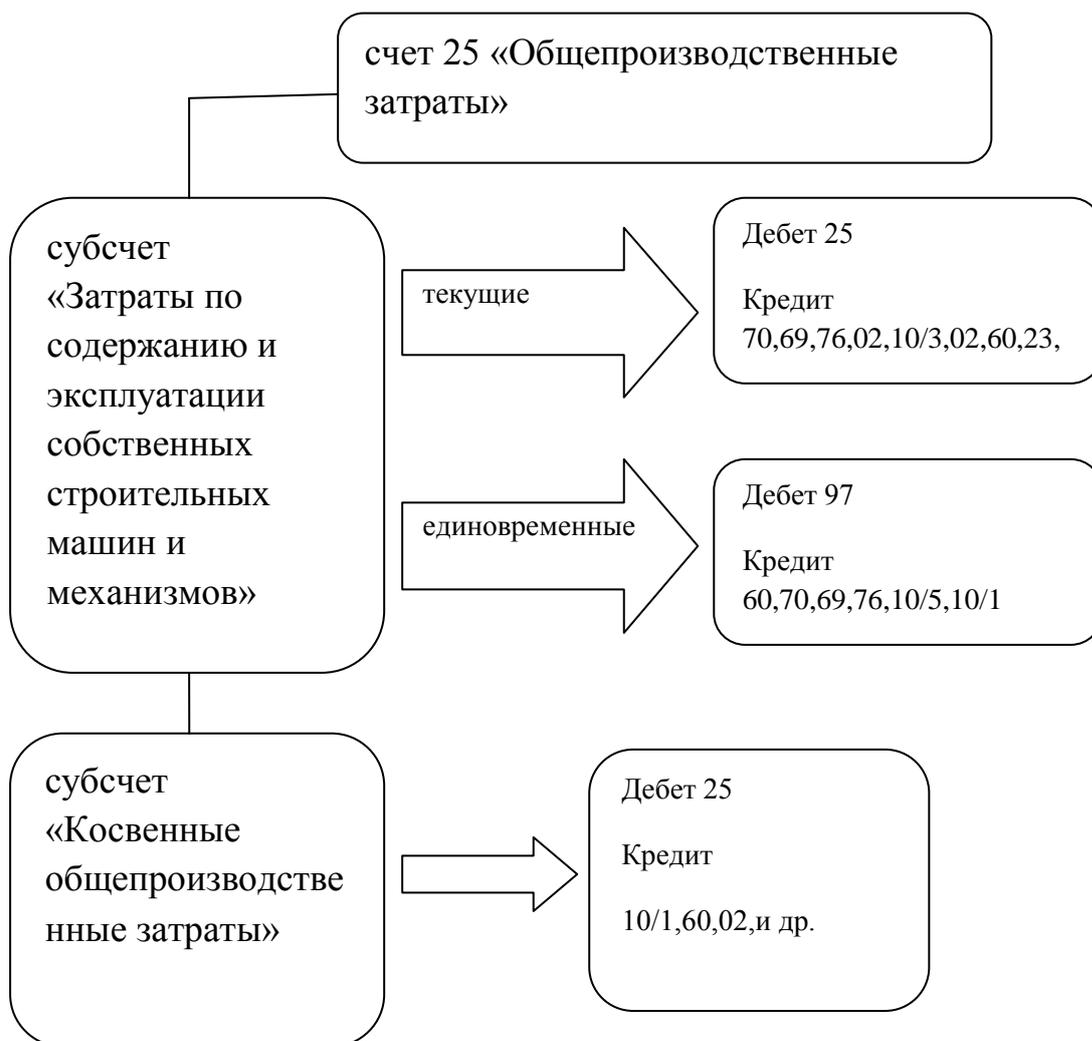


Схема 1.9 .Схема счета 25«Общепроизводственные затраты»

3.5.Порядок калькулирования себестоимости и порядок распределения расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов

Объектом калькулирования себестоимости работы строительных машин и механизмов является единица времени их работы (машино-смена или машино-час). Сумма фактических затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов, учтенная на счете 25 «Общепроизводственные затраты», ежемесячно списывается на затраты производства (объекты строительства) и другие счета потребителей услуг и распределяется по объектам строительства и другим счетам потребителей услуг исходя из количества машино-смен (машино-часов) работы строительных машин и механизмов на каждом объекте и фактической себестоимости машино-смены (машино-часа).

Для включения в себестоимость единицы времени работы расходы, произведенные всем парком строительной техники, целесообразно

разделить на 2 группы в соответствии с классификацией машин и механизмов по эксплуатационным возможностям:

- расходы, связанные с эксплуатацией крупных строительных машин и механизмов;
- расходы, связанные с эксплуатацией мелких строительных машин и механизмов.

При работе крупной строительной техники диспетчером выдается сменный рапорт или путевой лист строительной машины по каждой единице, который по окончании работы подписывается механиком. В конце каждого месяца механик сдает в бухгалтерию отчет об использовании строительной техники, к которому прилагаются рапорта. В отчете указывается, сколько машино-смен отработано за месяц, в том числе на объектах строительства и при выполнении других видов работ.

На счете 25 «Общепроизводственные затраты» в разрезе однородных групп в конце месяца калькулируется фактическая себестоимость одной машино-смены или машино-часа по каждой однородной группе машин, то есть все фактические расходы по группе машин делят на общее количество машино-смен (машино-часов), отработанных в отчетном месяце данной группой техники.

Рассмотрим расчеты фактической себестоимости одной машино-смены и машино-часа работы строительной техники.

Расчет себестоимости машино-смены (машино-часа) работы строительной техники (руб.)

Таблица 1. 6

Группа машин	Фактические затраты	Количество отработанных машино-смен машино-часов	Фактическая себестоимость ¹ машино-часа
Трактора	22 265 150	138/1 104	20 168
Трактор с битумопультом	557 723	13/104	5 363
Автопогрузчики	1 537 277	40/320	4 804
Сварочное оборудование и прочие	4 220 363	43/344	12 268
Всего	28 580 513	234/1 872	-

Исходя из количества отработанных машино-смен (машино-часов) по объектам, то есть на основании отчета механика, и фактической себестоимости одной машино-смены (машино-часа) исчисляются затраты по эксплуатации машин и механизмов в разрезе строительных объектов и по другим направлениям оказания услуг.

Пример

Краны башенные отработали за месяц 300 машино-смен, в том числе: на объекте 1 (200300) – 100 машино-смен; на объекте 2 (200310) – 200 машино-смен. Фактические затраты на их содержание и эксплуатацию за отчетный месяц составили 57 000 руб.

Расчет списания затрат на объекты строительства можно делать по двум вариантам:

1 вариант

1. Определяем фактическую себестоимость одной машино-смены работы башенных кранов. Для этого сумму фактических затрат (57 000 руб.) делим на количество машино-смен (300) работы кранов ($57\,000 / 300 = 190$ (руб.)).

2. Определяем затраты на объектах. Для этого умножаем фактическую себестоимость одной машино-смены на количество отработанных на объекте кранами машино-смен.

В нашем примере затраты на 1-м объекте (200300): $100 \times 190 = 19\,000$ (руб.); затраты на 2-м объекте (200310): $200 \times 190 = 38\,000$ (руб.).

2 вариант

1. Определяем % машино-смен, отработанных на 1-м объекте, в общем количестве отработанных машино-смен: $100 / 300 \times 100 = 33,33\%$; на 2-м объекте: $200 / 300 \times 100 = 66,67\%$.

2. Определяем затраты на 1-м объекте: $57\,000 \times 33,33 / 100 = 19\,000$ (руб.); затраты на 2-м объекте: $57\,000 \times 66,67 / 100 = 38\,000$ (руб.).

Итого затрат: 57 000 руб.

Работа *мелких строительных машин и механизмов* не оформляется сменными рапортами. Затраты по данному виду техники собираются не по отдельным группам машин и механизмов, а в целом по всем мелким машинам и механизмам, для чего в учете выделяется отдельная строка «Прочие машины» по счету 25 «Общепроизводственные затраты».

Для калькулирования себестоимости и включения затрат по мелким машинам в себестоимость отдельных строительных объектов могут применяться различные методики:

1) упрощенная методика: в конце месяца все расходы, связанные с эксплуатацией в отчетном месяце мелких машин и механизмов, распределяются между строительными объектами пропорционально

основной заработной плате рабочих, занятых выполнением работ на этих объектах.

Применение данной методики несколько искажает учетную информацию при распределении затрат, так как если машины даже и не используются на каком-то объекте в отчетном месяце, а заработная плата рабочих достаточно высокая, то на этот объект будет отнесена сумма затрат больше, чем на другие объекты;

2) в конце месяца механик представляет в бухгалтерию отчет об использовании мелких строительных машин и механизмов в отчетном месяце. В отчете должно содержаться общее количество машино-смен, отработанных каждой однородной группой мелких строительных машин за отчетный месяц, в том числе по объектам строительства. При этом механик должен обеспечить первичный учет работы мелких машин и механизмов в течение месяца, так как данная группа техники не охватывается типовыми первичными документами по учету работы строительной техники.

Экономист строительной организации представляет в бухгалтерию плановые калькуляции, в которых по каждому виду мелких машин и механизмов рассчитана плановая себестоимость. В бухгалтерии составляются специальные калькуляционные расчеты по формированию фактических расходов по эксплуатации мелких машин и механизмов в разрезе строительных объектов.

В первую очередь определяются плановые затраты по эксплуатации мелких машин и механизмов. Затем общие фактические расходы по эксплуатации этих машин распределяются между однородными группами мелких машин пропорционально плановым затратам. Далее методика исчисления затрат и отнесения их на конкретные строительные объекты аналогична методике калькулирования себестоимости по крупным строительным машинам и механизмам.

Фактические расходы по эксплуатации мелких машин и механизмов, не охваченных сменными рапортами об их работе, распределяются на основании отчета механика и данных о плановой себестоимости машино-смены. Пример распределения производится в таблице 1.7.

Таблица 1.7

Наименование машин	Кол-во машино-смен, ч	Себестоимость, руб.			
		плановая		фактическая	
		общая гр. 4×гр. 2	машино-смены	общая гр. 3×95,45 %	машино-смены гр. 5/гр. 2
1	2	3	4	5	6
Растворонасосы	150	7 500	50	7 159	47,73

Компрессоры	170	10 200	60	9 736	57,27
Электрокраскопульта	130	6 500	50	6 205	47,73
Итого	450	24 200		23 100	

Для определения фактической себестоимости одной машино-смены надо рассчитать:

1. Плановую себестоимость работы каждой машины путем умножения плановой себестоимости машино-смены на количество отработанных машино-смен (гр. 4 × гр. 2 = гр. 3).

2. Общую плановую себестоимость работы всех машин (гр. 3) (в нашем примере она составляет 24 200 руб.).

3. Процент отклонения фактической себестоимости эксплуатации машин от плановой себестоимости. Для этого сумму 23 100 руб. проставляют в итог графы 5, умножают на 100 и делят на сумму плановой себестоимости 24 200 руб. ($23\ 100 / 24\ 200 \times 100 = 95,45\ %$).

4. Фактическую себестоимость эксплуатации каждой машины путем умножения общей плановой себестоимости по каждой в отдельности машине на процент выполнения (гр. 3 × 95,45 %), полученную сумму записывают в гр. 5.

5. Фактическую себестоимость одной машино-смены (гр. 5 / гр. 2 = гр. 6).

На следующем этапе фактические расходы по эксплуатации этих машин распределяют по объектам строительства. Пример распределения производится в таблице 1.8. Количество машино-смен, отработанных каждой машиной на объекте, умножается на фактическую себестоимость одной машино-смены, исчисленную в таблице 1.7.

Таблица 1.8

Группировка по объектам строительства затрат по эксплуатации строительных машин, не охваченных сменными рапортами.

Коды объектов и названия машин	Кол-во машино-смен	Факт. себест-ть, руб.	Коды объектов и названия машин	Кол-во машин о-смен	Факт. себест-ть, руб.
Объект 200300			Объект 200310		
Растворонасосы	100	4 773	Растворонасосы	50	2 387
Компрессоры	80	4 582	Компрессоры	90	5 154
Электрокраскопульт	70	3 341	Электрокраскопульт	60	2 863
Итого	250	12 696		200	10 404

Контрольные вопросы.

1. Назовите классификационные признаки строительных машин и механизмов.
2. Какие документы составляются для ведения оперативного учета использования строительных машин и механизмов?
3. Какие субсчета отражаются на счете 25 «Общепроизводственные затраты»
4. Как подразделяются расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов?
5. Какие расходы можно отнести к текущим?
6. Какие расходы можно отнести к единовременным?
7. Какие расходы можно отнести к косвенным общепроизводственным затратам?
8. Назовите корреспонденции счетов по учету затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов.
9. Как калькулируется себестоимость работы крупных машин?
10. Как калькулируется себестоимость работы мелких машин?

ТЕМА 5. УЧЕТ СТРОИТЕЛЬНЫХ МАТЕРИАЛОВ

- 5.1. Задачи учета и классификация строительных материалов.
- 5.2. Документальное оформление движения строительных материалов
- 5.3. Особенности учета и документального оформления строительных материалов заказчика и подрядчика
- 5.4. Аналитический учет движения строительных материалов
- 5.5. Синтетический учет строительных материалов
- 5.6. Учет и оценка строительных материалов при приобретении
- 5.7. Методы списания строительных материалов на производство строительно-монтажных работ.
- 5.8. Учет расхода строительных материалов

5.1. Задачи учета и классификация строительных материалов.

Порядок бухгалтерского учета строительных материалов установлен следующими нормативными документами:

- Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и

признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов, утверждены Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50[10]

- Инструкция по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов, утвержденными постановлением Минфина РБ от 12.11.2010 №133 [11]

- Инструкцией о порядке бухгалтерского учета строительных материалов, утвержденной постановлением Минстройархитектуры РБ от 24.01.2008 № 4 [6]

- Инструкцией о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете, утвержденной постановлением Минстройархитектуры РБ от 14.05.2007 № 10 [12]

Задачи учета строительных материалов представлены на схеме 10

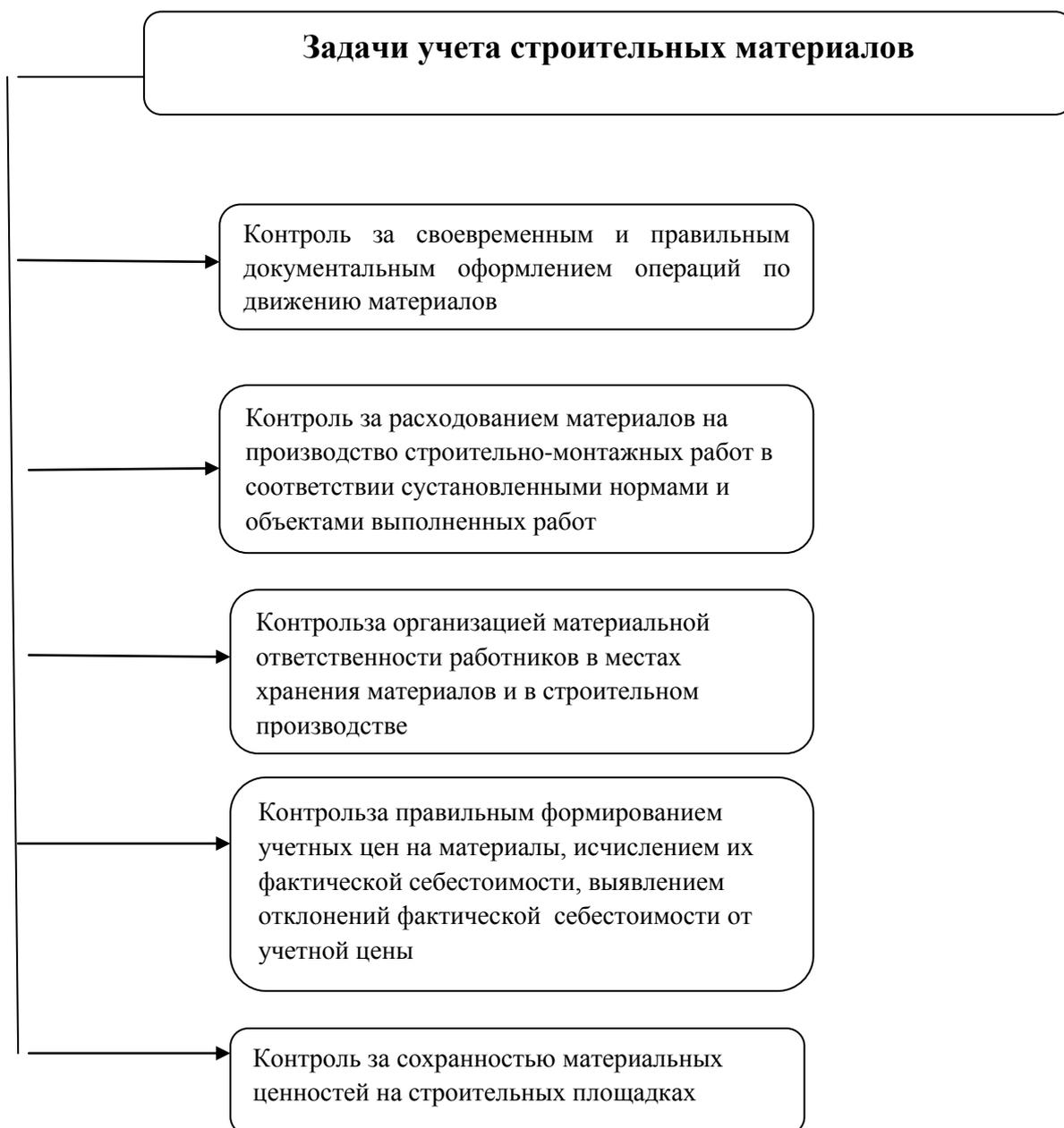


Схема 1.11. Задачи учета строительных материалов

Материальными ресурсами в строительстве являются вещественные элементы, используемые в качестве предметов труда при производстве строительного-монтажных работ.

Под строительными материалами понимаются материалы, предназначенные для обработки, переработки или использования при производстве строительных и иных специальных монтажных работ (далее - строительные работы) и предусмотренные в перечнях к сметным нормам на производство этих работ.

Затраты на материалы, как правило, имеют наибольший удельный вес в стоимости строительной продукции. Материальные ценности, используемые в строительном производстве, имеют разнообразный ассортимент и множество наименований, поэтому для правильного учета важную роль играет их экономическая классификация.

В зависимости от роли материалов в процессе производства они подразделяются на следующие группы: (схема 11).

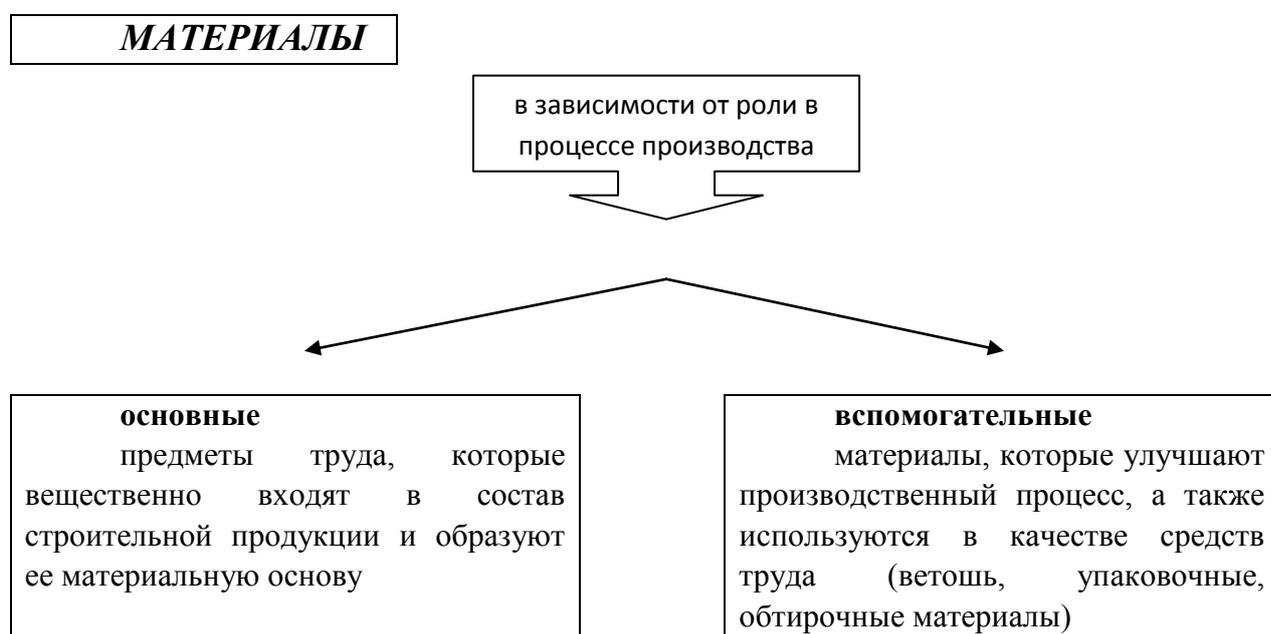


Схема 1.12. Классификация материалов в зависимости от роли в процессе производства

По назначению все материалы можно подразделить на следующие группы:



Схема 1.13. Классификация материалов по назначению

Строительные материалы подразделяются на несколько учетных групп в зависимости от назначения, исходного сырья и других признаков. К строительным материалам относятся цемент, кирпич, бетон, пиломатериалы, щебень, известь, рубероид, трубы и т. д. Расчет количества этих материалов, необходимых для производства определенного объема работ и, соответственно, подлежащих списанию на себестоимость, определяется исходя из производственных норм расхода.

К конструкциям и деталям относятся завезенные на строительную площадку готовые к установке или монтажу железобетонные, металлические, деревянные конструкции; блоки и сборные части зданий и сооружений; оборудование для отопительной, вентиляционной, санитарно-технической систем (отопительные котлы, радиаторы). Потребность в них рассчитывается на основе спецификаций к рабочим чертежам.

Оборудованием к установке (отечественным и импортным) является оборудование, которое приобретает за счет капитальных вложений. Как правило, оно приобретает заказчиком самостоятельно и учитывается по фактической себестоимости приобретения на счете 07 "Оборудование к установке и строительные материалы".

5.2. Документальное оформление движения строительных материалов

Движение строительных материалов оформляется следующими первичными учетными документами:

- поступление строительных материалов от поставщиков, реализация строительных материалов, передача строительных материалов

другим организациям для переработки или доведения материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, – товарно-транспортной накладной формы ТТН-1 или товарной накладной на отпуск и оприходование товарно-материальных ценностей формы ТН-2, утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 18.12.08. № 192 «Об утверждении типовых форм первичных учетных документов ТТН-1 "Товарно-транспортная накладная" и ТН-2 "Товарная накладная" и Инструкции по заполнению типовых форм первичных учетных документов ТТН-1 "Товарно-транспортная накладная" и ТН-2 "Товарная накладная"». [13]

- поступление (отпуск) строительных материалов от материально ответственных лиц (материально ответственным лицам) одной и той же организации (одного и того же филиала юридического лица) – накладной на внутреннее перемещение формы С-13, утвержденной постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 25.01.2013 № 3 [9];

- принятие на учет строительных материалов, полученных в результате разборки нетитульных временных зданий и сооружений, – актом о разборке нетитульного временного здания и сооружения формы С-6, утвержденной постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 25.01.2013 № 3;

- принятие на учет строительных материалов, полученных в результате разборки зданий (в том числе временных титульных), сооружений, конструкций (далее – возвратные материалы), – актом оприходования материалов, полученных от разборки, формы С-14, утвержденной постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 25.01.2013 № 3;

- принятие на учет строительных материалов, выявленных при инвентаризации в качестве излишков, производится на основании сличительной ведомости результатов инвентаризации оборотных активов формы 16-инв, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 ноября 2007 г. № 180 «Об утверждении Инструкции по инвентаризации активов и обязательств и признании утратившим силу нормативного правового акта Министерства финансов Республики Беларусь» [14].

Поступление строительных материалов оформляется следующими первичными учетными документами:

Таблица 1.11

Направление поступления	Первичный документ
-от поставщиков	ТТН-1, ТН-2,

-от материально ответственных лиц той же организации (одного и того же филиала юридического лица)	накладная на внутреннее перемещение формы С-13,
-в результате разборки нетитульных временных зданий и сооружений	акт о разборке нетитульного временного здания и сооружения формы С-6,
-в результате разборки зданий (в том числе временных титульных), сооружений, конструкций (далее – возвратные материалы)	акт оприходования материалов, полученных от разборки, формы С-14,
-принятие на учет излишков, выявленных при инвентаризации в качестве	сличительная ведомости результатов инвентаризации оборотных активов формы 16-инв,

Выбытие строительных материалов оформляется следующими первичными учетными документами:

Таблица 1.12

Направление выбытия	Первичный документ
-реализация	ТТН-1, ТН-2,
-передача строительных материалов другим организациям для переработки или доведения материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях,	ТТН-1, ТН-2,
-отпуск материально ответственным лицам одной и той же организации (одного и того же филиала юридического лица)	накладная на внутреннее перемещение формы С-13

5.3. Особенности учета и документального оформления строительных материалов заказчика и подрядчика

Обязанности по обеспечению строительства материалами несет подрядчик, если договором строительного подряда не предусмотрено, что обеспечение строительства в целом или в определенной части осуществляет заказчик (ст.700 Гражданского кодекса РФ) [4].

В договоре подряда в качестве обязательного условия нужно указывать распределение функций между заказчиком и подрядчиком по обеспечению объекта конструкциями, материалами, изделиями. Такое требование

установлено п.16 Правил заключения и исполнения договоров (контрактов) строительного подряда, утвержденных постановлением Совета Министров РБ от 15.09.1998 № 1450 [3].

Таким образом, договорами строительного подряда может быть предусмотрено, что обязанность по поставке материалов возложена на заказчика.

Возможны также ситуации, когда функции по обеспечению строительства материалами возложены на заказчика и он передает их для выполнения строительных работ генподрядчику, который в свою очередь передает часть материалов субподрядчику.

Если обеспечение процесса строительства материалами полностью или частично возложено на заказчика, то учет поступления материалов, передачи их подрядчику для производства работ и включение стоимости материалов в состав затрат по строительству объекта осуществляет заказчик (п.7 Инструкции № 10) [12]. В соответствии с технологической структурой затрат стоимость материалов заказчика, использованных подрядчиком для производства строительных работ, включается в стоимость строительно-монтажных работ или в стоимость работ по монтажу оборудования.

В целях формирования стоимости объекта строительства материалами заказчика признаются материалы (п.18 Инструкции № 10):

- приобретенные инвестором, заказчиком либо по их поручению инженерной организацией;
- переданные подрядчику для производства работ на объекте строительства без перехода прав собственности на них;
- предусмотренные в перечнях к сметным нормам на производство строительных работ.

Для того чтобы строительные материалы имели статус материалов заказчика, должны быть соблюдены все 3 условия, оговоренные в п.18 Инструкции № 10. Для этого заказчику необходимо:

- самому оформить договоры на покупку строительных материалов у поставщиков и оплатить их стоимость;
- учесть данные материалы в смете на строительство в качестве используемого материала;
- передать материалы подрядчику на объект строительства без перехода права собственности.

Необходимо обратить внимание на следующие нюансы:

- материал заказчика, полученный генподрядчиком и переданный субподрядчику для производства строительных работ на объекте заказчика, является материалом заказчика;

- строительные материалы, приобретенные подрядчиком за счет авансов на выполнение строительных работ, материалами заказчика не являются.

Передача материалов заказчика подрядчику в бухгалтерском учете отражается следующей записью:

Дт 07/3, субсчет «Строительные материалы, переданные подрядчику материалов для производства работ».

К-т 07/3, субсчет «Строительные материалы на складе»,

У заказчика включение стоимости строительных материалов в стоимость строительных работ (объекта строительства) отражается следующей записью:

Д-т 08/1 «Вложения в долгосрочные активы»

К-т 07/3 «Оборудование к установке и строительные материалы», субсчет «Строительные материалы, переданные подрядчику материалов для производства работ».

Данная запись производится на основании акта сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ формы С-2, утвержденной Постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 29.04.2011 № 13 [8].

То есть передача материалов заказчика подрядчику для производства работ реализацией материалов не является.

Отражение в бухгалтерском учете операций у заказчика следующее.

Таблица 1.13

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена передача строительных материалов подрядчику	07/3	07/3
Списание строительных материалов, переданных подрядчику и отраженных в акте выполненных работ	08/1	07/3

Строительные материалы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении по условиям договора, принимаются к учету на забалансовые счета в оценке, предусмотренной в договоре или товаросопроводительных документах (п.6 Инструкции № 4) [6].

Согласно Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов» [10] бухгалтерского учета учет материалов, принятых подрядчиком в переработку от заказчика (давальческое сырье) и не оплачиваемых подрядчиком, осуществляется на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку».

Сырье и материалы заказчика, принятые в переработку, учитываются на счете 003 «Материалы, принятые в переработку» по ценам, предусмотренным в договорах. Аналитический учет по счету 003 «Материалы, принятые в переработку» ведется по заказчикам, видам, сортам сырья и материалов и местам их нахождения.

У подрядчика поступление материалов от заказчика отражается записью:

Таблица 1.14

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражены строительные материалы, полученные для строительства у заказчика	003	
Списание строительных материалов, полученных от заказчика для выполнения СМР		003

Обязанность, связанную с поставкой заказчиком материалов для строительства объекта, следует оговаривать непосредственно в договоре строительного подряда или дополнительных соглашениях к нему. Передача материалов, изделий, конструкций подрядчику производится в соответствии с графиками такой передачи. Сроки и объем передачи строительных материалов напрямую связываются со сроками выполнения строительных работ и ввода объекта в эксплуатацию, что также предусматривается договором подряда.

Передача материалов заказчика подрядчику для производства работ оформляется товарно-транспортной накладной формы ТТН-1 или товарной накладной формы ТН-2, утвержденными постановлением Минфина РБ от 18.12.2008 № 192[13] и п.21 Инструкции № 10 [12].

При оформлении накладных учитываются следующие особенности:

- если материал заказчика до передачи подрядчику находится (находился) на объекте строительства (строительной площадке) или доставляется (доставлялся) на объект непосредственно от поставщика, то передача материалов заказчиком оформляется товарной накладной формы ТН-2;
- если материал заказчика до передачи подрядчику находится (находился) на складе заказчика, местонахождение которого не совпадает с местонахождением объекта строительства, то передача оформляется товарно-транспортной накладной формы ТТН-1;
- при передаче материалов заказчика для производства работ на объекте, работы по строительству которого облагаются НДС, в накладной указываются наименование, количество, цена и стоимость материала. Ставка

и сумма НДС не указываются, поскольку передача материала заказчику для выполнения работ реализацией материала не является;

- при передаче материалов заказчика для производства работ на объекте, работы по строительству которого не облагаются НДС или облагаются этим налогом частично (например, при наличии в жилом доме встроенно-пристроенных помещений), в накладной указываются наименование, количество, цена, стоимость материала и ставка НДС, по которой был уплачен налог при приобретении этих материалов. Это связано с тем, что на объектах, освобождаемых от НДС (к примеру, объектах жилого фонда), стоимость материалов в стоимость строительства включается по ценам с учетом НДС. Порядок включения налогов и отчислений подрядчиком в акты сдачи-приемки выполненных работ для компенсации их заказчиками изложен в письме Минстройархитектуры РБ от 01.04.2010 № 04-2-04/1130 [15];

- в качестве обязательной дополнительной информации указывается цель передачи: «материал заказчика для производства работ на объекте (приводится наименование объекта) согласно договору (указывается номер договора строительного подряда)».

Наибольшее количество вопросов у организаций возникает, как правило, когда в процессе строительства участвуют 3 стороны: заказчик, генподрядчик и субподрядчик..

Материал заказчика, полученный генподрядчиком и переданный субподрядчику для производства строительных работ на объекте заказчика, является материалом заказчика (п.18 Инструкции № 10).

Порядок документального оформления передачи материалов заказчика генподрядчику четко изложен в п.21 Инструкции № 10, а документальное оформление передачи материалов заказчика генподрядчиком субподрядчику - такое же, только с учетом некоторых особенностей.

Так как материал заказчика, переданный субподрядчику, уже находится на объекте строительства, передача генподрядчиком субподрядчику материалов заказчика оформляется товарной накладной формы ТН-2. В данной ситуации в накладной формы ТН-2 в строке «Цель приобретения продукции (товара)» указывается следующая информация: «материал заказчика для производства работ на объекте (приводится наименование объекта) согласно договору (указывается номер договора)».

Далее необходимо обратить внимание на случай, когда по условиям заключенного договора подряда обеспечение строительства материалами возложено частично на заказчика, т.е. часть материалов - заказчика, а часть - генподрядчика.

В данной ситуации передача генподрядчиком материалов (заказчика и генподрядчика) субподрядчику по одной накладной недопустима, так как

имеются различия в заполнении накладных в зависимости от того, передача ли это генподрядчиком субподрядчику материалов заказчика или передача генподрядчиком им же приобретенных материалов субподрядчику.

Передача субподрядчику генподрядчиком материалов, приобретенных им самостоятельно, является реализацией материалов (подп.14.7 и 14.8 п.14 Инструкции № 4) [6].

Передача генподрядчиком строительных материалов субподрядчикам отражается в бухгалтерском учете записью:

Д-т 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 10 «Прочие расходы по текущей деятельности»

К-т 10/1 «Материалы».

Оборот по реализации материалов признается объектом обложения НДС (ст.93 Особенной части Налогового кодекса РБ). Следовательно, в накладной, оформленной генподрядчиком при передаче собственных материалов субподрядчику, необходимо предъявить дополнительно к цене материалов соответствующую сумму НДС, указав при этом ставку НДС, сумму НДС и стоимость материалов с НДС (п.1 ст.105 НК) [16].

При оформлении накладной генподрядчиком в случае передачи субподрядчику материалов заказчика информацию по НДС указывать не следует.

При реализации материалов генподрядчиком субподрядчику в накладных следует указывать цель приобретения товара как «собственное производство и (или) потребление». А при передаче материалов заказчика субподрядчику цель приобретения указывается как «материал заказчика для производства работ на объекте (приводится наименование объекта) согласно договору (указывается номер договора)» (п.21 Инструкции № 4).

Сторонам договора строительного подряда следует помнить о необходимости проведения не реже 2 раз в год сверки учетных данных по переданным (полученным) для производства работ материалам с составлением акта сверки (п.23 Инструкции № 10). Такая сверка производится в целях обеспечения сохранности и целевого использования подрядчиком материалов заказчика.

Вышеуказанная сверка представляет собой сверку данных об остатках материальных ценностей в натуральном и денежном выражении.

Форма акта сверки законодательством не утверждена. Поэтому форма акта может быть произвольной, но при этом она должна содержать все реквизиты, обязательные для первичного учетного документа.

5.4. Аналитический учет движения строительных материалов

Аналитический учет движения строительных материалов по наименованиям товарно-материальных ценностей ведется в материальном отчете формы С-19 согласно Инструкции №4 (далее – материальный отчет).

Материальный отчет составляется ежемесячно и ведется в натуральном и стоимостном выражении. В натуральном выражении материальный отчет составляется материально ответственным лицом организации (заведующим складом, мастером, прорабом, начальником участка и другими). В стоимостном выражении материальный отчет ведется бухгалтерией.

При выполнении материально ответственным лицом строительных работ на двух и более объектах строительства на основании договоров строительного подряда, заключенных с разными заказчиками, материальный отчет составляется по каждому объекту строительства в отдельности.

При выполнении организацией однородных специальных видов строительных работ с незначительной продолжительностью их выполнения (до двух месяцев включительно) материальный отчет может составляться по группе объектов.

Материальный отчет заполняется в следующем порядке:

- в заглавной части указываются наименование организации, отчетный период, наименование объекта строительства, должность, фамилия и инициалы материально ответственного лица, а также номер бухгалтерского счета, на котором учтены материальные ценности;
- в графе «Наименование материала» указывается наименование строительных материалов в соответствии с первичными учетными документами, которыми оформляется их движение. По строительным материалам, имеющим в товаросопроводительных документах указание марки, размера и других характеристик, запись наименования материала производится с обязательным указанием этих характеристик;
- в графе «Единица измерения» указывается единица измерения строительных материалов, в которой производится списание материала согласно установленным нормам. В случае, когда поставщиком в товаросопроводительных документах указаны иные единицы измерения, чем те, которые используются для списания материала на производство работ согласно установленным нормам, учет материалов осуществляется одновременно в двух единицах измерения. При этом перевод количества материалов из одних единиц измерения в другие производится инженерными службами организации на основании технических справочников с составлением соответствующей справки;
- в графе «Остаток на начало месяца» указывается остаток материалов, находящихся под отчетом материально ответственного лица на начало отчетного месяца;

- в графе «Приход» отражается поступление материалов в подотчет материально ответственного лица в течение отчетного месяца с расшифровкой по источникам поступления (от поставщиков, внутреннее перемещение, из вспомогательного производства, изготовление в построечных условиях и другое);

- в графе «Расход» отражается выбытие (списание) материалов из подотчета материально ответственного лица в течение отчетного месяца с расшифровкой по направлениям выбытия (расход на выполнение строительных работ, реализация на сторону, внутреннее перемещение и другое);

- в графе «Остаток на конец месяца» указывается остаток материалов, находящихся под отчетом материально ответственного лица на конец отчетного месяца.

К материальному отчету прилагаются первичные учетные и иные документы, на основании которых материально ответственным лицом сделаны записи. Материальный отчет подписывается материально ответственным лицом и бухгалтером, в обязанности которого входит ведение учета строительных материалов, с указанием даты сдачи и принятия документов.

Материальный отчет утверждается главным инженером или иным уполномоченным лицом организации.

В материальном отчете записи о расходе материалов на производство работ производятся на основании отчета о расходе строительных материалов в сопоставлении с производственными нормами формы С-29. согласно приложению 2 к Инструкции №4

Отчет формы С-29 составляется в натуральном выражении по каждому объекту строительства на основании подписанных заказчиком (генеральным подрядчиком) актов приемки выполненных работ, сметных и (или) производственных норм расхода материалов.

Отчет формы С-29 составляется и заполняется инженером производственно-технического отдела, за исключением графы «Расход фактический», которая заполняется материально ответственным лицом.

В составлении и заполнении отчета формы С-29 участие бухгалтер не принимает.

Отчет формы С-29 составляется в следующем порядке:

- в заглавной части указываются наименование организации, период, за который составлен отчет, наименование объекта строительства, а также должность, фамилия и инициалы материально ответственного лица;

- в таблице 1 по каждому виду выполненных работ указываются:

- обоснование единичной расценки согласно сборникам ресурсно-
сметных норм или других нормативов;
- наименование вида выполненных работ;
- единица измерения вида выполненных работ;
- количество выполненной работы;
- наименование каждого вида материалов, необходимых для
выполнения соответствующего вида работ, с указанием кода материальных
ресурсов, единицы измерения и расхода по нормам на единицу измерения
работ;

УП «Стройкомпания»

(наименование организации)

УТВЕРЖДАЮ

директор Захарченко С.П.

(должность, фамилия, инициалы)

Захарченко

(подпись)

МАТЕРИАЛЬНЫЙ ОТЧЕТ

за март 2013 г.

По объекту *Офисное здание по ул.Зеленая, 15*

(наименование объекта)

Материально ответственное лицо *прораб Мацкевич С.Н.*

(должность, фамилия, инициалы)

Счет/субсчет *10/1« Сырье и материалы»*

№ п/п	Наимено- вание материала	Единица измерения	Остаток на начало месяца		Приход		Расход		Остаток на конец месяца	
			коли- чество	сумма, тыс.руб.	от поставщика		Объект		коли- чество	сумма, тыс.руб.
					коли- чество	сумма, тыс.руб.	коли- чество	сумма, тыс.руб.		
1	2	3	4	5	6	7	12	13	18	19
1	Кирпич	тыс.шт.	0	0	200	12 000	100	6 000	100	6 000
2	Цемент	т	0	0	3	120	2	80	1	40

<...>

	Итого	X	0	0	X	12 120	X	6 080	X	6 040
--	-------	---	---	---	---	--------	---	-------	---	-------

➤ расход каждого вида материалов на выполненный объем работ по нормам;

- в таблице 2 производятся свод и систематизация данных о расходе материалов на производство работ в отчетном месяце:

- в графах «Код материального ресурса», «Наименование материала» и «Единица измерения» приводится наименование каждого вида материалов с указанием кода материального ресурса и единицы его измерения;

- в графе «Расход по нормам» указывается общее количество каждого вида материала, необходимого для производства работ, согласно производственным или сметным нормам;

- в графе «Расход фактический» материально ответственным лицом указываются данные о фактическом расходе каждого вида материала на производство работ;

- в графе «Экономия (+), перерасход (-)» определяется разница между нормативным и фактическим расходом материалов. Положительный результат определяет экономию материалов. Отрицательный результат определяет перерасход материалов. По каждому факту экономии или перерасхода материалов материально ответственное лицо дает письменное объяснение в графе «Примечание». На основании объяснений материально ответственных лиц уполномоченными лицами организации (главным инженером, начальником производственно-технического отдела) принимаются соответствующие решения о количестве материалов, подлежащих списанию на себестоимость выполненных работ;

- в графе «Списать на себестоимость работ» инженером производственно-технического отдела указывается количество материалов, подлежащих списанию на себестоимость работ, выполненных в отчетном месяце;

После заполнения всех данных отчет формы С-29 подписывается материально ответственным лицом, инженером производственно-технического отдела, утверждается главным инженером или руководителем организации и передается в бухгалтерию. Цифровые данные графы «Списать на себестоимость работ» переносятся материально ответственным лицом в материальный отчет в графу «Расход на производство работ».

ООО «Стройтех»
(наименование организации)

УТВЕРЖДАЮ

Главный инженер	Зайцев	К.В.Зайцев
_____	_____	_____
(должность)	(подпись)	(инициалы, фамилия)

ОТЧЕТ

о расходе строительных материалов в сопоставлении с производственными нормами за июль 2013 г.

По объекту ремонт магазина по ул.Есенина, 19
(наименование объекта)

Материально ответственное лицо прораб Иванов А.А.
(должность, фамилия, инициалы)

№ п/п	Обоснование	Наименование видов работ	Единица измерения	Объем работ	Расход на выполненный объем работ по нормам
	Код материального ресурса	Наименование материала	Единица измерения	Расход на единицу измерения работ по нормам	
1	Ц8-146-1	Прокладка кабеля до 35 кВ с креплением накладными скобами, масса 1 м до 0,5 кг	100 м	3,11	

C501-44081-10	Кабели на напряжение до 660 В, марки ВВГ, с числом жил и сечением 5х16 кв.мм	1 000 м	7 461 436	2 321
C501-44073	Кабели на напряжение до 660 В, марки ВВГ, с числом жил и сечением 3х1,5 кв.мм	1 000 м	918 125	256

продолжение

Код материального ресурса	Наименование материала	Единица измерения	Расход		Экономия (+), перерасход (-)	Списать на себестоимость работ	Примечание
			по нормам	фактический			
C501-44081-10	Кабели на напряжение до 660 В, марки ВВГ, с числом жил и сечением 5х16 кв.мм	1 000 м	2 321	2 321	-	2 321	
C501-44073	Кабели на напряжение до 660 В, марки ВВГ, с числом жил и сечением 3х1,5 кв.мм	1 000 м	256	256	-	256	

Материально
ответственное
лицо

Иванов

(подпись)

А.А.Иванов

(инициалы, фамилия)

Дата
составления

31 января 2011 г.

Инженер ПТО	Янушев	Л.В.Янушев	Дата передачи в бухгалтерию	31 января 2011 г.
	<hr/> (подпись)	<hr/> (инициалы, фамилия)		<hr/>

5.5.Синтетический учет строительных материалов

Синтетический учет движения материалов ведется бухгалтерией в стоимостном выражении в регистре бухгалтерского учета – ведомости «Движение материалов в стоимостном выражении» согласно Инструкции №4 [6].

Ведомость ведется в разрезе материально ответственных лиц по каждому счету (субсчету), на котором в организации учитываются строительные материалы. Ведомость формируется на основании данных материальных отчетов, а также аналитических данных счета 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Ведомость составляется в следующем порядке:

- в графы «Остаток на начало месяца» и «Остаток на конец месяца» переносятся итоговые данные соответствующих граф материальных отчетов по каждому материально ответственному лицу;
- в соответствующих графах «Приход» и «Расход» указываются итоговые данные материальных отчетов по источникам поступления материалов и по направлениям выбытия материалов с указанием номера бухгалтерского счета;

Строки «Итого по учетным ценам» и «Отклонения» заполняются организациями, учетной политикой которых предусмотрен метод отражения на счетах бухгалтерского учета фактической себестоимости материальных ценностей при поступлении с использованием счетов 10/1 «Сырье и материалы» и 16 «Отклонение в стоимости материалов». При этом данные строки «Итого по фактической себестоимости» формируются путем суммирования данных строки «Итого по учетным ценам» и строки «Отклонения»;

Организациями, учетной политикой которых предусмотрен метод отражения на счетах бухгалтерского учета фактической себестоимости материальных ценностей при поступлении с использованием только счета 10/1 «Сырье и материалы», строки «Итого по учетным ценам» и «Отклонения» не заполняются;

Данные об остатке отклонений на начало отчетного месяца переносятся из строки «Отклонения» графы «Остаток на конец месяца» ведомости за предыдущий месяц. Данные о сумме отклонений, сформированных при приобретении материальных ценностей, указываются в ведомости общей суммой по строке «Отклонения» графы «Итого по приходу». Эти данные должны соответствовать обороту по дебету счета 16 «Отклонение в стоимости материалов» за отчетный месяц;

При использовании организацией метода оценки строительных материалов по учетным ценам с учетом отклонений в ведомости производится распределение отклонений в стоимости материалов между стоимостью остатка материалов на конец отчетного месяца и стоимостью материалов, израсходованных в отчетном месяце. Распределение отклонений производится пропорционально стоимости израсходованных материалов по учетным ценам с применением текущего процента отклонений;

Текущий процент отклонений рассчитывается по формуле

$$Po = (On + Op) \times 100 / (Mn + Mp),$$

где По – процент отклонений;

Он – остаток отклонений на начало месяца;

Оп – сумма отклонений по поступившим в течение месяца материалам;

Мн – остаток материалов на начало месяца по учетным ценам;

Мп – стоимость материалов, поступивших в отчетном месяце по учетным ценам, без учета поступлений в порядке внутреннего перемещения.

Распределение отклонений производится в следующем порядке:

- определяется сумма отклонений, приходящихся на остаток материалов на конец отчетного месяца, путем умножения стоимости остатка материалов на конец месяца по учетным ценам на текущий процент отклонений. Полученная сумма указывается в строке «Отклонения» графы «Остаток на конец месяца»;

- определяется общая сумма отклонений, приходящихся на выбывшие в отчетном месяце материалы. Расчет производится по формуле

- $On + Op - Ok,$

- где O_k – сумма отклонений, приходящихся на остаток материалов на конец отчетного месяца. Полученная сумма указывается в строке «Отклонения» графы «Итого по расходу»;

Общая сумма отклонений, приходящихся на выбывшие в отчетном месяце материалы, распределяется по направлениям выбытия материалов в следующем порядке:

- сумма отклонений, приходящихся на стоимость материалов, использованных во вспомогательном производстве (при условии реализации продукции, работ, услуг вспомогательного производства на сторону) и реализованных на сторону, определяется путем умножения стоимости этих материалов по учетным ценам на базовый процент отклонений. Базовый процент отклонений – это процент, определенный по данным ведомости, имеющейся по состоянию на первое число отчетного месяца;

- разница между общей суммой отклонений, приходящихся на стоимость выбывших в отчетном месяце материалов, и суммой отклонений, приходящихся на стоимость материалов, реализованных на сторону и использованных во вспомогательном производстве (при условии реализации продукции, работ, услуг вспомогательного производства на сторону), является суммой отклонений, приходящихся на стоимость материалов, использованных для производства работ, для эксплуатации строительных машин и механизмов, на общехозяйственные и иные цели. Общая сумма этих отклонений распределяется по направлениям выбытия материалов пропорционально учетной стоимости израсходованных материалов;

Сумма отклонений, приходящихся на стоимость материалов, выбывших по конкретному направлению, записывается в строку «Отклонения» графы «Расход» в графы, соответствующие направлениям выбытия материалов;

На стоимость материалов, выбывших в порядке внутреннего перемещения, отклонения не распределяются.

Данные строки «Итого по фактической себестоимости» определяются путем суммирования данных, отраженных в соответствующих графах строки «Итого по учетным ценам» и строки «Отклонения».

Пример 4 (порядок распределения отклонений)

Таблица 1.15

№ п/п	Показатель	Сумма
1	Остаток строительных материалов дебету счета 10/1 на начало отчетного месяца	180 млн.руб.
2	Остаток по дебету счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» на начало отчетного месяца	10 млн.руб
3	В отчетном месяце организацией были приобретены строительные материалы (дебетовый оборот по счету 10/1, включая оборот по внутреннему перемещению материалов),	300 млн.руб.
4	Сумма отклонений, приходящихся на приобретенные строительные материалы на сумму 15 млн.руб. (дебетовый оборот по счету 16).	15 млн.руб.
5	В текущем месяце организацией списаны материалы (кредитовый оборот по счету 10/1), в т.ч.:	350 млн.руб.
5.1	-на проведение работ по реконструкции основных средств, выполненных хозяйственным способом;	20 млн.руб.
5.2	-при осуществлении строительных работ, в которых организация является подрядчиком (оказание услуг на сторону);	250 млн.руб.
5.3	-использовано вспомогательным производством на строительство временных нетитульных зданий и сооружений;	30 млн.руб.
5.4	-передано генеральным подрядчиком субподрядчику;	20 млн.руб.
5.5	-осуществлено внутреннее перемещение строительных материалов с одного строительного объекта на другой.	30 млн.руб.
6	Базовый процент отклонений, рассчитанный по ведомости, имеющейся на начало месяца (т.е. за предыдущий месяц), составляет 0,046 7, или 4,67 % (условно).	

Порядок распределения и списания отклонений в стоимости строительных материалов будет следующим.

Таблица 1.16

№ п/п	Показатель	Алгоритм расчета	Сумма
-------	------------	------------------	-------

1	Рассчитывается текущий процент отклонений по формуле, указанной в Инструкции № 4:	$(10 \text{ млн.} + 15 \text{ млн.}) \times 100 \% / (180 \text{ млн.} + 300 \text{ млн.} - 30 \text{ млн. (внутреннее перемещение)})$	0,05555, или 5,55 %.
2	Определяется сумма отклонений, приходящихся на остаток материалов на конец отчетного месяца, путем умножения стоимости остатка материалов на конец месяца по учетным ценам на текущий процент отклонений, где 130 млн.руб. - остаток материалов на конец отчетного месяца (дебетовое сальдо по счету 10-1)	$130 \text{ млн. (180 млн.} + 300 \text{ млн.} - 350 \text{ млн.}) \times 0,05555$	7,2215 млн.руб.,
3	Определяется общая сумма отклонений, приходящихся на выбывшие в отчетном месяце материалы, по формуле, указанной в Инструкции № 4:	$10 \text{ млн.руб. (остаток отклонений на начало месяца)} + 15 \text{ млн.руб. (сумма отклонений по поступившим материалам)} - 7,2215 \text{ млн.руб. (сумма отклонений на остаток материалов на конец месяца)}$	17,7785 млн.руб.
4	Определена сумма отклонений по базовому проценту отклонений, приходящихся на материалы, переданные субподрядной организации.	$20 \text{ млн.руб.} \times 4,67 \% -$	0,934 млн.руб.
5	Определяется разница между общей суммой отклонений, приходящихся на стоимость выбывших в отчетном месяце материалов и суммой	$17,7785 \text{ млн.руб.} - 0,934 \text{ млн.руб.}$	16,8445 млн.руб.

	отклонений, приходящихся на стоимость материалов, реализованных на сторону.		
<p>Производится распределение суммы отклонений, приходящихся на стоимость материалов, использованных для производства работ, для эксплуатации строительных машин и механизмов, на общехозяйственные пропорционально учетной стоимости израсходованных материалов. При этом на стоимость материалов, выбывших в порядке внутреннего перемещения, отклонения не распределяются.</p>			
6	Расчет доли отклонений		
	Общая учетная стоимость израсходованных материалов (за исключением внутреннего перемещения и реализованных на сторону) составит 300 млн.руб. (20 млн.руб. + 250 млн.руб. + 30 млн.руб.).		
6.1	-доля материалов, израсходованных при проведении ремонтных работ хозяйственным способом в общей сумме израсходованных материалов.	(20 / 300)	6,666 %
6.2	-доля материалов, израсходованных при осуществлении строительных работ в качестве подрядной организации.	(250 / 300),	83,333 %
6.3	-доля материалов, израсходованных на строительство вспомогательным производством временных нетитульных зданий и сооружений.	(30 / 300),	10 %
7	Расчет суммы отклонений		
7.1	-сумма отклонений на материалы, израсходованные при проведении работ по реконструкции	16,8443 млн.руб. x 6,666 %	1,122854 млн.руб. сумма
7.2	-сумма отклонений, приходящихся на	16,8443 млн.руб. x 83,333 % -	14,036 861 млн.руб.

	Итого по учетным ценам	180	300			300	20	250	30	20		30	350	130
	Отклонения	10	15	x	x	15	1,1228 54	14,036 861	1,68443	0,9342		xxxxx	17,778 5	7,2215
	Итого по фактической себестоимости	190	315	x	x	315	21,122 854	264,03 6861	31,68443	20,934 2		30	367,77 85	137,22 15

Процент отклонений за текущий месяц __5,55

Базовый процент отклонений __4,67

Составил бухгалтер _____

Дата составления _____

5.6. Учет и оценка строительных материалов при приобретении

Методы оценки строительных материалов в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утвержденного постановлением Минфина РБ от 17.04.2002 № 62 [17], должны быть закреплены в приказе по учетной политике предприятия. При этом методы оценки и списания строительных материалов могут отличаться от методов оценки и списания иных материально-производственных запасов, используемых предприятием.

Способы оценки строительных материалов для целей бухгалтерского учета, установленные Инструкцией № 4 [6], аналогичны способам оценки материалов, указанным в Инструкции № 133 [11], которые определяют порядок их оценки при приобретении у сторонних организаций, изготовлении собственными силами организации, внесении в качестве вклада в уставный фонд, безвозмездном получении, оприходовании материалов, полученных от списания объектов основных средств и другого имущества, транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) и т.д.

Отражение фактически произведенных расходов на приобретение (заготовление) строительных материалов на счетах бухгалтерского учета может производиться по одному из следующих вариантов:

- 1) с использованием счета 10 «Сырье и материалы»;
- 2) с использованием счетов 10 «Сырье и материалы» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». При этом на счете 10 «Сырье и материалы» строительные материалы учитываются по учетной цене, а разница между фактической себестоимостью приобретаемых

материальных ценностей и их стоимостью по учетным ценам отражается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Организации, учитывающие строительные материалы на счете 10 «Сырье и материалы» по учетным ценам, закрепляют данную норму в учетной политике. Кроме того, в учетной политике оговаривается и порядок определения (установления, формирования) учетных цен.

В качестве учетной цены могут применяться:

а) покупные цены. При этом другие расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе ТЗР;

б) фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года). В данном случае отклонения между фактической себестоимостью материалов текущего месяца и их учетной ценой учитываются в составе ТЗР;

в) планово-расчетные цены. Отклонения покупных цен от планово-расчетных учитываются в составе ТЗР. Планово-расчетные цены разрабатываются и утверждаются организацией применительно к уровню фактической себестоимости соответствующих материалов. Они предназначены для использования внутри организации;

г) средняя цена группы. В этом случае разница между фактической себестоимостью материалов и средней ценой группы учитывается в составе ТЗР. Средняя цена группы является разновидностью планово-расчетной цены и устанавливается в тех случаях, когда производится укрупнение номенклатурных номеров материалов путем объединения в один номенклатурный номер нескольких размеров, сортов, видов однородных материалов, имеющих незначительные колебания в ценах. На складе такие материалы учитываются на одной карточке складского учета.

При существенных отклонениях планово-расчетных цен и средних цен от рыночных они подлежат пересмотру. Такие отклонения не должны превышать 10 %.

Отражение в бухгалтерском учете поступления строительных материалов:

Таблица 1.17

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Поступление материалов от поставщиков	10	60
	18	60
На сумму поступивших отклонений	10	16
Поступление (отпуск) строительных материалов от	10	10

материально ответственных лиц (материально ответственным лицам) одной и той же организации (одного и того же филиала юридического лица)		
Принятие на учет строительных материалов, полученных в результате разборки нетитульных временных зданий и сооружений, производится их собственником	10	90/7
Принятие на учет возвратных материалов их собственником:		
–при финансировании строительства за счет собственных средств и получении возвратных материалов <i>до окончания строительства</i> и формирования стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете	10	08/1
– при финансировании строительства за счет собственных средств и получении возвратных материалов <i>после окончания строительства</i> и формирования стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете	10	90/7
– при финансировании строительства за счет средств бюджета и приравненных к нему источников	10	86
Принятие на учет излишков строительных материалов	10	90/7
Принятие на учет строительных материалов, изготовленных во вспомогательном производстве	10	23

5.7. Методы списания строительных материалов на производство строительно-монтажных работ.

Согласно Инструкции «О порядке бухгалтерского учета строительных материалов», утвержденная Постановлением Минстройархитектуры РБ от 24.01.2008 № 4 [6] при списании строительных материалов на производство и ином выбытии их оценка производится по одному из следующих методов:

- **по себестоимости каждой единицы;**
- **по средней себестоимости каждого наименования материалов;**
- **по учетной цене с учетом отклонений.**

Применение одного из перечисленных способов производится в течение отчетного периода (года) и оговаривается в учетной политике организации.

Оценка строительных материалов по себестоимости каждой единицы производится путем деления общей стоимости материалов по каждой учетной позиции на их количество (партионный учет).

При списании (отпуске) материалов **по себестоимости каждой единицы запасов** могут применяться два способа исчисления себестоимости единицы материалов:

- 1) включая все расходы, связанные с приобретением материалов;
- 2) включая только стоимость материала (упрощенный вариант).

Применение упрощенного варианта допускается при отсутствии возможности непосредственного отнесения ТЗР и других расходов, связанных с приобретением материалов, на их себестоимость (например, при централизованной поставке материалов). В данном случае *величина отклонения* (разница между фактическими расходами по приобретению материала и его ценой) *распределяется пропорционально стоимости списанных (отпущенных) материалов, исчисленной в покупных ценах.*

Оценка отпущенных материалов по себестоимости каждой единицы запаса должна применяться организацией, если используемые материалы не смогут заменять друг друга или подлежат особому учету.

Пример 1 (списание материалов по себестоимости одной единицы, включая все расходы, связанные с приобретением материалов)

В отчетном месяце организацией приобретено:

- 400 банок краски стоимостью 30 тыс.руб. каждая, расходы по ее доставке составили 210 тыс.руб.;

- 200 рулонов кровельного материала по внешнеэкономическому контракту стоимостью 320 долл. США каждый (курс доллара на дату таможенного оформления - 2 145 руб.), таможенная пошлина составила 137 280 руб., сбор за таможенное оформление - 105 000 руб.;

- 2 000 кв.м плитки ГРЭС стоимостью 45 тыс.руб. за 1 кв.м.

Наличие указанных материалов в учете на начало месяца отсутствует. В отчетном месяце в организации было израсходовано и списано 300 банок краски, 1 90 рулонов кровельного материала, 1 500 кв.м плитки.

В бухгалтерском учете списание материалов отражается по следующей стоимости:

$300 \times ((400 \times 30\,000 + 210\,000) / 400) = 300 \times 30\,525 = 157\,500$ руб. - списано 300 банок краски;

$190 \times (((200 \times 320 \times 2\,145) + 137\,280 + 105\,000) / 200) = 190 \times 687\,611,4 = 130\,646\,166$ руб. - списано 190 рулонов кровельного материала;

$1\,500 \times 45\,000 = 67\,500\,000$ руб. - списано 1 500 кв.м плитки ГРЭС.

Пример 2 (списание материалов по себестоимости каждой единицы, включая только стоимость материалов (упрощенный вариант))

В отчетном месяце организацией ежедневно приобретался песок, всего за отчетный месяц приобретено 75 т песка стоимостью 400 тыс.руб. за тонну. Сумма тарифа, выставленного автотранспортной организацией за перевозку материалов, составила 2 млн.руб. Остаток песка на начало месяца равен 2,5 т, стоимость - 400 тыс.руб. за тонну, сумма транспортно-заготовительных расходов, приходящихся на остаток песка, составляет 80 тыс.руб.

Порядок списания строительных материалов приведен в таблице 17.

Таблица 1.18

Наименование показателя	Стоимость материалов, тыс.руб.	Сумма ТЗР, тыс.руб.
Остаток на начало месяца	1 000	80
Приход	30 000	2 000
Итого с остатком	31 000	2 080
Расчет коэффициента: $2\,080 / 31\,000 = 0,067\,1$		
Расчет суммы ТЗР, относящихся к израсходованным материалам: $22\,000 \times 0,067\,1 = 1\,476$		
Израсходовано всего, в т.ч.:	22 000	1 476
на производство (Д-т 20, 23, 25, 26 - К-т 10, 16)	16 000	1 074
реализовано на сторону (Д-т 90/10 - К-т 10, 16)	1 000	67
отпущено вспомогательному производству (Д-т 23 - К-т 10, 16)	5 000	335
Остаток на конец месяца	9 000	604

Оценка строительных материалов по средней себестоимости производится по каждому виду материала путем деления общей

стоимости материалов каждого вида на их количество. Общая стоимость и количество складываются соответственно из стоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших материалов в течение месяца.

Оценка материалов по средневзвешенным ценам применяется в случаях, когда материалы учитываются по фактической себестоимости приобретения (заготовления) или в ценах поставщиков, и может осуществляться путем:

1) *взвешенной оценки* - исходя из средневзвешенных цен, в расчет которых включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц (отчетный период);

2) *скользящей оценки* - определение средневзвешенной цены материала в момент его отпуска. При этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска.

При списании (отпуске) материалов, оцениваемых организацией по варианту *взвешенной оценки*, средневзвешенная цена определяется по каждому наименованию материалов как *частное от деления общей стоимости материалов определенного наименования* (стоимость остатка на начало месяца плюс стоимость материалов, поступивших в отчетном месяце) на их количество (количество в остатке на начало месяца плюс количество, поступившее в отчетном месяце).

Средневзвешенная цена каждого наименования материалов может быть определена по следующей формуле:

$$Ц_{св} = (С_{нм} + С_{пм}) / (К_{нм} + К_{пм}),$$

где: $Ц_{св}$ - средневзвешенная цена определенного наименования материала;

$С_{нм}$ - стоимость остатка материалов на начало месяца;

$С_{пм}$ - стоимость определенного наименования материалов, поступивших в течение месяца;

$К_{нм}$ - количество материалов данного наименования в остатке на начало отчетного месяца;

$К_{пм}$ - количество материалов данного наименования, поступивших в течение отчетного месяца.

Пример 3 (оценка материалов по средневзвешенным ценам)

Таблица 1.19

Наименование показателя	Кол-во, кг	Покупная цена, тыс.руб.	Сумма, тыс.руб.
-------------------------	---------------	----------------------------	--------------------

Остаток на начало месяца	1 000	5	5 000
Поступило за месяц	30 000	X	508 000
Всего с остатком на начало месяца	31 000	X	513 000
Расчет средневзвешенной цены за месяц: $513\ 000 / 31\ 000 = 16,55$	X	X	X
Списывается за месяц - всего, в т.ч.:	22 000	X	364 100
-на производство (Д-т 20, 23, 25, 26 - К-т 10)	16 000	16,55	264 800
-реализовано на сторону (Д-т 90/10 - К-т 10)	1 000	16,55	16 550
-отпущено вспомогательным производствам (Д-т 23 - К-т 10)	5 000	16,55	82 750
Остаток на конец месяца	9 000	16,54	148 900

Расчет средневзвешенных цен по взвешенной оценке может вызвать неудобства при практическом применении, поскольку цена, как правило, может определяться только в конце месяца, после подсчета месячных оборотов.

При скользящей оценке средневзвешенная цена определяется в момент отпуска материала исходя из количества и стоимости материалов на начало месяца и всех поступлений до момента отпуска.

Расчет средневзвешенной цены по варианту скользящей оценки производится по следующей формуле:

$$\text{Цсо/св} = (\text{Снм} + \text{Спмо}) / (\text{Кнм} + \text{Кпмо}),$$

где: Цсо/св - средневзвешенная цена по варианту скользящей оценки определенного наименования материала;

Снм - стоимость остатка материалов на начало месяца;

Спмо - стоимость определенного наименования материалов, поступивших в течение месяца до момента отпуска, на дату которого рассчитывается средневзвешенная цена;

Кнм - количество материалов данного наименования в остатке на начало отчетного месяца;

Кпмо - количество материалов данного наименования, поступивших в течение отчетного месяца, на дату которого рассчитывается средневзвешенная цена.

Вариант такого расчета аналогичен указанному в приведенной выше таблице (см. пример 3) с учетом того, что для расчета берется не весь месяц, а период в начале месяца до даты, на которую осуществляется списание материала.

Применение скользящей оценки должно быть экономически обосновано и обеспечено соответствующими средствами вычислительной техники, так как вручную осуществить расчет средневзвешенной цены крайне сложно, а в ряде случаев просто физически невозможно по причине большой номенклатуры используемых материалов, приобретения их у большого количества поставщиков по разным ценам и т.д.

Выбранный вариант исчисления средневзвешенных цен на материалы должен раскрываться в учетной политике организации.

Инструкцией №4 допускается также использовать способ списания материалов по средневзвешенным ценам в том случае, если учет их поступления осуществляется по учетным ценам. При этом указанные отклонения (транспортно-заготовительные и иные расходы, подлежащие включению в стоимость материалов) подлежат ежемесячному списанию на те же бухгалтерские счета, на которых отражен расход материалов.

Оценка строительных материалов по учетным ценам с учетом отклонений предполагает списание материалов с учета по установленным учетным ценам с одновременным списанием отклонений в стоимости материальных ценностей. Величина отклонений распределяется пропорционально стоимости материалов, списанных по учетным ценам в порядке, определенном в Инструкции № 4.

В Инструкции № 4 утверждена ведомость «Движение материалов в стоимостном выражении», которая представляет собой регистр синтетического учета движения строительных материалов. Она заполняется бухгалтерией предприятия в стоимостном выражении и ведется в разрезе материально ответственных лиц по каждому счету (субсчету), на котором в организации учитываются строительные материалы. Ведомость формируется на основании данных материальных отчетов, а также аналитических данных счета 16 «Отклонение в стоимости материалов».

В Инструкции № 4 расписан порядок заполнения данной ведомости, в т.ч. порядок распределения отклонений в стоимости материалов между стоимостью остатка материалов на конец отчетного месяца и стоимостью материалов, израсходованных в отчетном месяце, при использовании

организацией метода оценки строительных материалов по учетным ценам с учетом отклонений.

Согласно Инструкции № 4 распределение отклонений производится пропорционально стоимости израсходованных материалов по учетным ценам с применением текущего процента отклонений, который рассчитывается по формуле:

$$Po = ((On + Op) \times 100 \%) / (Mn + Mp),$$

где: Po - процент отклонений;

On - остаток отклонений на начало месяца;

Op - сумма отклонений по поступившим в течение месяца материалам;

Mn - остаток материалов на начало месяца по учетным ценам;

Mp - стоимость материалов, поступивших в отчетном месяце по учетным ценам, без учета поступлений в порядке внутреннего перемещения.

Заметим также, что Инструкция № 133 предусматривает при отпуске материалов в производство и ином выбытии их оценку с использованием в т.ч. способа ФИФО (по себестоимости первых по времени приобретения запасов), однако в Инструкции № 4 возможность использования данного способа отсутствует.

5.8. Учет расхода строительных материалов

Учет материалов в бухгалтерии ведется в двух измерителях – денежном и натуральном

В строительных организациях материалы в зависимости от назначения могут быть использованы: на выполнение строительного-монтажных работ; на текущий и капитальный ремонт; на нужды вспомогательных производств; при отпуске ненужных и излишних материальных ценностей на сторону и т. д.

В бухгалтерском учете расход строительных материалов отражается согласно Инструкции №4.

Отражение в бухгалтерском учете расхода строительных материалов в зависимости от направлений использования:

Таблица 1.20

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списание материалов на производство	20	10/1

строительно-монтажных работ		
Списание материалов на расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов	25	10/1
Списание материалов на общехозяйственные затраты	26	10/1
Внутреннее перемещение материалов с объекта на объект	10/1	10/1
Отпуск материалов вспомогательному производству и в переработку	23	10/1
Использование строительных материалов для возведения нетитульных временных зданий и сооружений	23	10/1
Выявлена недостача строительных материалов в результате инвентаризации	94	10/1
Передача генеральным подрядчиком строительных материалов субподрядчикам	90/10	10/1
На сумму отклонений, приходящихся на стоимость материалов заказчика, переданных подрядчику для производства работ без перехода прав собственности на них и использованных подрядчиком для производства работ;	08/1	16
На сумму отклонений, приходящихся на стоимость материалов, использованных подрядной строительной организацией для выполнения строительных работ;	20	16
На сумму отклонений, приходящихся на стоимость материалов, использованных во вспомогательном производстве;	23	16
На сумму отклонений, приходящихся на стоимость материалов, использованных при эксплуатации строительных машин и механизмов;	25	16
На сумму отклонений, приходящихся на стоимость материалов, использованных в общехозяйственных целях;	26	16
На сумму отклонений, приходящихся на	90/10	16

стоимость материалов, переданных генеральным подрядчиком субподрядчику.		
---	--	--

Контрольные вопросы.

1. Дайте определение строительных материалов
2. Назовите классификационные признаки строительных материалов
3. Какие документы составляются по движению строительных материалов?
4. Назовите корреспонденции счетов по движению строительных материалов у заказчика.
5. Назовите корреспонденции счетов по движению строительных материалов у подрядчика.
6. В каком регистре бухгалтерского учета ведется аналитический учет движения строительных материалов?
7. Для каких целей предназначен отчет о расходе строительных материалов в сопоставлении с производственными нормами (форма С-29)?
8. В каком регистре бухгалтерского учета ведется синтетический учет движения строительных материалов?
9. Как рассчитывается текущий процент отклонений?
10. Какие в строительстве существуют способы учета и оценки строительных материалов при их поступлении?
11. Назовите методы списания строительных материалов на производство СМР.
12. Назовите корреспонденции счетов по учету движения строительных материалов.

ТЕМА 6.УЧЕТ РАСЧЕТОВ, РЕАЛИЗАЦИИ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ПО ВЫПОЛНЕННЫМ СТРОИТЕЛЬНО-МОНТАЖНЫМ РАБОТАМ

6.1. Документальное оформление, синтетический и аналитический учет расчетов генподрядчика с заказчиками и субподрядными организациями.

6.2. Учет финансовых результатов от сдачи строительного-монтажных работ.

6.1.Документальное оформление, синтетический и аналитический учет расчетов генподрядчика с заказчиками и субподрядными организациями.

Выполненные и сданные заказчикам СМР оформляются актом приемки выполненных строительного-монтажных работ (форма С-2) (далее – акт 2) и служит подтверждением объема и стоимости выполненных строительного-монтажных работ.

Акт 2 применяется при приемке заказчиком (генподрядчиком) выполненных подрядчиком (субподрядчиком) строительного-монтажных работ по объектам, расчеты по строительству которых осуществляются по методикам ценообразования, отличным от порядка формирования договорной (контрактной) цены, установленного Положением о порядке формирования договорной контрактной цены и расчетов между заказчиком и подрядчиком при строительстве объектов, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 3 марта 2005 г. № 235 «Об утверждении положений о порядке формирования договорной (контрактной) цены и расчетов между заказчиком и подрядчиком при строительстве объектов и о порядке организации и проведения подрядных торгов на строительство объектов» (с учетом изменений от 01.03.2012 г.№195) [18].

Акт 2 составляется каждым участником строительства, в том числе и генподрядчиком, в подтверждение объемов и стоимости работ, выполненных собственными силами. Заполняется в количестве четырех экземпляров: два экземпляра – для организации – исполнителя работ (для производственно-технического отдела и бухгалтерии), другие два экземпляра – для заказчика (для представителя технического надзора и бухгалтерии). При необходимости участниками строительства могут составляться дополнительные экземпляры.

Акт 2 подписывается уполномоченными представителями сторон, имеющими право подписи.

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

Справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма С-3) (далее – справка) служит основанием для расчетов за выполненные строительно-монтажные работы между заказчиком объекта строительства и генподрядчиком, а также между генподрядчиком и субподрядчиками.

Справка применяется по объектам, расчеты по строительству которых осуществляются по методикам ценообразования, отличным от порядка формирования договорной (контрактной) цены, утвержденного постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 3 марта 2005г. №235.

Справка составляется в количестве четырех экземпляров: два экземпляра – для организации – исполнителя работ (для производственно-технического отдела и бухгалтерии), другие два экземпляра – для заказчика (для представителя технического надзора и бухгалтерии).

Справка заполняется инженерами производственно-технического отдела подрядчика (субподрядчика) по согласованию с главным бухгалтером подрядчика и соответствующими службами заказчика.

Для учета расчетов с заказчиками за выполненные СМР предназначен активный счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». По его дебету отражают причитающиеся с заказчиков суммы за выполненные СМР, а по кредиту – полученные суммы по оплаченным счетам. К счету 62 могут быть открыты субсчета:

- 62-1 «Расчеты в порядке инкассо»;
- 62-2 «Расчеты плановыми платежами»;
- 62-3 «Векселя полученные» и другие.

На первом субсчете учитываются расчеты по предъявленным покупателям и заказчикам и принятым банком к оплате расчетным

документам за отгруженную продукцию (товары), выполненные работы и оказанные услуги.

На втором субсчете учитываются расчеты с покупателями и заказчиками при наличии длительных хозяйственных связей с ними, если такие расчеты носят постоянный характер и не завершаются поступлением оплаты по отдельному расчетному документу, в частности расчеты плановыми платежами.

На третьем субсчете учитывается задолженность по расчетам с покупателями и заказчиками, обеспеченная полученными векселями. Счет 62 дебетуется на суммы, по которым покупателям (заказчикам) предъявлены расчетные документы.

Аналитический учет расчетов с заказчиками ведется в ведомости № 5-с «Расчеты с заказчиками (генподрядчиками) за выполненные работы». По данным ведомости № 5-с осуществляется оперативный контроль за оплатой предъявленных счетов за выполненные СМР. Отметки об оплате счетов, о списании или зачете задолженности делаются в течение двух месяцев в этой же ведомости.

Записи в ведомости № 5-с производятся в хронологическом порядке по каждому предъявленному и акцептованному в отчетном месяце счету за выполненные работы с указанием наименования заказчика, номера и даты предъявленного счета, номера платежного документа. В этой ведомости отражаются также удержанные суммы по счетам заказчиков за материалы, полученные подрядчиком при разборке и капитальном ремонте зданий, с указанием против каждой суммы номера корреспондирующего (дебетуемого) счета. Поступление средств от заказчика отмечается по каждому предъявленному заказчику счету, т. е. по той же строке, по которой был записан предъявленный счет. Итоговые данные аналитического учета по ведомости № 5-с переносятся в журнал-ордер № 11-с.

Расчеты между субподрядными и генподрядными организациями за выполненные работы производятся путем предъявления субподрядчиками платежных требований-поручений к расчетным счетам генподрядных организаций. Принятые к оплате счета за выполненные субподрядчиками работы генеральный подрядчик отражает в ведомости № 5-с. В конце месяца итоговые данные этой ведомости переносятся в журнал-ордер № 6-с.

Аналитический учет расчетов субподрядные организации ведут в ведомости № 5-с «Расчеты с заказчиками (генподрядчиками) за

выполненные работы». По данным ведомости № 5-с осуществляется оперативный контроль за оплатой предъявленных счетов за выполненные СМР.

Принцип ведения ведомости аналогичен принципу ведения этой ведомости при расчетах с заказчиками. Синтетический учет ведется в журнале-ордере № 11-с.

Основной нормативный правовой акт, который в настоящее время регулирует порядок бухгалтерского учета доходов и расходов по договорам строительного подряда у генерального подрядчика, - Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договорам строительного подряда, утвержденная постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 30.09.2011 № 44 (далее - Инструкция № 44), которая устанавливает особенности отражения доходов и расходов у подрядной организации.

С 1 января 2015 г. изменился порядок определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость для организаций, которые являются подрядчиками (генеральными подрядчиками) и привлекают для выполнения отдельных видов работ субподрядные организации.

Изменение порядка определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость оказало прямое влияние на порядок бухгалтерского учета работ, выполненных субподрядными организациями, у подрядчика в строительной деятельности.

В связи с вышеуказанным изменением письмом Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 29.01.2015 № 11-1-30/962 «О применении отдельных норм законодательства» было разъяснено, что порядок бухгалтерского учета у генподрядчика стоимости работ, выполненных субподрядчиком, определенный пп.21 и 22 Инструкции № 44, с 1 января 2015 г. не применяется.

При ведении генподрядчиком бухгалтерского учета стоимости работ, выполненных субподрядчиками, с 1 января 2015 г. необходимо руководствоваться общими нормами законодательства по бухгалтерскому учету (Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102, Инструкция по бухгалтерскому учету налога на добавленную стоимость, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.06.2012 № 41).

Однако при этом Инструкция № 44 до внесения в нее изменений и дополнений либо признания ее утратившей силу в связи с принятием новых актов законодательства по-прежнему остается основным нормативным правовым актом, определяющим порядок бухгалтерского учета доходов и расходов у подрядчика, и продолжает действовать в части,

не противоречащей требованиям нормативных правовых актов, обладающих более высокой юридической силой.

Пунктом 9 Инструкции № 44 определено, что расходы по договору строительного подряда включают в себя сумму затрат, произведенных подрядчиком в целях выполнения обязательств, предусмотренных договором строительного подряда. Расходы по договору строительного подряда состоят из прямых и косвенных затрат.

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

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

Прямые затраты учитываются по каждому договору строительного подряда (объекту строительства) по дебету счета 20 «Основное производство», субсчет «Себестоимость выполненных строительных работ», и кредиту счетов 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 16 «Отклонения в стоимости материалов», 25 «Общепроизводственные затраты», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Состав косвенных общепроизводственных затрат и состав косвенных общехозяйственных затрат, предусмотренные пп.11 и 12 Инструкции № 44 соответственно, также позволяют утверждать, что работы, выполненные субподрядчиками, признаются прямыми затратами и не включаются ни в состав косвенных общепроизводственных затрат, ни в состав косвенных общехозяйственных затрат.

На основании вышеизложенного, а также с учетом пп.9-11 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102, **стоимость строительных работ, выполненных субподрядчиками, в бухгалтерском учете подрядчика (в том числе генерального подрядчика) отражается на счете 20 «Основное производство».**

В этом случае в бухгалтерском учете указанного в вопросе генподрядчика будут сделаны записи:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма,
---------------------	-------	--------	--------

			руб.
Отражена стоимость работ, выполненных субподрядной организацией	20-1 (субсчет 1 «Работы, выполненные субподрядными организациями»)	60	100 000 000
Отражен НДС, предъявленный субподрядчиком	18	60	20 000 000
Отражена стоимость работ, выполненных собственными силами генподрядчика	20-2	10, 70, 71, 51, 69, 76, 97 и др.	90 000 000
Отражена стоимость работ, предъявленных заказчику в части объемов работ (составляются две записи одновременно):			
а) выполненных субподрядной организацией (120 млн руб. - стоимость строительно-монтажных работ, выполненных субподрядчиком. Стоимость данного объема работ учтена в договорной цене генподрядчика и заказчика - 130 млн руб.)	62	90-1-1	130 000 000
б) выполненных собственными силами генподрядчика	62	90-1-2	120 000 000
Всего предъявлено генподрядчиком			250 000 000
Отражено начисление НДС со стоимости работ, предъявленных заказчику (со стоимости работ в части объемов работ, выполненных субподрядчиком)	90-2-1	68	21 666 667

(130 000 000 x 20 / 120)			
Отражено начисление НДС со стоимости работ, предъявленных заказчику со стоимости в части объемов работ, выполненных собственными силами генподрядчика (120 000 000 x 20 / 120)	90-2-2	68	20 000 000
Общая сумма НДС (250 000 000 x 20 / 120)			41 666 667
Отражено списание стоимости работ, выполненных привлеченным субподрядчиком	90-4-1	20-1	100 000 000
Отражено списание себестоимости строительных работ, выполненных собственными силами генподрядчика	90-4-2	20-2	90 000 000
Поступили денежные средства от заказчика в оплату выполненных работ	51	62	250000
Перечисление стоимости работ, выполненных субподрядной организацией	60	51	120000

Ниже приведена схема расчетов генподрядчика с заказчиком и субподрядчиком.



Схема 1.14. Расчеты генподрядчика с заказчиком и субподрядчиком

7.2. Учет финансовых результатов от сдачи СМР.

Конечный финансовый результат деятельности строительной организации (прибыль и убыток) складывается из финансового результата от доходов и расходов по текущей деятельности, а так же прочих доходов и расходов, в том числе от сдачи заказчиком объектов, выполненных этапов, комплексов, объемов строительных и монтажных работ, от реализации на сторону продукции и услуг подсобных и вспомогательных производств, основных средств, материалов и иного имущества.

Выручка от реализации работ, услуг, продукции и имущества строительной организации определяется **по мере выполнения работ, услуг, отгрузки продукции и иных ценностей и предъявления заказчиком (покупателям) расчетных документов.**

Финансовые результаты производственной деятельности строительной организации за выполненные и сданные заказчику СМР ежемесячно определяются на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». В дебет этого счета относится фактическая себестоимость затрат на СМР, налоги, финансовый результат в случае прибыли.

По кредиту этого счета отражается стоимость законченных объектов и работ, выполненных по договорам подряда, определяемая по документам, служащим основанием для расчетов между заказчиками или субподрядчиками.

Затраты, признанные расходами по договору строительного подряда, по мере признания дохода отражаются по:

-дебету счета 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» (при признании выручки от реализации по методу начисления)

-кредиту счета 20 «Основное производство» субсчет «Себестоимость выполненных строительных работ».

Порядок отражения в учете выполненных и сданных объемов работ, должен быть следующим:

Таблица 1.22

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
---------------------	-------	--------	----------------

Отражена фактическая себестоимость выполненных работ	20	10, 25, 02, 70,69,76 и т. д.	100
Списана фактическая себестоимость выполненных и принятых заказчиком работ	90-4	20	100
В выручку включена стоимость работ, выполненных подрядчиком и принятых заказчиком согласно первичным учетным документам (акт форма С-2)	62	90-1	240
Начислен НДС (по ставке 20 %)	90-2	68	40
Определен финансовый результат от реализации (прибыль)	90-11	99	100
Поступили денежные средства от заказчика в оплату выполненных работ	51	62	240

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВЫРУЧКИ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ЭТАПОВ ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ

Организации, выполняющие работы долгосрочного характера (строительные, научные, проектные, геологические и др.), производят расчеты с заказчиками по законченным в соответствии с заключенными договорами этапам работ. Рассмотрим порядок бухгалтерского учета выручки от выполнения этапов работ по строительству.

Этапом работ по строительству признается совокупность технологически связанных между собой строительно-монтажных, пусконаладочных работ, образующих законченный элемент возводимого, реконструируемого объекта, выделяемый в установленном порядке в проектной документации и договоре строительного подряда (абзац 3 ст.1 Закона Республики Беларусь от 05.07.2004 № 300-З «Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности в Республике Беларусь»).

По договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее

результат заказчику в установленный срок, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его (уплатить цену работы). Работа выполняется за риск подрядчика, если иное не предусмотрено законодательством или соглашением сторон (п.1 ст.656 Гражданского кодекса Республики Беларусь, далее - ГК).

К отдельным видам договора подряда (бытовой подряд, строительный подряд, подряд на проектные и изыскательские работы) положения, предусмотренные § 1 главы 37 ГК, применяются, если иное не установлено ГК и иными актами законодательства об этих видах договоров.

В договоре подряда указываются начальный и конечный сроки выполнения работы. По согласованию между сторонами в договоре могут быть предусмотрены также сроки начала и завершения отдельных этапов работы (промежуточные сроки) (п.1 ст.662 ГК).

Если иное не установлено законодательством или не предусмотрено договором, подрядчик несет ответственность за нарушение как начального и конечного, так и промежуточных сроков выполнения работ.

Указанные в договоре подряда начальный, конечный и промежуточные сроки выполнения работ могут быть изменены в случаях и порядке, предусмотренных договором.

Если договором подряда не предусмотрена предварительная оплата выполненной работы или отдельных ее этапов, заказчик обязан уплатить подрядчику обусловленную цену после окончательной сдачи результатов работы при условии, что работа выполнена надлежащим образом и в согласованный срок либо с согласия заказчика - досрочно (п.1 ст.665 ГК).

По договору строительного подряда подрядчик обязуется в установленный договором срок построить по заданию заказчика определенный объект либо выполнить строительные и иные специальные монтажные работы и сдать их заказчику, а заказчик обязуется создать подрядчику необходимые условия для выполнения работ, принять результаты этих работ и уплатить обусловленную цену (п.1 ст.696 ГК).

Отношения между заказчиком и подрядчиком в строительной деятельности регулируются также Правилами заключения и исполнения договоров строительного подряда, утвержденными постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 15.09.1998 № 1450 (далее - Правила № 1450).

Этапом строительных работ признается совокупность технологически связанных между собой видов строительных работ, образующих законченный элемент строящегося объекта, определенный сторонами в договоре в случаях и порядке, предусмотренных законодательством (абзац 10 п.3 Правил № 1450).

При отражении в бухгалтерском учете подрядчика (субподрядчика) доходов и расходов по договору строительного подряда следует

руководствоваться Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 (далее - Инструкция № 102), а также Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договорам строительного подряда, утвержденной постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 30.09.2011 № 44 (далее - Инструкция № 44).

Согласно п.20 Инструкции № 102 **выручка от выполнения работы, оказания услуги с длительным циклом выполнения** или оказания **может быть признана в бухгалтерском учете по мере готовности работы, услуги и приемки заказчиком отдельных этапов или по завершении выполнения работы, оказания услуги в целом.**

Для обобщения информации о расчетах с заказчиками по законченным в соответствии с заключенными договорами этапам работ, имеющими самостоятельное значение, в организациях, **выполняющих работы долгосрочного характера (строительные, научные, проектные, геологические и др.)**, начальные и конечные сроки выполнения которых относятся к разным отчетным периодам, используется счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Выручка от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг отражается в бухгалтерском учете: **Д-т 62, 50, 51, 52** и других счетов - **К-т 90-1** (п.22 Инструкции № 102).

Стоимость законченных этапов работ, принятых в установленном порядке, отражается записью: **Д-т 62 - К-т 90-1**. Одновременно на сумму затрат по законченным и принятым этапам работ составляется проводка: **Д-т 90-4 - К-т 20**.

Поступившие от заказчиков денежные средства в оплату законченных и принятых этапов работ отражаются: **Д-т 51, 52, 55 - К-т 62**.

Аналитический учет по счету 62 ведется по каждому покупателю и заказчику (п.48 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 (далее - Инструкция № 50)).

Для обобщения информации о законченных в соответствии с заключенными договорами этапах работ, имеющих самостоятельное значение, организация может ввести дополнительные субсчета к счету 62, например:

- 62-1 «Расчеты с заказчиками (в целом по объекту)»;
- 62-2 «Авансы полученные»;
- 62-3 «Расчеты с заказчиками (по законченным этапам)».

При признании выручки от выполнения работы, оказания услуги с **длительным циклом выполнения** или оказания по мере готовности

работы, услуги и **приемки заказчиком отдельных этапов затраты** на выполнение принятых заказчиком этапов признаются в бухгалтерском учете расходами того отчетного периода, **в котором признана выручка по указанным этапам** (п.36 Инструкции № 102).

В соответствии с пп.8 и 9 Инструкции № 102 расходы по текущей деятельности включают в себя затраты, формирующие:

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

Для обобщения информации о затратах основного производства организации предназначен счет 20.

Сальдо по счету 20 на конец отчетного периода показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 20 ведется по видам производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации (п.23 Инструкции № 50).

Согласно п.64 Правил № 1450 приемка в эксплуатацию объекта осуществляется в порядке, установленном законодательством.

Сдача выполненных строительных работ подрядчиком и их приемка заказчиком оформляются актом сдачи-приемки работ, который подписывается обеими сторонами.

К акту сдачи-приемки работ прилагаются акты освидетельствования скрытых строительных работ и промежуточной приемки отдельных несущих конструкций.

Пунктом 8 Инструкции № 44 установлено, что первичные учетные документы, подтверждающие факт выполнения строительных работ в отчетном месяце, при их подписании заказчиком до 10-го числа (включительно) месяца, следующего за отчетным, принимаются к учету в отчетном месяце. При неподписании заказчиком первичных учетных документов, подтверждающих факт выполнения строительных работ в отчетном месяце, до 10-го числа (включительно) месяца, следующего за отчетным, документы принимаются к учету на дату подписания их заказчиком.

Пример.

В соответствии с заключенным договором строительного подряда организация (подрядчик) производит капитальный ремонт здания заказчика. Договором установлена поэтапная сдача работ.

- Стоимость 1-го этапа работ составила 60 000 000 руб., в т.ч. НДС - 10 000 000 руб.,
- стоимость 2-го этапа - 48 000 000 руб., в т.ч. НДС - 8 000 000 руб.

Фактическая себестоимость

- 1-го этапа работ составила 44 000 000 руб.;
- 2-го этапа работ - 36 000 000 руб.

В соответствии с условиями договора и согласно графику платежей заказчик производит оплату работ поэтапно авансовыми платежами:

- за 1-й этап - в размере 50 % от стоимости этапа в течение 3 дней от даты заключения договора;
- за 2-й этап - в размере 40 % от стоимости этапа в течение 3 дней с момента начала работы по этапу согласно календарному плану работы.

Окончательный расчет за каждый законченный этап работы осуществляется в течение 3 дней от даты подписания актов сдачи-приемки этапов.

Заказчик произвел оплату этапов работ своевременно.

Датой приемки выполненного этапа работ считается дата подписания акта сдачи-приемки.

Первый способ.

К счету 62 открыты субсчета:

- 62-1 «Расчеты с заказчиками (в целом по объекту)»;
- 62-2 «Авансы полученные»;
- 62-3 «Расчеты с заказчиками (по законченным этапам)».

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс.руб.
Бухгалтерские записи по 1-му этапу работ			
Получена предоплата от заказчика работ (60 000 x 50 %)	51	62-2	30 000
Отражена выручка от выполнения этапа работ	62-3	90-1	60 000
Исчислен НДС (60 000 x 20 / 120)	90-2	68-2	10 000
Списана фактическая себестоимость выполненного этапа работ	90-4	20	44 000
Отражен финансовый результат от выполнения 1-го этапа работ (без учета управленческих расходов)	90-11	99	6 000

(60 000 - 10 000 - 44 000)			
Получены денежные средства в окончательный расчет за 1-й этап выполненных работ (60 000 - 30 000)	51	62-3	30 000
Отражен зачет предоплаты	62-2	62-3	30 000
Бухгалтерские записи по 2-му этапу работ			
Получена предоплата от заказчика работ (48 000 x 40 %)	51	62-2	19 200
Отражена выручка от выполнения этапа работ	62-3	90-1	48 000
Начислена сумма НДС (48 000 x 20 / 120)	90-2	68-2	8 000
Списана фактическая себестоимость выполненного этапа работ	90-4	20	36 000
Отражен финансовый результат от выполнения 2-го этапа работ (без учета управленческих расходов) (48 000 - 8 000 - 36 000)	90-11	99	4 000
Получены денежные средства в окончательный расчет за 2-й этап выполненных работ (48 000 - 19 200)	51	62-3	28 800
Отражен зачет предоплаты	62-2	62-3	19 200

Второй способ.

Порядок учета выполненных работ по этапам производится без открытия субсчетов к счету 62.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс.руб.
Бухгалтерские записи по 1-му этапу работ			

Получена предоплата от заказчика работ (60 000 x 50 %)	51	62	30 000
Отражена выручка от выполнения этапа работ	62	90-1	60 000
Исчислен НДС (60 000 x 20 / 120)	90-2	68-2	10 000
Списана фактическая себестоимость выполненного этапа работ	90-4	20	44 000
Отражен финансовый результат от выполнения 1-го этапа работ (без учета управленческих расходов) (60 000 - 10 000 - 44 000)	90-11	99	6 000
Получены денежные средства в окончательный расчет за 1-й этап выполненных работ (60 000 - 30 000)	51	62	30 000
Бухгалтерские записи по 2-му этапу работ			
Получена предоплата от заказчика работ (48 000 x 40 %)	51	62	19 200
Отражена выручка от выполнения этапа работ	62	90-1	48 000
Начислена сумма НДС (48 000 x 20 / 120)	90-2	68-2	8 000
Списана фактическая себестоимость выполненного этапа работ	90-4	20	36 000
Отражен финансовый результат от выполнения 2-го этапа работ (без учета управленческих расходов) (48 000 - 8 000 - 36 000)	90-11	99	4 000
Получены денежные средства в окончательный расчет за 2-й этап выполненных работ	51	62	28 800

(48 000 - 19 200)			
-------------------	--	--	--

Контрольные вопросы.

1. Какие документы составляются по выполненным и сданным заказчикам СМР?
2. В каком регистре бухгалтерского учета ведется аналитический учет расчетов с заказчиками, субподрядчиками, генподрядчиками?
3. Какие корреспонденции счетов составляются у генподрядчика на стоимость работ, выполненных субподрядчиком *до их сдачи заказчику и после приемки заказчиком работ?*
4. Какие корреспонденции счетов составляются у генподрядчика на стоимость строительных работ выполненных субподрядными организациями и принятых в *отчетном месяце.*
5. Назовите корреспонденции счетов по учету реализации СМР по методу начисления.

ТЕМА 7. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ У ЗАСТРОЙЩИКА (ИНВЕСТОРА)

- 7.1. Задачи и основные понятия бухгалтерского учета у застройщика
- 7.2. Классификация затрат
- 7.3. Бухгалтерский учет незавершенного производства

7.1. Задачи и основные понятия бухгалтерского учета у застройщика

Бухгалтерский учет у застройщика (инвестора) осуществляется на основании Инструкции о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете (далее – Инструкция №10). Инструкция №10 устанавливает единый порядок определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете и организации бухгалтерского учета затрат инвестора на новое строительство, реконструкцию, а также порядок их отражения организациями (за

исключением банков, иных небанковских кредитно-финансовых организаций, организаций, финансируемых из бюджета) и индивидуальными предпринимателями на счетах бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет затрат инвестора на новое строительство, реконструкцию осуществляется инвестором или уполномоченной им организацией.

Перед бухгалтерским учетом затрат на строительство стоят следующие задачи (схема 15).

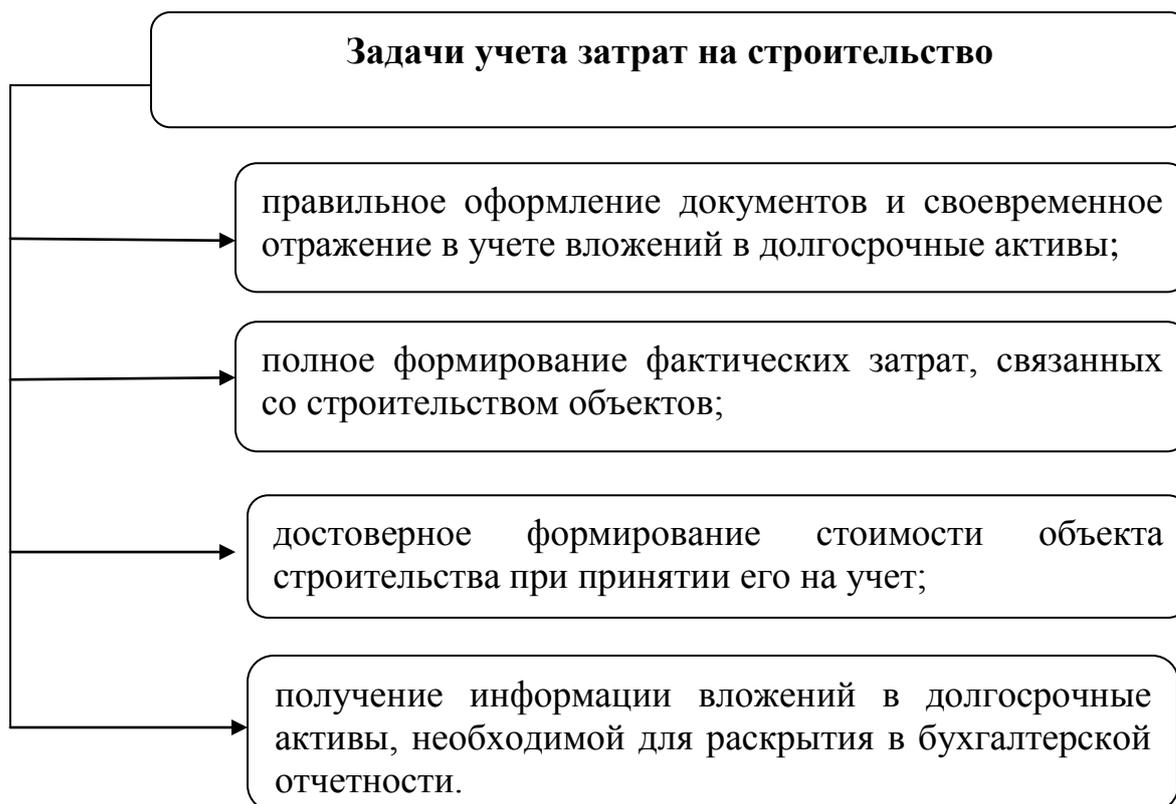


Схема 1.15. Задачи учета затрат на строительство

В Инструкции №10 применяются следующие основные термины и определения:

инвестор в строительной деятельности (далее инвестор) – лицо, принимающее решения по инвестиционной деятельности и осуществляющее инвестиции (вложение средств) в строительство;

объект строительства – каждое отдельно строящееся здание, сооружение, инженерные сети и другие объекты, стоимость строительства которых выделена в составе сводного сметного расчета и на строительство которого составлена объектная смета, а также встроенные и пристроенные объекты;

работа – деятельность по строительству объектов, результаты которой приобретают овеществленную форму;

услуга – деятельность по строительству объектов, результаты которой не приобретают овеществленную форму;

стоимость объекта строительства в бухгалтерском учете (учетная стоимость) – совокупность затрат инвестора на строительство, отраженных в бухгалтерском учете и образующих первоначальную стоимость объекта строительства;

хозяйственный способ строительства – организационная форма строительства, выполнения строительно-монтажных работ, при которой строительные и монтажные работы выполняются собственными силами, за счет собственных средств застройщика с последующим принятием объекта строительства к учету.

заказчик в строительной деятельности (далее – заказчик) – инвестор или уполномоченное им лицо, привлекающие подрядчика в строительной деятельности для реализации инвестиционного проекта и (или) выполнения других работ в рамках строительной деятельности на основании заключенного договора;

застройщик в строительной деятельности (далее – застройщик) – инвестор или уполномоченное им лицо, выполняющие функции по реализации инвестиционного проекта до заключения договора с подрядчиком либо осуществляющие реализацию инвестиционного проекта собственными силами или его финансирование;

подрядчик в строительной деятельности (далее – подрядчик) – физическое или юридическое лицо, имеющее право на осуществление архитектурной, градостроительной и строительной деятельности и (или) заключившее договор с заказчиком, застройщиком в целях осуществления этой деятельности;

7.2.Классификация затрат

В целях полного и достоверного формирования стоимости объекта строительства затраты на строительство в бухгалтерском учете подразделяются на затраты, увеличивающие стоимость объекта строительства, и затраты, не увеличивающие стоимость объекта строительства.

Затраты, увеличивающие стоимость объекта строительства, подразделяются на затраты, предусматриваемые и не предусматриваемые

сводным сметным расчетом стоимости строительства (далее – сводный сметный расчет).

К затратам, предусматриваемым сводным сметным расчетом, относятся затраты, включаемые в соответствии с установленным порядком в сводный сметный расчет.

К затратам, не предусматриваемым сводным сметным расчетом, относятся затраты, не включаемые в сводный сметный расчет, но увеличивающие учетную стоимость объекта строительства:

- суммы налога на добавленную стоимость, относимые в установленном порядке на стоимость объекта строительства;
- затраты на управление строительством, оплата услуг инженера (инженерной организации) по организации и обеспечению строительства;
- затраты на консервацию (раконсервацию) объекта, не завершеного строительством;
- курсовые разницы по обязательствам, связанным со строительством и выраженным в иностранной валюте, суммовые разницы в порядке, определенном законодательством;
- другие затраты, непосредственно связанные со строительством и определенные законодательством.

К затратам, не увеличивающим стоимость объекта строительства, относятся затраты:

- расходы по сносу, демонтажу и охране объекта, прекращенного строительством, кроме случаев, когда работы по сносу, демонтажу и охране объекта производятся новым заказчиком в целях строительства нового объекта или реконструкции существующего и предусмотрены сводным сметным расчетом стоимости строительства (реконструкции) нового объекта;
- затраты по устранению недостатков в проектной документации, в строительных и монтажных работах, исправлению дефектов оборудования, допущенных по вине организаций-изготовителей и исполнителей, а также повреждений и деформаций оборудования, полученных при его перевозке до приобъектного склада, и другие аналогичные затраты, которые производятся за счет организаций, нарушивших условия поставок, выполнения работ, оказания услуг;
- затраты на подготовку и переподготовку кадров для работы на строящемся предприятии;
- затраты на приобретение инструмента и инвентаря, предусмотренные сводным сметным расчетом и

предназначенные в качестве первого комплекта для вводимых в действие объектов строительства

По способу включения в учетную стоимость объекта строительства затраты, увеличивающие стоимость объекта, делятся на затраты прямые и косвенные.

К прямым затратам относятся затраты, которые в момент их возникновения можно прямо отнести к конкретному объекту строительства.

К косвенным затратам относятся затраты, которые в момент их возникновения нельзя прямо отнести к конкретному объекту строительства.

В бухгалтерском учете затраты на строительство объекта группируются по технологической структуре и по способу производства работ.

По технологической структуре затраты на строительство подразделяются на: строительно-монтажные работы; работы по монтажу оборудования; приобретение оборудования, требующего и не требующего монтажа, предусмотренного в сметах на строительство; приобретение инструмента и инвентаря, включаемых в сметы на строительство; прочие работы и затраты.

По способу производства строительно-монтажных работ и работ по монтажу оборудования затраты подразделяются на работы, выполняемые подрядным и хозяйственным способом.



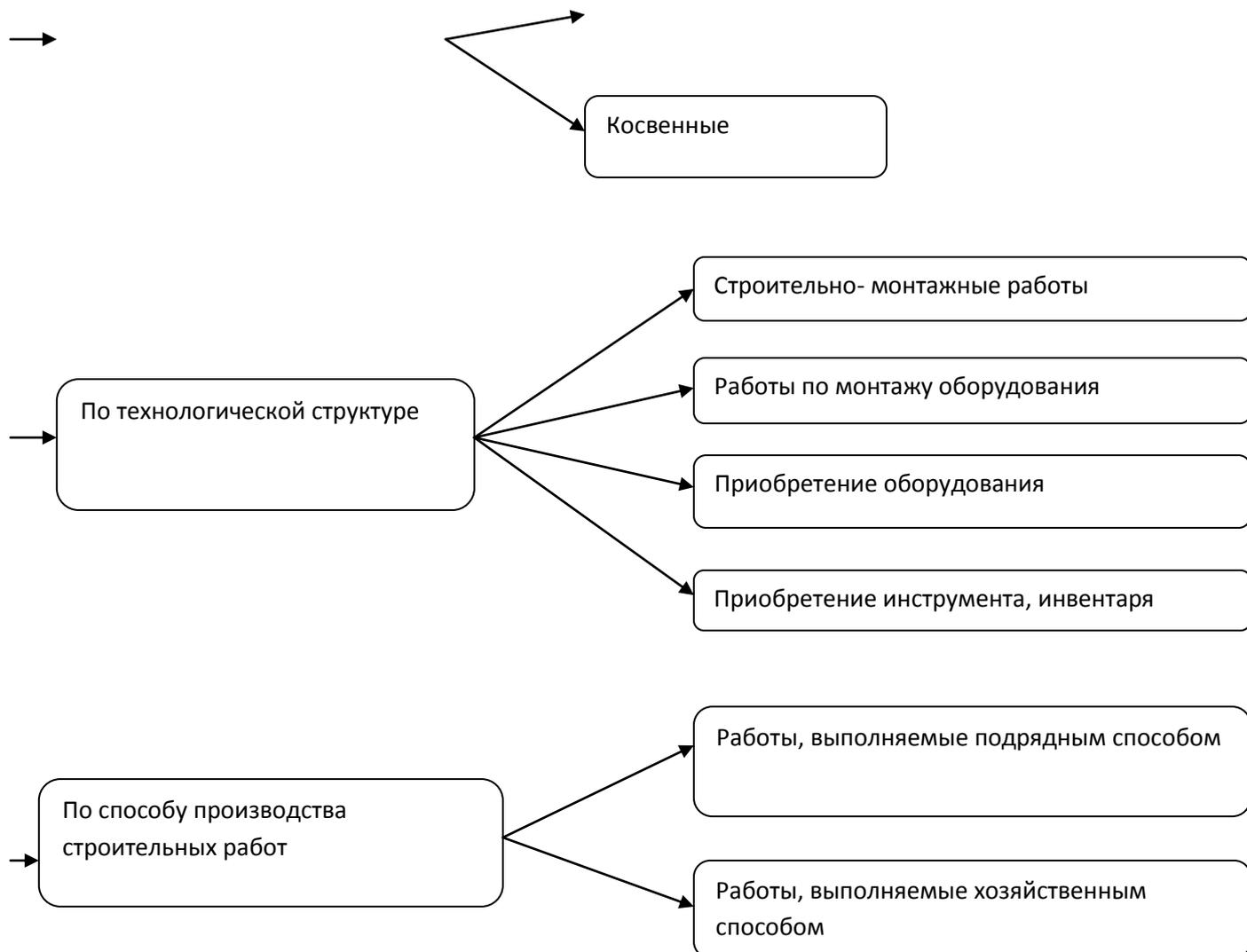


Схема 1.16.Классификация затрат на строительство объекта

7.3.Бухгалтерский учет незавершенного производства

Бухгалтерский учет незавершенного строительства независимо от способа производства строительных работ осуществляется на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы».

До окончания строительства затраты, учтенные на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» и увеличивающие стоимость объекта строительства, составляют в бухгалтерском учете стоимость незавершенного строительства.

Бухгалтерский учет незавершенного строительства ведется по фактическим затратам нарастающим итогом до ввода объекта в эксплуатацию или полного производства соответствующих работ на

основании первичных учетных документов, оформленных в установленном законодательством порядке.

Аналитический учет затрат по незавершенному строительству ведется по каждому объекту строительства, а именно:

- по основному объекту строительства;
- по объектам вспомогательного и обслуживающего назначения;
- по объектам энергетического хозяйства;
- по объектам транспортного хозяйства и связи;
- по наружным сетям и сетям водоснабжения, канализации, теплоснабжения и газоснабжения и др.;
- по благоустройству, озеленению и другим объектам.

Аналитический учет затрат по незавершенному строительству должен обеспечить получение данных о технологической структуре затрат, а именно по затратам:

- на строительно-монтажные работы;
- на работы по монтажу оборудования;
- на приобретение оборудования, требующего и не требующего монтажа, предусмотренного сметами на строительство.

Аналитический учет прочих работ и затрат, а также затрат на приобретение инструмента и инвентаря, включаемых в сметы на строительство, ведется в целом по стройке.

Аналитический учет затрат ведется в ведомости учета затрат на строительство, реконструкцию объекта. По окончании года и по окончании строительства в целом ведомость учета затрат дополняется графами, в которых соответственно отражаются суммы переоценки незавершенного строительства, произведенные в соответствии с законодательством, а также учетная стоимость объекта.

Учет затрат на выполнение строительных работ при хозяйственном способе строительства осуществляется по следующим статьям затрат:

- «Материалы»,
- «Основная заработная плата рабочих»,
- «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов»,
- «Прочие расходы»,
- «Косвенные общехозяйственные затраты».

При этом:

1. на статью «Материалы» относят стоимость израсходованных на производство строительных работ строительных материалов по перечню, предусмотренному сметными нормами на строительство, которая отражается:

-дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы»

-кредит счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», субсчет 3 «Строительные материалы»;

2. на статью «Заработная плата рабочих» относят суммы заработной платы, начисленной рабочим, занятым непосредственно на строительных работах, которые отражаются:

-дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы»

-кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

3. на статью «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов» относят сумму затрат на содержание и эксплуатацию собственных и привлеченных (арендованных) строительных машин и механизмов.

При использовании собственных строительных машин и механизмов затраты на их содержание предварительно учитываются:

-дебет счета 25 «Общепроизводственные затраты»

-кредит счетов 02 «Амортизация основных средств», 10/1 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и других счетов.

По окончании месяца эти расходы списываются записью по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» в корреспонденции с кредитом счета 25 «Общепроизводственные затраты».

Стоимость работ, выполненных привлеченными строительными машинами и механизмами и оформленных в установленном порядке актами сдачи-приемки выполненных работ, отражается:

-дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы»

-кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Суммы налога на добавленную стоимость, указанные поставщиками в первичных учетных и расчетных документах, отражаются по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

4. на статью «Прочие расходы» относят затраты, связанные с обслуживанием процесса строительного производства, а также часть расходов, прямо относящихся к конкретному объекту строительства (стоимость энергии, воды, газа, израсходованных на производство работ; стоимость услуг сторонних организаций; отчисления на социальное страхование рабочих и другие). Эти затраты учитываются:

-дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы»

-кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов;

5. на статью «Косвенные общехозяйственные затраты» относят затраты, связанные с управлением и организацией процесса строительного производства. Эти затраты предварительно учитываются:

-дебет счета 26 «Косвенные общехозяйственные затраты»

-кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов.

По окончании месяца сумма затрат, отраженных по дебету счета 26 «Косвенные общехозяйственные затраты», списывается и включается в стоимость сооружаемых объектов строительства записью по дебету счета 90/8 «Прочие расходы по текущей деятельности» в корреспонденции с кредитом счета 26 «Косвенные общехозяйственные затраты».

Корреспонденция счетов по учету затрат на выполнение строительных работ при хозяйственном способе строительства.

Таблица 1.23

Содержание операции	Дебет	Кредит
Статья «Материалы»		
Списание строительных материалов, оборудования	08/1	07/3
Статья «Основная заработная плата рабочих»		
Начислена заработная плата рабочих, занятых непосредственно на строительных работах	08/1	70
Статья «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов»		
Начислена заработная плата работникам, занятым обслуживанием строительных машин и механизмов	25	70
Отчисления от начисленной заработной платы рабочих в Фонд социальной защиты населения	25	69
Отчисления от начисленной заработной платы рабочих на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	25	76
Списана стоимость горюче-смазочных материалов, потребленных строительными машинами и механизмами	25	10/3

Начислена амортизация по строительным машинам и механизмам	25	02
В конце месяца списаны затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов	08/1	25
Статья «Прочие расходы»		
Списаны затраты, связанные с обслуживанием процесса строительного производства (стоимость энергии, воды, газа, израсходованных на производство работ; стоимость услуг сторонних организаций)	08/1	60
Стоимость услуг вспомогательных производств	08/1	23
Отчисления от начисленной заработной платы рабочих в Фонд социальной защиты населения	08/1	69
Отчисления от начисленной заработной платы рабочих на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	08/1	76
Статья «Косвенные общехозяйственные затраты»		
Заработная плата административно-управленческому аппарату строительства, включая сторожевую охрану	26	70
Отчисления от начисленной основной и дополнительной заработной платы рабочих и административно-управленческого аппарата в Фонд социальной защиты населения	26	69
Отчисления от начисленной заработной платы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	26	76-2
Командировочные расходы	26	71
Стоимость услуг сторонних организаций	26	60
Амортизация основных средств	26	02
Стоимость канцелярских принадлежностей	26	10
В конце месяца списаны косвенные общехозяйственные затраты	90/5	26

При подрядном способе строительства стоимость строительных работ, выполненных подрядчиком и принятых заказчиком к оплате, отражается:

-дебет счета 08/1 «Вложения в долгосрочные активы»

-кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Суммы налога на добавленную стоимость, указанные подрядчиком в первичных учетных и расчетных документах, отражаются по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Если обеспечение процесса строительства материалами полностью или частично возложено на заказчика, то учет поступления материалов, передачи их подрядчику для производства работ и включение стоимости материалов в состав затрат по строительству объекта осуществляет *заказчик*. В соответствии с технологической структурой затрат стоимость материалов заказчика, использованных подрядчиком для производства строительных работ, включается в стоимость строительно-монтажных работ или в стоимость работ по монтажу оборудования.

В целях формирования стоимости объекта строительства материалами заказчика признаются материалы:

- приобретенные инвестором, заказчиком либо по их поручению инженерной организацией;
- переданные подрядчику для производства работ на объекте строительства без перехода прав собственности на них;
- предусмотренные в перечнях к сметным нормам на производство строительных работ.

Материал заказчика, полученный генподрядчиком и переданный субподрядчику для производства строительных работ на объекте заказчика, является материалом заказчика.

Оценка материалов при их приобретении заказчиком осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на их покупку. В состав фактически произведенных расходов включаются стоимость материалов по ценам поставщиков, таможенные пошлины, иные платежи, а также затраты на заготовку и доставку, в том числе осуществляемые сторонними организациями.

В зависимости от принятой в организации учетной политики стоимость поступивших материалов в бухгалтерском учете заказчика может быть отражена:

- по фактической цене приобретения по дебету счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», субсчет 3 «Строительные материалы»; или
- по учетной цене по дебету счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», субсчет 3 «Строительные материалы»; с отражением разницы между фактической ценой приобретения и учетной ценой по дебету счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Аналитический учет строительных материалов заказчик осуществляет по каждому объекту строительства в разрезе материально ответственных лиц и наименований материалов.

Передача материалов заказчика подрядчику для производства работ не является реализацией материалов и отражается в учете:

-дебет счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», субсчет 3 «Строительные материалы» переданные подрядчику;

-кредит счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», субсчет 3 «Строительные материалы» на складе.

Передача материалов заказчика подрядчику для производства работ оформляется товарно-транспортной накладной формы ТТН-1 или товарной накладной на отпуск и оприходование товарно-материальных ценностей формы ТН-2, утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 18.12.2008 № 192 «Об утверждении типовых форм первичных учетных документов ТТН-1 "Товарно-транспортная накладная" и ТН-2 "Товарная накладная"[13]. При оформлении этих документов учитываются следующие особенности:

- в строке «Цель приобретения продукции (товара)» указывается: «материал заказчика для производства работ на объекте (приводится наименование объекта) согласно договору (указывается номер договора)»;
- если материал заказчика до передачи подрядчику находится (находился) на объекте строительства (строительной площадке) или доставляется (доставлялся) на объект непосредственно от поставщика, то передача оформляется товарной накладной формы ТН-2;
- если материал заказчика до передачи подрядчику находится (находился) на складе заказчика, местонахождение которого не совпадает с местонахождением объекта строительства, то передача оформляется товарно-транспортной накладной формы ТТН-1;
- при передаче материалов заказчика для производства работ на объекте, работы по строительству которого облагаются налогом

на добавленную стоимость, в накладной указываются наименование, количество, цена и стоимость материала. Ставка и сумма налога на добавленную стоимость не указываются;

- при передаче материалов заказчика для производства работ на объекте, работы по строительству которого не облагаются налогом на добавленную стоимость или облагаются налогом на добавленную стоимость частично (например, при наличии в жилом доме встроено-пристроенных помещений), в накладной указываются наименование, количество, цена, стоимость материала и ставка налога на добавленную стоимость, по которой был уплачен налог при приобретении этих материалов.

Стоимость материалов заказчика, израсходованных подрядчиком для производства работ, включается заказчиком в стоимость строительных работ или работ по монтажу оборудования записью:

-дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы»

-кредит счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», субсчет 3 «Строительные материалы» переданные подрядчику.

Основанием для включения стоимости материалов заказчика в стоимость строительных работ или работ по монтажу оборудования являются первичные учетные документы, подтверждающие объем и стоимость выполненных работ в отчетном месяце, оформляемые в установленном законодательством порядке.

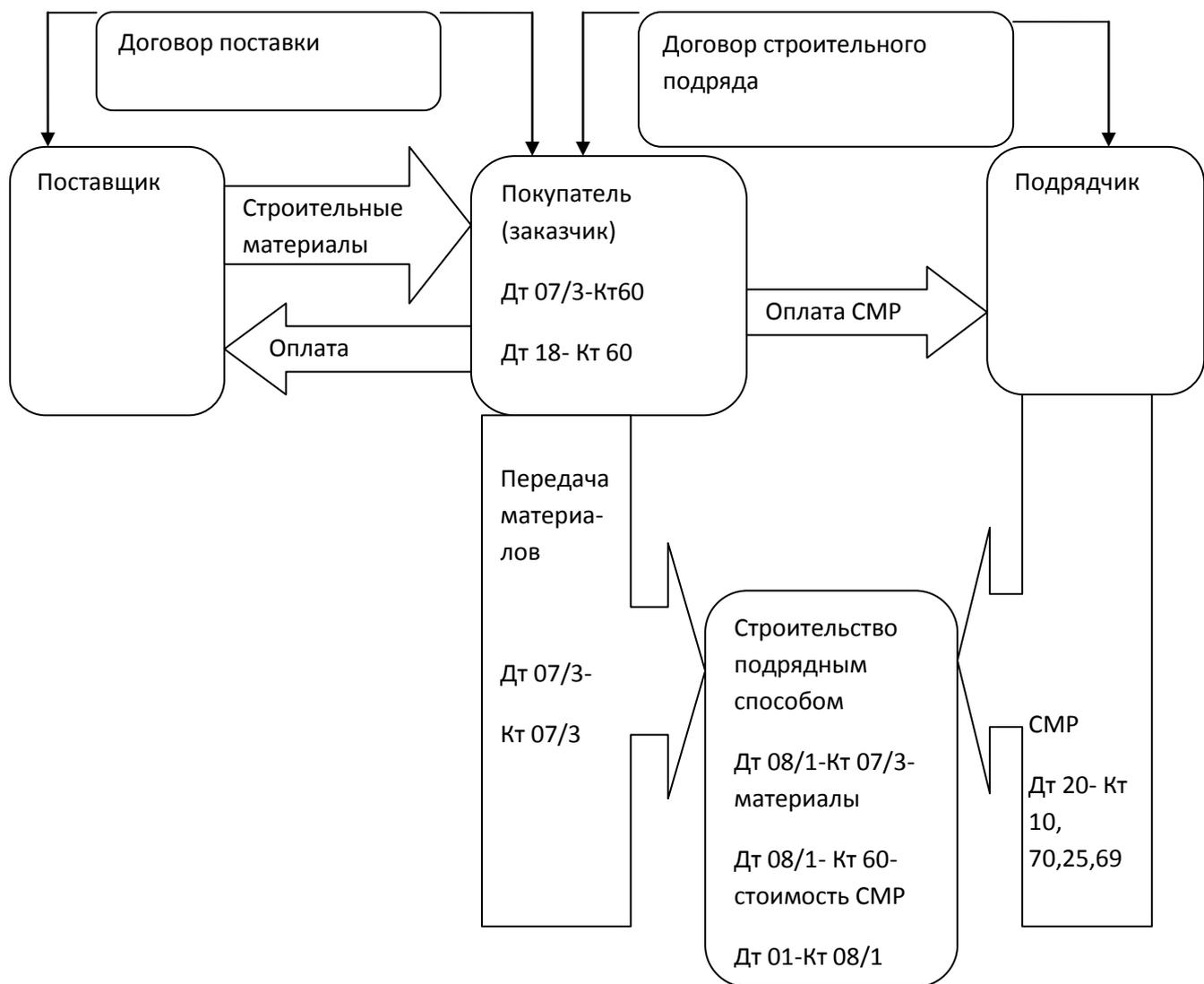


Схема 1.17.Поставка строительных материалов заказчиком при подрядном способе строительства

Таблица 1.24

Отражение в бухгалтерском учете операций у заказчика

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
Отражено приобретение строительных материалов для строительства	07/3	60	200
Отражен «входной» НДС по приобретенным материалам	18	60	40

Отражена оплата поставщику за строительные материалы	60	51	240
Отражена передача строительных материалов подрядчику	07/3	07/3	200
Списание оборудования, переданного подрядчику, отраженного в акте выполненных работ	08/1	07/3	200
Отражение расходов по выполнению СМР	08/1	60	800
Отражен «входной» НДС по выполнению СМР	18/1	60	160
Оплата работ подрядчику	60	51	960

Таблица 1.25

Отражение в бухгалтерском учете операций у подрядчика

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
Отражены строительные материалы, полученные для строительства у заказчика	003		200
Списание строительных материалов, полученных от заказчика для выполнения СМР		003	200
Отражение затрат на строительство у подрядчика	20	10,70,25,69	600
Списание себестоимости СМР, сданных заказчику	90/4	20	600
Отражение выручки от выполнения работ по договору подряда	62	90/1	960
Начисление НДС по выполненным работам	90/2	68	160
Получение оплаты от заказчика по договору подряда	51	62	960

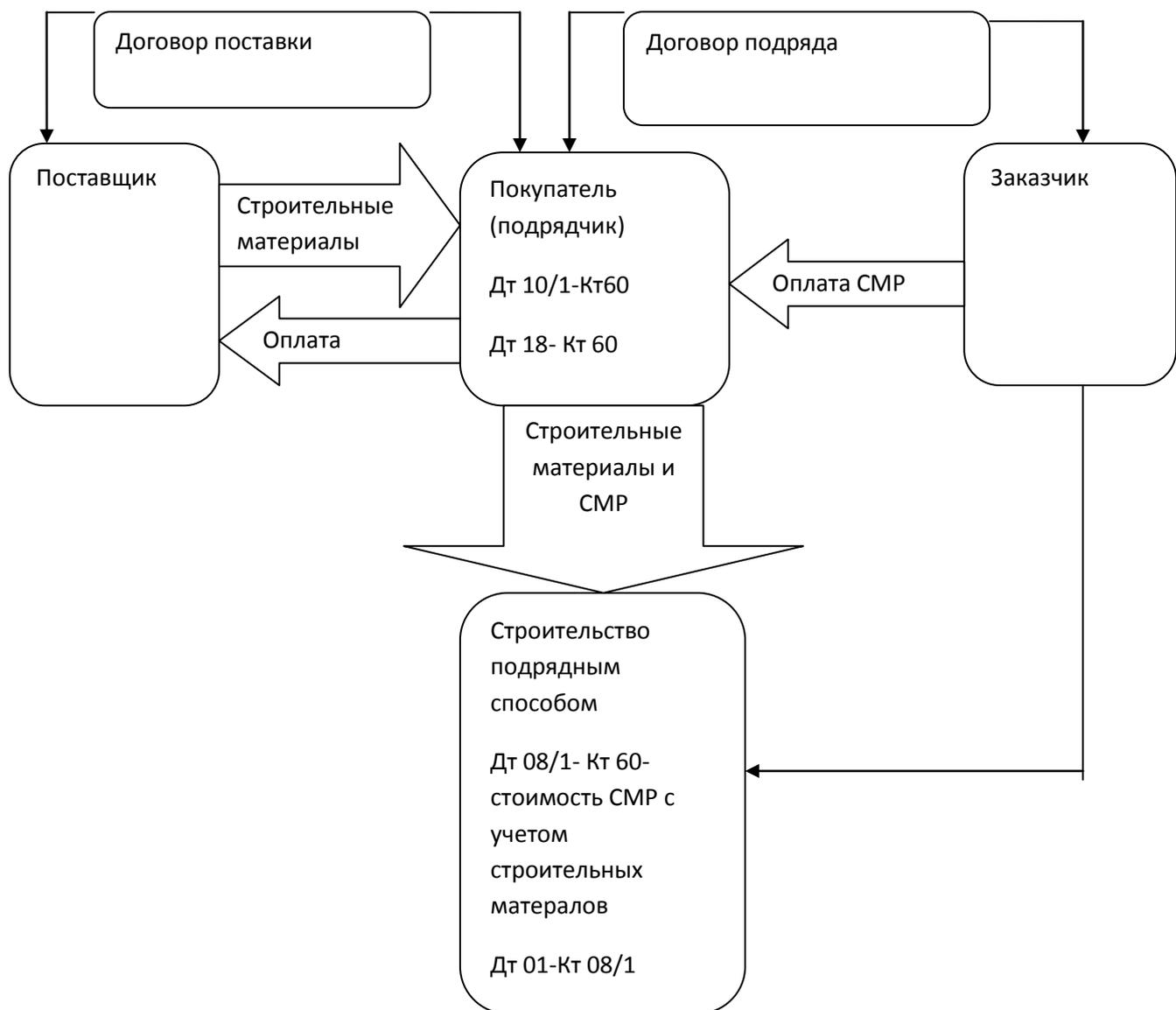


Схема 1.18. Поставка строительных материалов подрядчиком при подрядном способе строительства.

Таблица 1.26

Отражение в бухгалтерском учете операций у подрядчика

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
Отражено приобретение строительных материалов для строительства	10/1	60	200
Отражен «входной» НДС по приобретенным строительным материалам	18	60	40
Отражена оплата поставщику за строительные материалы	60	51	240
Списание материалов на расходы по выполнению договора с заказчиком	20	10/1	200

Отражение затрат на строительство у подрядчика	20	70,25,69	600
Списание себестоимости СМР, сданных заказчику	90/4	20	600
Отражение выручки от выполнения работ по договору подряда	62	90/1	960
Начисление НДС по выполненным работам	90/2	68	160
Получение оплаты от заказчика по договору подряда	51	62	960

В том случае, когда для выполнения работ генподрядчик привлекает субподрядчика, также могут возникнуть несколько вариантов поставки строительных материалов.

- 1) строительные материалы поставляет заказчик генподрядчику;
 - 2) строительные материалы субподрядчику поставляет генподрядчик, поставленные ему заказчиком;
 - 3) строительные материалы субподрядчику поставляет генподрядчик.
- Первые два варианта были рассмотрены выше.

В третьем случае следует иметь в виду, что в соответствии с письмом Министерства Финансов и Министерства архитектуры и строительства РБ от 11.02.2004 №04-1-16/517 передача генподрядчиком субподрядчику строительных материалов, приобретенных самостоятельно, является для генподрядчика доходом и отражается в соответствии с типовым планом счетов и Инструкцией по его применению на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» [19].

Инструкцией № 4 установлено, что передача генеральным подрядчиком строительных материалов субподрядчикам, отражается по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в корреспонденции с кредитом счета 10 «Материалы».

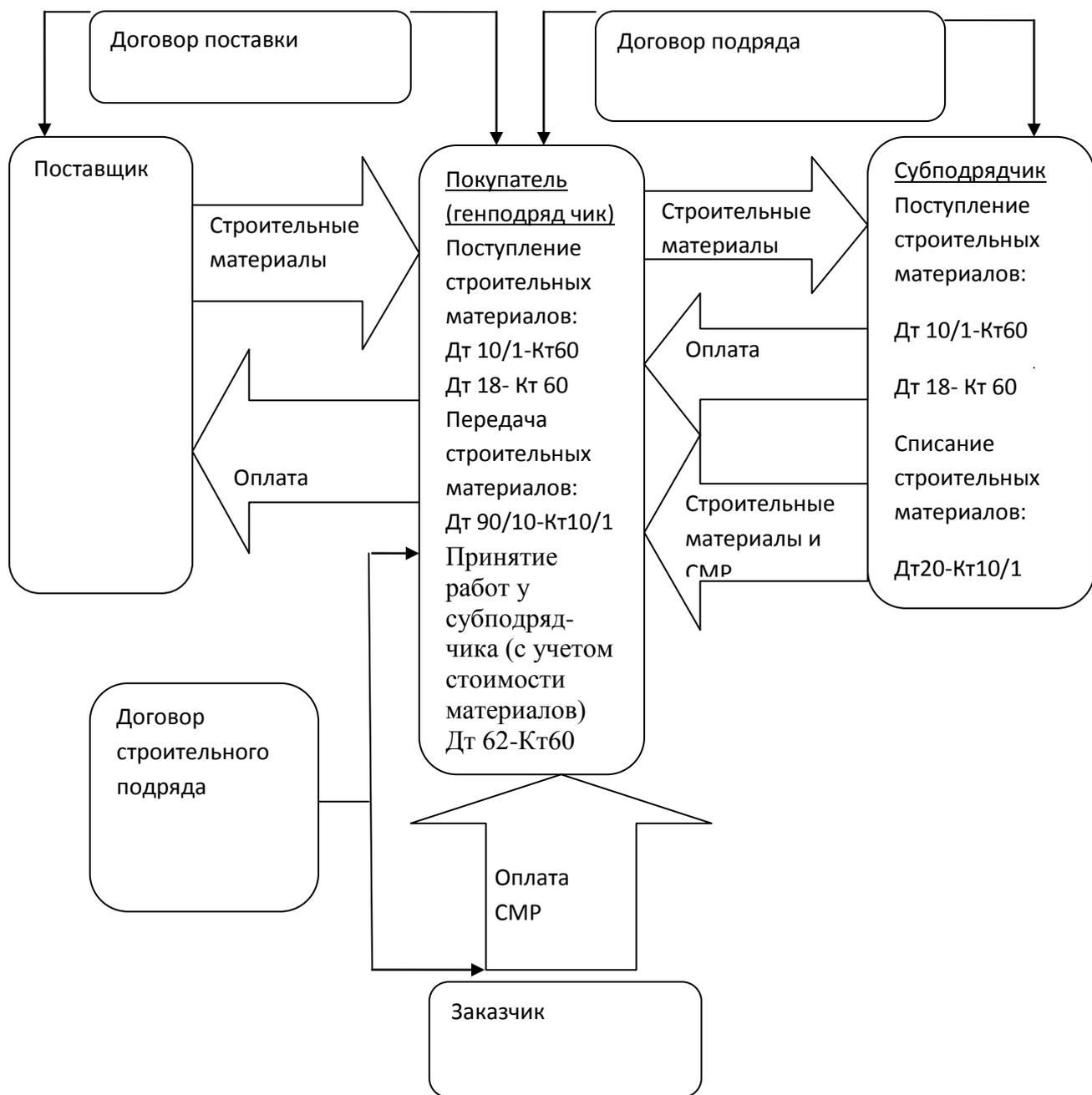


Схема 1.18. Поставка строительных материалов генподрядчиком субподрядчику при подрядном способе строительства.

Таблица 1.27
Отражение в бухгалтерском учете операций у генподрядчика

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
Отражено приобретение строительных материалов для строительства	10/1	60	400

Отражен «входной» НДС по приобретенным строительным материалам	18	60	80
Отражена оплата поставщику за строительные материалы	60	51	480
Передача материалов субподрядчику	90/10	10/1	400
Начислен НДС по переданным строительным материалам	90/2	68/2	80
Принятие работ у субподрядчика (с учетом стоимости материалов)	62	60	900
Оплата работ субподрядчику	60	51	900

Отражение в бухгалтерском учете операций у субподрядчика

Таблица 1.28

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
Отражено приобретение строительных материалов, полученных от генподрядчика для строительства	10/1	60	400
Отражен «входной» НДС по приобретенным строительным материалам	18	60	80
Отражена оплата поставщику за строительные материалы	60	51	480
Списание материалов, израсходованных субподрядчиком на выполнение строительных работ	20	10/1	400
Отражение затрат субподрядчика по выполнению строительных работ	20	70,25,69	300
Списание себестоимости строительных работ, сданных генподрядчику (400+300)	90/4	20	700
Отражение выручки от выполнения работ по договору подряда	62	90/1	900
Начисление НДС по выполненным работам	90/2	68	150

Учет затрат на приобретение оборудования осуществляется в разрезе наименований приобретаемого и монтируемого оборудования.

Оборудование подразделяется на оборудование: **требуемое** и **не требуемое монтажа**.

Состав, перечень видов и наименований оборудования определяется проектно-сметной документацией.

Оценка стоимости оборудования, требующего и не требующего монтажа, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку. В состав фактически произведенных расходов на покупку включаются стоимость оборудования по цене поставщика, таможенные пошлины, иные платежи, а также затраты на заготовку и доставку оборудования на склад, в том числе осуществляемые сторонними организациями.

Затраты на приобретение оборудования, требующего монтажа, может нести как заказчик, так и подрядная организация, выполняющая работы по монтажу оборудования.

Приобретение заказчиком у поставщиков оборудования, требующего монтажа, отражается:

-дебет счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы»

-кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Суммы налога на добавленную стоимость, указанные поставщиком в первичных учетных и расчетных документах, отражаются по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость», субсчет «Налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате по товарам, работам, услугам».

Передача оборудования, требующего монтажа, подрядной организации для проведения работ по монтажу отражается у заказчика:

-дебет счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», субсчет «Оборудование к установке, переданное в монтаж»

-кредит счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» субсчет «Оборудование к установке на складе»

и оформляется актом о приеме-передаче оборудования в монтаж формы ОС-15 утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22.04.11. № 23 «Об установлении форм акта о приеме-передаче основных средств, акта о приеме-передаче нематериальных активов и утверждении Инструкции о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов»[20].

Стоимость оборудования, требующего монтажа, работы по монтажу которого закончены и приняты заказчиком, отражается записью:

-дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы»

-кредит счета 07«Оборудование к установке и строительные материалы», субсчет «Оборудование к установке, переданное в монтаж».

Основанием для отражения в бухгалтерском учете стоимости оборудования, включаемой в состав затрат по строительству, являются

акты сдачи-приемки выполненных работ, оформляемые в установленном законодательством порядке. Наименование и стоимость смонтированного (установленного) оборудования указывается в акте сдачи-приемки выполненных работ за итогом стоимости выполненных работ (справочно). Стоимость оборудования в объем подрядных работ не включается.

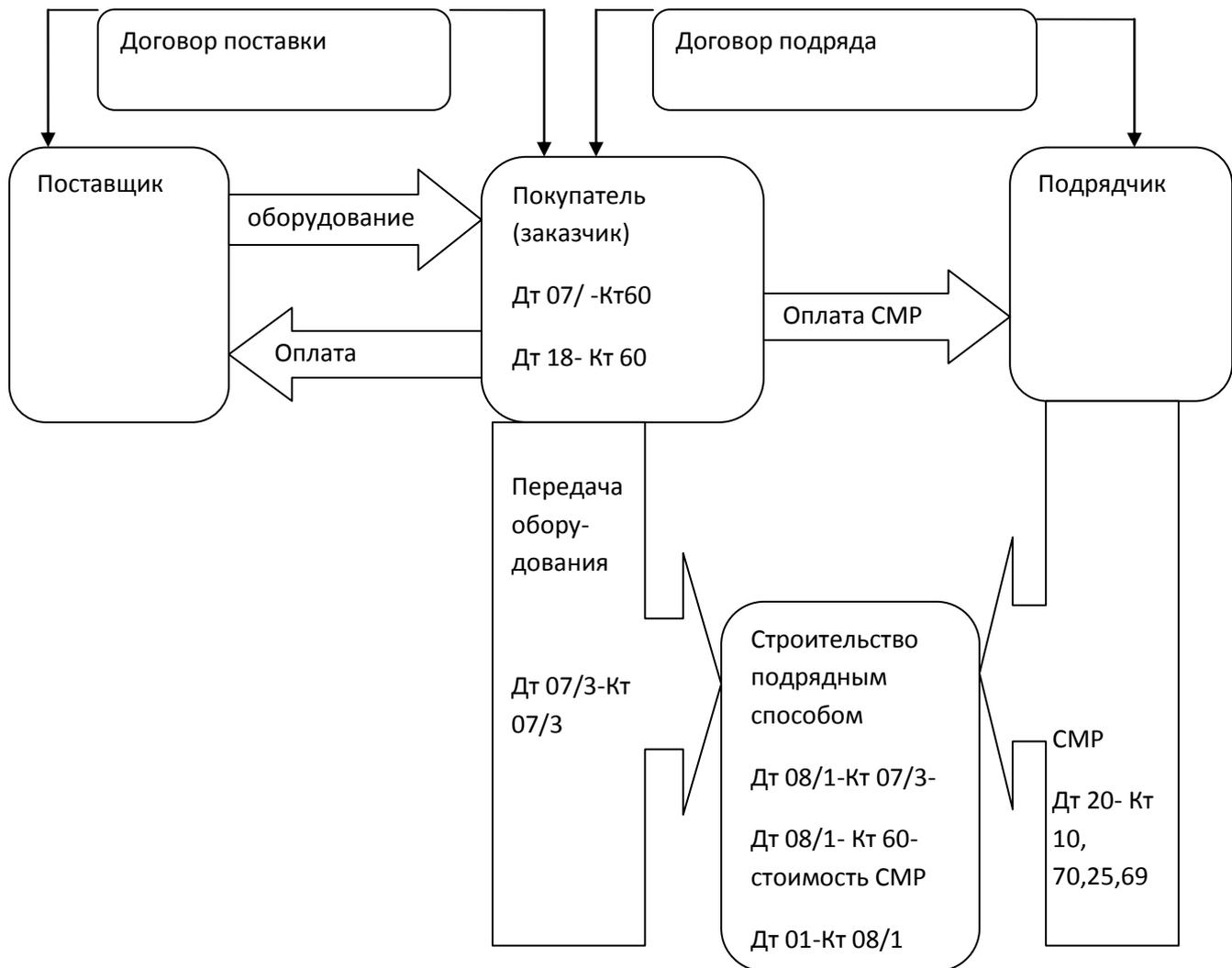


Схема 1.19.Поставка оборудования, требующего монтажа, заказчиком при подрядном способе строительства

Таблица 1.29

Отражение в бухгалтерском учете операций у заказчика

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
Отражено приобретение оборудования для строительства	07/3	60	200
Отражен «входной» НДС по приобретенному оборудованию	18	60	40
Отражена оплата поставщику за оборудование	60	51	240
Отражена передача оборудования подрядчику	07/3	07/3	200
Списание оборудования, переданного подрядчику, отраженного в акте выполненных работ	08/1	07/3	200
Отражение расходов по выполнению СМР	08/1	60	800
Отражен «входной» НДС по выполнению СМР	18/1	60	160
Оплата работ подрядчику	60	51	960

Таблица 1.30

Отражение в бухгалтерском учете операций у подрядчика

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
Отражено оборудование, приобретенное для строительства у заказчика	005		200
Списание оборудования, полученного от заказчика для выполнения СМР		005	200
Отражение затрат на строительство у подрядчика	20	10,70,25,69	600
Списание себестоимости СМР, сданных заказчику	90/4	20	600
Отражение выручки от выполнения работ по договору подряда	62	90/1	960
Начисление НДС по выполненным работам	90/2	68	160
Получение оплаты от заказчика по договору подряда	51	62	960

Если договором строительного подряда обязанность по поставке оборудования, требующего монтажа, возложена на подрядную организацию, то приобретаемое подрядчиком у поставщиков оборудование отражается:

-дебету счета 41 «Товары»

-кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Суммы налога на добавленную стоимость, указанные поставщиком в первичных учетных и расчетных документах, отражаются по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Передача подрядчиком заказчику оборудования, требующего монтажа, является реализацией товара и в бухгалтерском учете подрядчика отражается записью:

-дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет «Себестоимость реализации» или по дебету счета 45 «Товары отгруженные»

-кредитом счета 41 «Товары» в зависимости от метода признания выручки, установленного учетной политикой организации.

Однако, согласно письма Инспекции Министерства по налогам и сборам по г. Минску от 23 июля 2009 г. № 2-2-9/1217 «Передача оборудования в рамках договора строительного подряда (субподряда)» [21], осуществляя поставку оборудования, подрядчик приобретает его у поставщика не с целью реализации неопределенному кругу лиц, а с целью использования при выполнении строительных работ в количестве и ассортименте, предусмотренном сметной документацией по конкретному объекту строительства.

Таким образом, если договором строительного подряда обязанность по комплектации объекта оборудованием возложена на подрядчика, то данная деятельность осуществляется подрядчиком в рамках исполнения договора строительного подряда, а не в рамках осуществления торговой деятельности.

С учетом изложенного передача оборудования по цене приобретения в рамках договора строительного подряда (субподряда) не является торговлей, так как в этой ситуации не происходит получение прибыли от продажи товаров.

Передача заказчику оборудования, требующего монтажа, может происходить как до начала выполнения работ по монтажу оборудования, так и после выполнения подрядчиком работ по монтажу оборудования (передается оборудование, смонтированное на месте дальнейшей эксплуатации).

Документальное оформление хозяйственной операции по передаче подрядчиком заказчику оборудования, требующего монтажа, до начала выполнения работ по монтажу осуществляется в установленном порядке с

оформлением товаросопроводительных документов (товарная или товарно-транспортная накладная).

Документом, подтверждающим факт передачи заказчику смонтированного подрядчиком оборудования, являются товарная накладная и акт сдачи-приемки выполненных работ, оформляемые в установленном порядке.

Включение заказчиком в состав затрат по строительству стоимости смонтированного оборудования отражается записью:

-дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы»

-кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Суммы налога на добавленную стоимость, указанные подрядчиком в первичных учетных документах, отражаются заказчиком по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Наименование и стоимость смонтированного (установленного) оборудования, подлежащего включению в состав затрат по строительству, указываются в актах сдачи-приемки выполненных работ за итогом стоимости выполненных работ (справочно). Стоимость оборудования в объем подрядных работ не включается.

Оборудование, не требующее монтажа, предусмотренное в сводном сметном расчете, учитывается на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» на отдельном субсчете и зачисляется в состав основных средств одновременно с вводом в эксплуатацию основного объекта строительства.

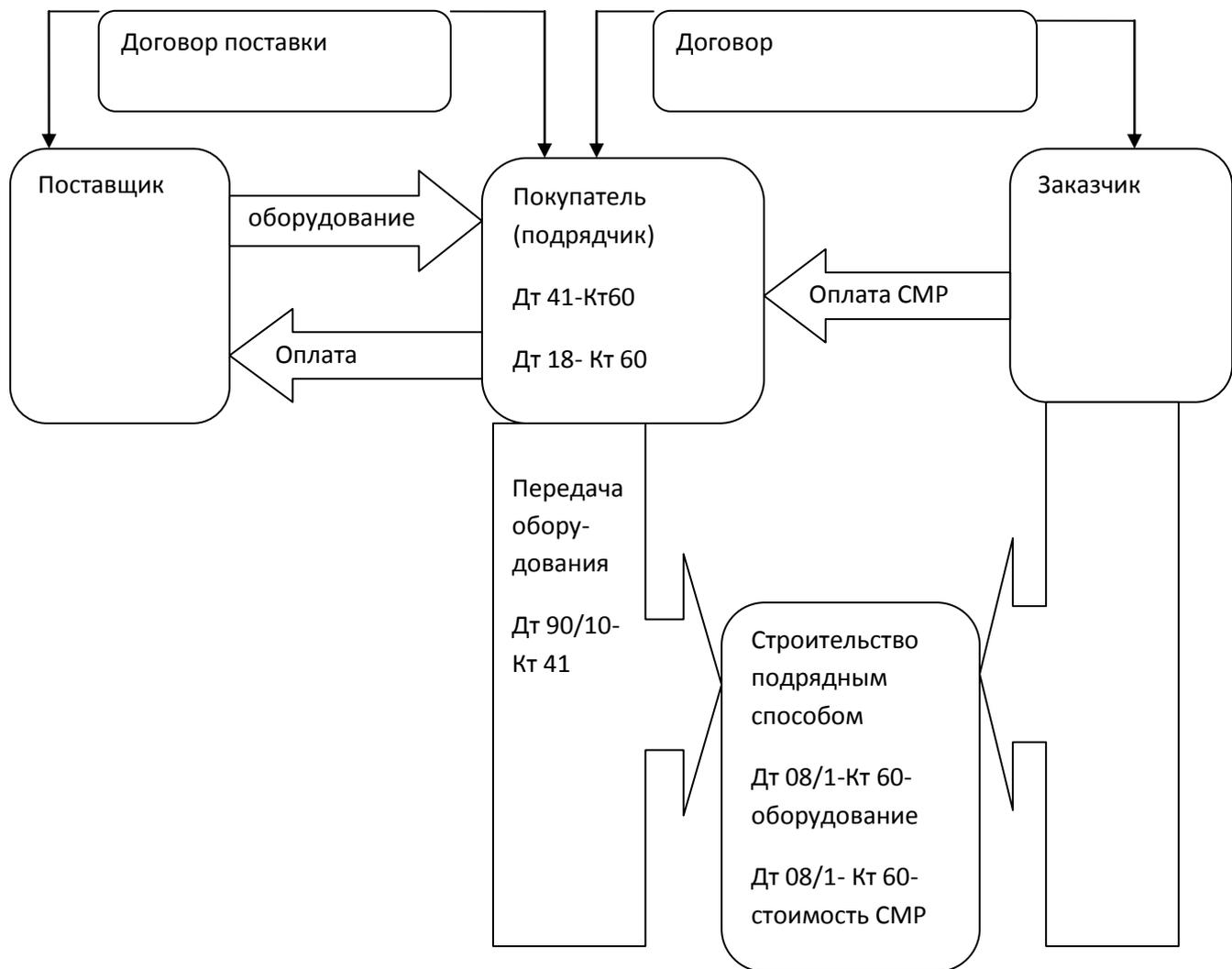


Схема 1.20.Поставка оборудования, требующего монтажа, подрядчиком при подрядном способе строительства.

Стоимость прочих работ и затрат, являющихся составной частью технологической структуры затрат по строительству, учитывается в период строительства в целом по стройке без распределения по объектам строительства. По окончании строительства эти затраты на основании расчетов распределяются между отдельными объектами учета и включаются в их стоимость.

К прочим работам и затратам относятся:

- затраты на проектные и изыскательские работы;
- затраты на содержание дирекции строящегося предприятия;
- затраты на подготовку территории строительства;
- затраты на оплату услуг органов авторского надзора, государственного строительного надзора и технического надзора;
- другие косвенные затраты.

Учет прочих работ и затрат в ведомости учета затрат на строительство объекта осуществляется по каждому виду этих работ и затрат.

После утверждения актов приемки объекта инвестор, заказчик, застройщик формируют учетную стоимость объекта строительства, возводимого для собственного потребления, с отражением по:

- дебету счета 01 «Основные средства»
- кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

При принятии законченного строительством объекта на учет в качестве основных средств организацией составляется акт о приеме-передаче объекта основных средств формы ОС-1.

Контрольные вопросы.

1. Назовите основные термины и определения в строительстве.
2. Перечислите классификационные признаки затрат на строительство.
3. Перечислите статьи затрат на выполнение СМР хозяйственным способом.
4. Назовите корреспонденции счетов при строительстве хозяйственным способом.
5. Назовите корреспонденции счетов при строительстве подрядным способом.
6. Как в бухгалтерском учете застройщика отражается движение строительных материалов?
7. Как в бухгалтерском учете подрядчика отражается движение строительных материалов?
8. Как в бухгалтерском учете застройщика отражается движение оборудования?
9. Как в бухгалтерском учете подрядчика отражается движение оборудования?

ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ТОРГОВЛЕ

ТЕМА 1. МЕТОДИКА И ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ТОРГОВЛЕ

- 1.1. Организация бухгалтерского учета в торговле.
- 1.2. Учет товаров по покупным и продажным ценам.
- 1.3. Организация материальной ответственности работников торговли.
- 1.4. Отчетность материально ответственных лиц по операциям с товарами и тарой.
- 1.5. Порядок ценообразования в торговле.

1.1. Организация бухгалтерского учета в торговле

Организация бухгалтерского учета в торговле осуществляется на основании Приказа Министерства торговли Республики Беларусь от 9 апреля 2007г. №74 [1], который утвердил Методические рекомендации по документальному оформлению и учету товарных операций в розничной торговле и общественном питании.

Бухгалтерский учет товарных операций зависит от:

- видов и особенностей деятельности, осуществляемых субъектом хозяйствования (оптовая или розничная торговля, торговля по образцам, заказам, в кредит и т.д.);
- видов заключенных с контрагентами договоров и права собственности на реализуемый товар (договора купли-продажи, поручения, комиссии (консигнации) и т.п.);
- порядка установления в соответствии с договорами комиссии размера комиссионного вознаграждения (вознаграждение определено в процентах от стоимости реализованного товара или в виде торговой надбавки, примененной комиссионером к цене комитента);
- условий, формы и порядка расчета за отпускаемый товар (предоплата или последующая оплата; наличный или безналичный расчет; оплата расчетными чеками, чеками из чековых книжек, банковскими пластиковыми карточками; с применением товарообменных и зачетных операций и т.д.);

- применяемой валюты контракта и валюты платежа (белорусские рубли, иностранная валюта);
- варианта оценки и учета товаров на складах, в производстве (по покупным или продажным ценам, в стоимостном или количественно-стоимостном измерении и т.д.);
- выбора момента признания выручки от реализации товаров (по методу начисления или по методу оплаты).

Независимо от организационно-правовой формы и формы собственности организации, принятой ею учетной политики, порядка расчетов с поставщиками и покупателями для учета товарных операций Типовым планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены следующие основные балансовые счета: 41 «Товары», 42 «Торговая наценка», 44 «Расходы на реализацию», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Счет 41 «Товары» предназначен для обобщения информации о наличии и движении товаров (в том числе при транзите), тары, кроме используемой для осуществления технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд, в организациях, осуществляющих торговую, торгово-производственную деятельность, а также предметов проката.

К счету 41 «Товары» могут быть открыты субсчета:

41-1 «Товары на складах»;

41-2 «Товары в розничной торговле»;

41-3 «Тара под товаром и порожня».

На субсчете 41-1 «Товары на складах» учитываются наличие и движение товаров, находящихся на складах, в кладовых, овощехранилищах, холодильниках и т.п.

На субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле» учитываются наличие и движение товаров и стеклянной посуды в организациях, осуществляющих розничную торговлю.

На субсчете 41-3 «Тара под товаром и порожня» учитываются наличие и движение тары под товарами и тары порожней (кроме стеклянной посуды в организациях, осуществляющих розничную торговлю).

Принятие к бухгалтерскому учету поступивших в организацию товаров и тары отражается по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 42 «Торговая наценка» (при учете товаров по розничным ценам), 71 «Расчеты с подотчетными

лицами», 75 «Расчеты с учредителями», 98 «Доходы будущих периодов» и других счетов.

Стоимость реализованных товаров при отражении в бухгалтерском учете выручки от их реализации отражается по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 41 «Товары».

Аналитический учет по счету 41 «Товары» ведется по наименованиям (сортам, партиям), при необходимости - по местам хранения товаров.

Товары учитываются на активном синтетическом счете 41 «Товары» по покупным или продажным ценам, согласно принятой учетной политики организации.

Дебет	Кредит
Сальдо на начало месяца: стоимость товаров на начало месяца	
Оборот: 1 вариант (покупные цены) 1) Поступление товаров в течение месяца (Дт 41-Кт 60) 2 вариант(продажные цены) 1) Поступление товаров (Дт 41-Кт 60) 2) Начисление наценки на поступившие товары (Дт41 Кт -42/1) 3) Включение НДС в цену товара (Дт 41-Кт 42/2)	Оборот: 1) Списание товаров на реализацию (Дт 90/4-Кт 41) 2) Прочее выбытие товаров в течение месяца. (Дт 94 –Кт 41)
Сальдо на конец месяца: стоимость товаров на конец месяца	

Схема 2.1.Схема счета 41 «Товары»

Счет 42 «Торговая наценка» предназначен для отражения информации о торговых наценках (скидках, надбавках) на товары, если их учет ведется по продажным ценам.

На счете 42 «Торговая наценка» учитываются также скидки, предоставляемые поставщиками торгующим организациям на возможные потери товаров и возмещение дополнительных транспортных расходов.

К счету 42 «Торговая наценка» могут быть открыты субсчета:

42-1 «Торговая наценка»;

42-2 «Налог на добавленную стоимость в цене товаров».

42-3 «Скидка поставщиков».

При принятии к бухгалтерскому учету товаров суммы торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров, отражаются по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 42 «Торговая наценка».

Суммы торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров, приходящихся на реализованные товары, учитываемые по розничным ценам, отражаются сторнировочной записью по дебету счета 90/4 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 42 «Торговая наценка».

Суммы торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров, приходящихся на недостающие товары, учитываемые по розничным ценам, отражаются сторнировочной записью по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» и кредиту счета 42 «Торговая наценка».

Суммы скидок (надбавок) в части, относящейся к проданным и отпущенным товарам со складов и баз, определяются согласно выписанным товаросопроводительным и расчетным документам, списываются в таком же порядке (методом «красное сторно»).

Сумму скидки (надбавки) на остаток непроданных товаров в предприятиях оптовой и розничной торговли допускается определять **из расчетов среднего процента.**

Средний процент скидки (надбавки) определяется следующим образом:

1. К сумме скидок (надбавок) на остаток товаров на начало месяца прибавляется сумма оборота по кредиту счета 42 «Торговая наценка», уменьшенная на сумму оборота по дебету счета 42 (на прочие списания).

2. К сумме проданных за месяц товаров (по учетным ценам) прибавляется сумма остатков товаров на конец месяца (также по учетным ценам).

3. Умножением определенной вышеуказанным способом суммы скидок на 100 и делением на сумму проданных и оставшихся товаров определяется средний процент скидок (надбавок) со стоимости этих товаров по учетным ценам.

4. Умножением среднего процента скидок (надбавок) на сумму остатка товаров на конец месяца и делением на 100 определяется абсолютная сумма скидок (надбавок), относящаяся к непроданным товарам.

Аналитический учет по счету 42 «Торговая наценка» должен обеспечивать отдельное отражение сумм скидок (надбавок) и разниц в

ценах, относящихся к товарам на складах и базах, на предприятиях розничной торговли и к товарам отгруженным.

Торговая наценка на товары учитывается на пассивном синтетическом счете 42 «Торговая наценка».

Дебет	Кредит
	Сальдо на начало месяца: торговая наценка на стоимость товаров на начало месяца
	Оборот: 1) Поступление (начисление) торговой наценки на товары в течение месяца (Дт 41-Кт 42/1) 2) Списание сумм реализованных торговых наценок Сторно (Дт 90/4-Кт 42/1) 3) Списание торговых наценок на товары, списанные на бой, лом, и порчу в течение месяца Сторно (Дт 94-Кт 42/1)
	Сальдо на конец месяца: торговая наценка на стоимость товаров на конец месяца

Схема 2.2 Схема счета 42 «Торговая наценка».

Счет 44 «Расходы на реализацию» предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с реализацией продукции, товаров, работ и услуг.

В организациях, осуществляющих торговую и торгово-производственную деятельность, на счете 44 «Расходы на реализацию» отражаются расходы, связанные с реализацией товаров, на транспортировку товаров, на оплату труда, на содержание зданий, сооружений, инвентаря, на хранение, подработку и упаковку товаров, на рекламу, другие аналогичные по назначению расходы.

Произведенные организацией расходы, связанные с реализацией продукции, товаров, выполнением работ, оказанием услуг, отражаются по дебету счета 44 «Расходы на реализацию» и кредиту соответствующих счетов. Суммы, учтенные на счете 44 «Расходы на реализацию», списываются с этого счета в дебет счетов 90-5 «Управленческие расходы», 90/6 «Расходы на реализацию» в соответствии с законодательством.

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на реализацию» ведется по статьям расходов и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

Издержки обращения учитываются на активном синтетическом счете 44 «Расходы на реализацию».

Дебет	Кредит
Сальдо на начало месяца: издержки обращения на остаток товаров на начало месяца (если издержки распределяются)	
Оборот: начисление издержек обращения согласно статьям типовой номенклатуры (Дт 44 Кт 70,69,76,02,10,и т.д.)	Оборот: Списание издержек обращения на реализованные товары. (Дт 90/5, 90/6 Кт 44)
Сальдо на конец месяца: издержки обращения на остаток товаров на конец месяца (если издержки распределяются)	

Схема 2.3 Схема счета 44 «Расходы на реализацию».

Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с текущей деятельностью организации, а также для определения финансового результата по ней.

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

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».

На субсчете 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» учитывается выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг отражается по дебету счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и других счетов и кредиту субсчета 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

На субсчете 90-2 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг в соответствии с законодательством.

Начисление налога на добавленную стоимость отражается по дебету субсчета 90-2 «Налог на добавленную стоимость» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 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 продукции, товаров, работ, услуг в соответствии с законодательством (кроме налога на добавленную стоимость).

Начисление налогов и сборов, исчисленных из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг (кроме налога на добавленную стоимость), отражается по дебету субсчета 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» учитывается себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, по которым на субсчете 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» отражена выручка.

Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг отражается по дебету субсчета 90-4 «Себестоимость реализованной

продукции, товаров, работ, услуг» и кредиту счетов 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и других счетов.

По дебету субсчета 90-5 «Управленческие расходы» учитываются расходы, списываемые с кредита счетов 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» в порядке, установленном законодательством.

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

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

На субсчете 90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности» учитываются суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности в соответствии с законодательством.

Начисление налога на добавленную стоимость, исчисленного от прочих доходов по текущей деятельности, отражается по дебету субсчета 90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности» учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности в соответствии с законодательством (кроме налога на добавленную стоимость).

Начисление налогов и сборов, исчисленных от прочих доходов по текущей деятельности (кроме налога на добавленную стоимость), 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».

На субсчете 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» учитываются расходы по текущей деятельности, кроме расходов, отражаемых на субсчетах 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг», 90-5 «Управленческие расходы», 90-6 «Расходы на реализацию».

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

Согласно инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 [2] классификацию расходов по текущей деятельности для организаций, осуществляющих торговую и торгово-производственную деятельность, можно отразить следующим образом на схеме 4.

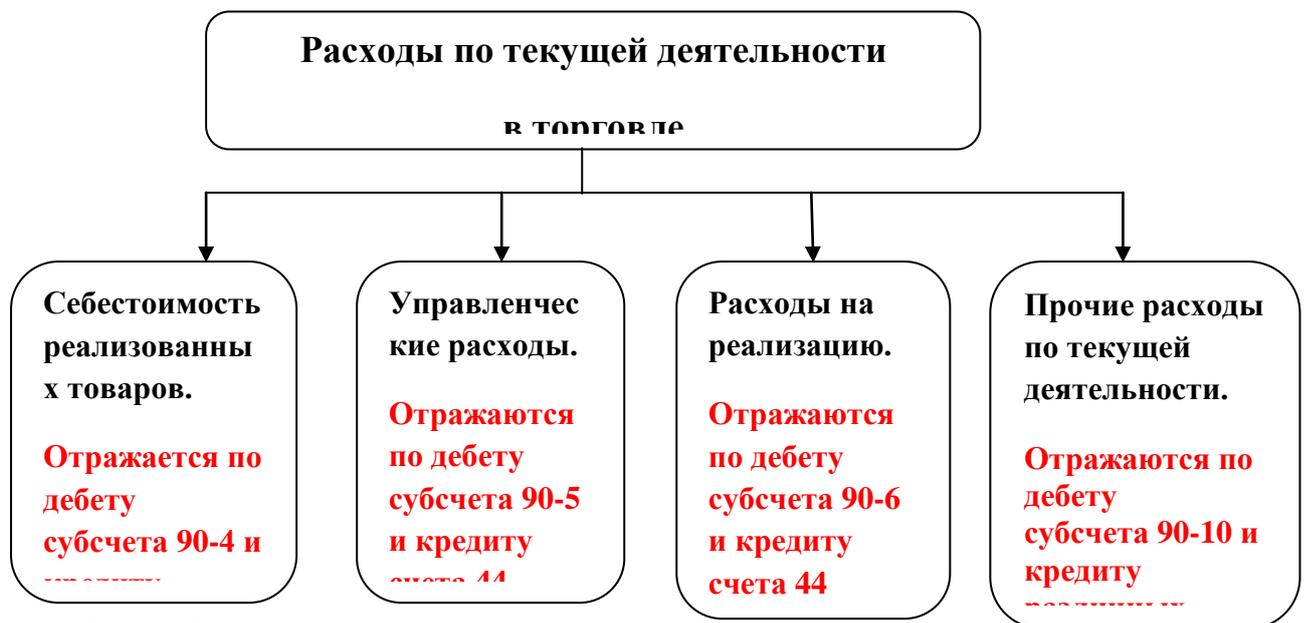


Схема 2.4. Расходы по текущей деятельности в торговле

Аналитический учет по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» ведется по видам реализованных товаров, продукции, выполненных работ, оказанных услуг и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по продажным ценам, по кредиту счета 90/1 «Доходы и расходы по текущей деятельности» отражается продажная стоимость реализованных товаров в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств и счетов учета расчетов, а по дебету 90/4 – их учетная стоимость в корреспонденции с кредитом счета 41 «Товары» с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относящихся к

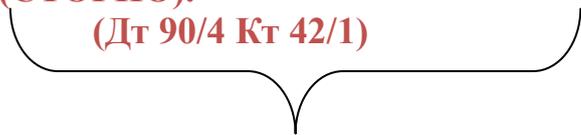
реализованным товарам, в корреспонденции со счетом 42/1 «Торговая наценка».

Записи по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» при учете товаров по покупным ценам будут следующими:

Дебет	Кредит
Сальдо начальное- 0	Сальдо начальное - 0
Оборот: – Покупная стоимость товаров; (Дт 90/4-Кт 41) – Издержки обращения, приходящиеся на реализованные товары; (Дт 90/5, 90/6 Кт 44) – НДС (Дт 90/2-Кт 68)	Оборот: – Продажная стоимость товаров; (Дт 62,50,51- Кт 90/1)
– Прибыль от реализации товаров	– Убыток от реализации товаров
Сальдо конечное- 0	Сальдо конечное - 0

Схема 2.5. Схема счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Записи по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» при учете товаров по продажным ценам будут следующими:

Дебет	Кредит
Сальдо начальное - 0	Сальдо начальное - 0
Оборот: – Продажная стоимость товаров; (Дт 90/4-Кт 41) – НДС (СТОРНО); (Дт 90/4 Кт 42/2) – реализованная торговая надбавка (СТОРНО). (Дт 90/4 Кт 42/1)  = Покупная стоимость товаров=	Оборот : – Продажная стоимость товаров; (Дт 62,50,51- Кт 90/1)

-Издержки обращения, приходящиеся на реализованные товары; (Дт 90/5, 90/6 Кт 44) -НДС; (Дт 90/2-Кт 68)	
– Прибыль от реализации товаров	– Убыток от реализации товаров
Сальдо конечное - 0	Сальдо конечное - 0

Схема 2.6. Схема счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

1.2. Учет товаров по покупным и продажным ценам

При учете товаров по покупной стоимости в дебет счета 90/4 относится покупная стоимость реализованных товаров, а в кредит счета 90/1 «продажная стоимость товаров».

Этот вариант учета товаров применяют оптовые предприятия.

Пример1.

Фирма "А" отпустила торговой фирме "Б" товары, стоимость которых составляет 20 000 руб., ставка НДС – 20%, сумма НДС – 4000 руб. ($20\,000 \times 20\%$), стоимость товаров с НДС составляет 24 000 руб. Фирма "Б" реализует эти товары фирме «В» по стоимости 22 000 руб., ставка НДС – 20 %, сумма НДС – 4400руб. ($22\,000 \times 20\%$), стоимость товаров с НДС составляет 26 400 руб., издержки обращения за месяц составили 1000р.

Учет товаров по покупным ценам у фирмы «Б» (*вариант учета реализации товаров по методу начисления*)

Таблица 2.1

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Приобретен товар у фирмы «А» (по покупной стоимости)	41/1	60	20 000
Отражен входящий НДС	18	60	4000
Реализация товаров фирме «В»			
Списаны товары на реализацию <i>по покупной стоимости</i>	90/4	41/1	20 000

Выручка	62	90/1	26400
НДС по реализации	90/2	68	4400
Валовой доход (26400 - 20 000 - 4400)			2000
Издержки обращения	90/5, 90/6	44	1000
Прибыль от реализации	90/11	99	1000

Таблица 2.2

Схема счета 90 при учете товаров по покупной стоимости	
Дебет	Кредит
<u>Сальдо: 0</u>	<u>Сальдо: 0</u>
20000-покупная стоимость товаров 4400-НДС 1000-издержки обращения 1000-прибыль	26400-продажная стоимость товаров
<u>Сальдо: 0</u>	<u>Сальдо: 0</u>

Таким образом, можно сделать следующие выводы:

- товары на счете 41 приходятся и списываются на реализацию по покупной стоимости;
- валовой доход определяется на счете 90 как разница между выручкой от реализации товаров (товарооборот), покупной стоимостью товаров и НДС, поэтому валовой доход - это реализованная торговая наценка;
- корреспонденция счетов на валовой доход не составляется;
- финансовый результат от реализации товаров определяется на счете 90 как разница между выручкой от реализации товаров (товарооборот), покупной стоимостью товаров, НДС и издержками обращения.

При учете товаров по продажным ценам сумма наценки и НДС, включаемые в продажную цену, отражаются на счете 42 «Торговая наценка». При учете товаров по продажной стоимости и в дебет счета 90/4 и в кредит счета 90/1 относится продажная стоимость товаров реализованных товаров, а суммы НДС и торговой наценки в части, относящейся к реализованным товарам списываются:

-кредит счета 42

-дебет счета 90/4 **методом «красное сторно».**

Этот вариант учета товаров применяют все розничные предприятия, а так же могут применять оптовые предприятия.

Пример 2.

Поступили от поставщика товары, стоимость которых составляет 20 000 руб., ставка НДС –20%, сумма НДС – 4000 руб. ($20\ 000 \times 20\%$), стоимость товаров с НДС составляет 24000 руб. На поступившие товары сделана торговая наценка -10%, НДС-20%. За месяц в кассу поступила выручка в сумме 26400 руб.

Таблица 2.3

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Приобретен товар у фирмы «А» (по покупной стоимости)	41/2	60	20 000
Отражен входящий НДС	18	60	4000
Торговая надбавка ($20\ 000 \times 10\%$)	41/2	42/1	2 000
НДС в цене товара ($20\ 000 + 2\ 000) \times 20\%$)	41/2	42/2	4400
Реализация товаров			
Поступила выручка в кассу	50	90/1	26400
Списана <i>продажная стоимость</i> реализованных товаров	90/4	41/2	26400
НДС по реализации	90/2	68	4400
<i>Сторно реализованная наценка</i>	<i>90/4</i>	<i>42/1</i>	<i>2 000</i>
<i>Сторно НДС в цене товара</i>	<i>90/4</i>	<i>42/2</i>	<i>4400</i>
Издержки обращения	90/5, 90/6	44	1000
Результат от реализации	90/11	99	1000

Таблица 2.4

Схема счета 90 при учете товаров по продажной стоимости	
Дебет	Кредит
<u>Сальдо: 0</u>	<u>Сальдо: 0</u>
26400-продажная стоимость товаров <i>4400-сторно НДС в цене товара</i> <u>2000-сторно реализованная наценка</u> =покупная стоимость=	26400-продажная стоимость <u>товаров</u>
4400-НДС	

1000-издержки обращения <u>1000-прибыль</u>	
<u>Сальдо: 0</u>	<u>Сальдо: 0</u>

Таким образом, можно сделать следующие выводы:

- товары на счете 41 приходуются и списываются на реализацию по продажной стоимости, так как на 41 счете формируется продажная стоимость товаров с учетом наценки и НДС;
- валовой доход отражается на счете 42/1.
- на валовой доход составляется сторнировочная корреспонденция **дебет 90/4 кредит 42/1.**
- финансовый результат от реализации товаров определяется на счете 90 как разница между выручкой от реализации товаров (товарооборот), покупной стоимостью товаров, НДС и издержками обращения.

1.3. Организация материальной ответственности работников торговли

В оптовой и розничной торговле большое значение имеет правильная организация материальной ответственности работников за порученные ценности. Так, все товарно-материальные ценности должны находиться под имущественной ответственностью работников, осуществляющих их приемку, хранение и отпуск. Такие работники называются *материально ответственными лицами*.

Материальная ответственность — это механизм, с помощью которого работодатель имеет законную возможность взыскать с работника сумму причиненного им (работником) ущерба. Иными словами, под материальной ответственностью работника за ущерб, причиненный нанимателю, понимается обязанность работника возместить в установленных законодательством пределах и порядке ущерб, причиненный по его вине тому нанимателю, с которым он состоит в трудовых правоотношениях.

Сохранность товаров в организациях торговли обеспечивается периодической отчетностью материально ответственных лиц перед бухгалтерией, организацией бухгалтерского учета ценностей и периодической проверкой их наличия путем инвентаризации. Сумма

выявленных потерь от недостатков (хищений, порчи сверх норм естественной убыли товаров) подлежит возмещению виновными лицами.

Материальная ответственность работников организаций, в том числе работников торговли, регламентируется нормами Трудового кодекса Республики Беларусь от 26.07.1999 № 296-З. (с учетом изменений от 30 декабря 2010 г. № 225-З) [3] (далее ТК).

Согласно ст. 408 ТК возмещение ущерба производится независимо от привлечения работника к дисциплинарной, административной или уголовной ответственности за действие (бездействие), которым причинен ущерб нанимателю.

Как определено ст. 400 ТК, работник может быть привлечен к материальной ответственности при одновременном наличии следующих условий:

- ущерба, причиненного нанимателю при исполнении трудовых обязанностей;
- противоправности поведения (действия или бездействия) работника;
- прямой причинной связи между противоправным поведением работника и возникшим у нанимателя ущербом;
- вины работника в причинении ущерба.

При определении размера ущерба учитывается только реальный ущерб, упущенная выгода не учитывается (п. 6 ст. 404 ТК).

Материальная ответственность может быть ограниченной или полной, индивидуальной или коллективной (бригадной).

Ограниченную материальную ответственность несут:

- Работники - в размере причиненного по их вине ущерба, но не свыше своего среднего месячного заработка за порчу или уничтожение по небрежности материалов, полуфабрикатов, изделий (продукции), в том числе при их изготовлении, а также за порчу или уничтожение по небрежности инструментов, измерительных приборов, специальной одежды и других предметов, выданных нанимателем работнику в пользование для осуществления трудового процесса;
- руководители организаций, их заместители, руководители структурных подразделений и их заместители — в размере причиненного по их вине ущерба, но не свыше трехкратного среднего месячного заработка, если ущерб причинен

неправильной постановкой учета и хранения материальных или денежных ценностей, принятием необходимых мер к предотвращению простоев или выпуска недоброкачественной продукции.

При *полной материальной ответственности* обязаны возместить в полном размере ущерб, причиненный по их вине нанимателю, в случаях, когда:

- между работником и нанимателем заключен письменный договор о принятии на себя работником полной материальной ответственности за необеспечение сохранности имущества и других ценностей, переданных ему для хранения или для других целей;
- имущество и другие ценности были получены работником под отчет по разовой доверенности или по другим разовым документам;
- ущерб причинен преступлением;
- ущерб причинен работником, находившимся в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;
- ущерб причинен недостачей, умышленным уничтожением или умышленной порчей материалов, полуфабрикатов, изделий (продукции);

Применение полной индивидуальной или бригадной материальной ответственности определяет ведение учета товарно-материальных ценностей по месту хранения и материально ответственными лицам.

В розничной и оптовой торговли применяются две формы материальной ответственности:

- *индивидуальная* — организация заключает договор о материальной ответственности с одним лицом;
- *коллективная (бригадная)* — организация заключает договор о материальной ответственности с бригадой.

Письменные договоры о *полной индивидуальной материальной ответственности* согласно ст. 405 ТК могут быть заключены нанимателем с работниками достигшими 18 лет, занимающими должности или выполняющими работы непосредственно связанные с хранением, обработкой, продажей (отпуском), перевозкой или применением в процессе производства переданных им ценностей.

Договор о полной материальной ответственности, заключенный с несовершеннолетним работником, является недействительным.

Примерный перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми нанимателем могут заключаться письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности, и Примерный договор о полной индивидуальной материальной ответственности утверждены постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 26.05.2000 №764. (с учетом изменений от 09.07.2011 г. №936) [4].

Примерный договор о полной индивидуальной материальной ответственности предусматривает перечень основных обязанностей работника и нанимателя.

В соответствии с указанным договором работник обязуется:

- бережно относиться к переданным ему на хранение или для других целей материальным ценностям и принимать меры к предотвращению ущерба;
- своевременно сообщать нанимателю о всех обстоятельствах, угрожающих обеспечению сохранности вверенных ему ценностей;
- вносить предложения нанимателю по реконструкции и ремонту складских сооружений, помещений и площадок в целях улучшения их приспособленности к хранению материальных ценностей;
- вести учет, составлять и представлять отчеты о движении и остатках вверенных ему материальных ценностей;
- участвовать в инвентаризации и списании вверенных ему материальных ценностей.

В свою очередь, наниматель обязуется:

- создавать работнику условия, необходимые для нормальной работы и обеспечения сохранности вверенного ему имущества;
- знакомить работника с действующим законодательством о материальной ответственности работников за ущерб, причиненный нанимателю, а также с действующими инструкциями, нормативами и правилами хранения, приемки, обработки, продажи (отпуска), перевозки или применения в процессе производства переданных ему материальных ценностей;
- проводить в установленном порядке инвентаризацию и списание материальных ценностей.

Письменный договор составляется в двух экземплярах, первый из которых находится у нанимателя, а второй — у работника. Действие договора распространяется на все время работы с вверенными работнику материальными ценностями.

Полная материальная ответственность может наступать также на основании договора о *коллективной (бригадной) материальной ответственности*, в которой закреплены общие правила о коллективной (бригадной материальной ответственности).

Положение о коллективной (бригадной) материальной ответственности, Примерный перечень работ, при выполнении которых может вводиться коллективная (бригадная материальная ответственность, и Примерный договор о коллективной (бригадной) материальной ответственности утверждены постановлением Министерств труда Республики Беларусь от 14.04.2000 №54 [5].

Коллективная материальная ответственность устанавливается при наличии следующих условий:

- предусмотренные соответствующим перечнем работы выполняются работниками совместно;
- невозможно разграничить материальную ответственность каждого работника на основании договора об индивидуальной материальной ответственности
- каждый из работников достиг 18-летнего возраста.

При коллективной (бригадной) материальной ответственности ущерб взыскивают с членов бригады пропорционально их заработной плате и фактически отработанному времени в межинвентаризационном периоде. Размер ответственности каждого члена бригады можно определить по следующей формуле:

$$C_1 = (C \times Z_1) / (Z_1 + Z_2 + Z_3 + \dots + Z_n),$$

где C_1 — сумма ущерба, возмещаемого одним членом бригады;

C — сумма причиненного бригадой ущерба;

$Z_1, Z_2, Z_3, \dots, Z_n$ — суммарная заработная плата членов бригады за межинвентаризационный период.

Практика применения бригадной материальной ответственности показала ее преимущество по сравнению с индивидуальной, так как она способствует контролю со стороны членов бригады.

1.4. Отчетность материально ответственных лиц по операциям с товарами и тарой

Сохранность товаров и тары обеспечивается периодической отчетностью материально ответственных лиц перед бухгалтерией торговой организации.

Форма отчетности материально ответственного лица (бригады) и сроки ее представления определяются руководством организации исходя из особенностей ее деятельности, организации аналитического учета движения товаров, степени автоматизации этого участка счетной работы и других условий.

Отчетность материально ответственных лиц может быть как ежедневной, таи и охватывать более длительные сроки.

Отчеты (реестры, товарные отчеты, товарно-денежные отчеты и т. п.) составляются материально ответственными лицами в двух экземплярах. В отчет записывается каждый документ в отдельности с указанием даты, номера, на звания, суммы (стоимости товара по учетным ценам). В отдельной графе отчет может отражаться движение тары. Отчеты материально ответственного лиц нумеруются последовательно с начала года (начала деятельности организации и до окончания отчетного года). Если в организации дата проведения инвентаризации не совпала с установленным периодом отчетности, составляется два отчета:

- один — с начала установленного отчетного периода до начала инвентаризации;
- второй — от даты окончания инвентаризации до установленного срок; представления отчета.

В отчет, составленный после инвентаризации, остатки товаров и тары записываются из инвентаризационной описи.

Все документы, на основании которых составлен отчет, прикладываются к первому экземпляру отчета и передаются бухгалтеру. Второй экземпляр с распиской на нем бухгалтера остается у материально ответственного лица.

При приеме отчета у материально ответственного лица бухгалтер производит так называемую формальную проверку отчета, во время которой устанавливается:

- все ли перечисленные в отчете документы приложены к нему;
- все ли документы относятся к тому отчетному периоду, за который составлен отчет;
- все ли приложенные документы имеют необходимые реквизиты и подписи;

- нет ли в документах подчисток и неоговоренных исправлений.

Проверка приложенных к отчету документов по существу и законности оформленных ими операций, их таксировка, проверка правильности подсчета итогов производится, как правило, в день приемки отчета. О проверке отчета делается соответствующая отметка за подписью лица, проводившего ее.

Обнаруженные при проверке отчетов ошибки в таксировке, подсчете итогов и в записи документов исправляются бухгалтером путем зачеркивания (одной чертой) неправильных и написания правильных сумм и записей.

О произведенных в отчете исправлениях сообщается материально ответственному лицу, который вносит соответствующие изменения во второй экземпляр отчета и своей подписью на первом экземпляре подтверждает правильность произведенных исправлений.

Магазин «Белые Росы»

предприятие (организация)

Бакалея

подразделение

ТОВАРНЫЙ ОТЧЕТ № 5

за 2-6 февраля 2012 г.

Материально ответственное лицо Иванова И.И.

Лимит товарных запасов 100 000 руб.

	Документ	Сумма	Особые отметки

	Дата	Номер	товара	тары	
Остаток на 2 февраля 2012 г.			10 155 000	2 050 000	
Приход					
ТТН ОАО «Вюрс»	02.02.04	125105	2 340 000	7000	
ТТН ООО «Свирь»	03.02.04	087128	1 140 000	50 000	
Акт переоценки	04.02.04	1	12 000		
Итого в приходе			3 492 000	57 000	
Итого с остатком			13 647 000	2 107 000	
Расход					
приходный ордер	02.02.04	16	1 800 000		
приходный ордер	02.02.04	18	900 000		
приходный ордер	03.02.04	25	1 328 000		
приходный ордер	04.02.04	28	985 000		
приходный ордер	06.02.04	30	1 120 000		
акт уценки	06.02.04	2	5000		
Итого в расходе			6 138 000		
Остаток на 7 февраля 2012 г.			7 509 000	2 107 000	

Приложение (документов) девять подпись _____

/ Иванова И.И.

Отчет с документами принял и предварительно проверил: _____

/ Сидорова А.А.

Бухгалтер _____ / Сидорова А.А.

Отчет проверил бухгалтер _____

С исправлениями согласен, остаток товаров на сумму Семь миллионов
пятьсот девять тысяч руб. ===== руб.

тары на сумму Два миллиона сто семь тысяч руб. ===== руб.

Подтверждаю (подпись) _____ / Иванова И.И.

Приложение к форме | 0903025 |

(Обратная сторона)

Наименование тары	Цена	Остаток на 02.02.12		ПРИХОД		РАСХОД		Остаток на 07.02.12	
		кол.	сумма	кол.	сумма	кол.	сумма	кол.	сумма
Ящик деревян.	7000	200	1 400 000					200	1 400 000
Фляга метал.	20 000	30	600 000					30	600 000
Ящик полиэт.	10 000	5	50 000	5	50 000			10	100 000
Мешки	1000			7	7000			7	7000
Итого			2 050 000		57 000				2 107 000

Материально ответственное лицо Иванова И.И. подпись

1.5. Порядок ценообразования в торговле.

Ценообразование — процесс по установлению, регулированию цен и контролю за применением установленного законодательством порядка ценообразования юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями и другими субъектами ценообразования.

Правовые основы государственной политики в области ценообразования в Республике Беларусь, сфера применения свободного и регулируемого ценообразования, полномочия государственных органов, осуществляющих регулирование ценообразования и контроль за ним, права, обязанности и ответственность субъектов ценообразования установлены Законом Республики Беларусь от 10.05.1999 №255-3 «О ценообразовании» (с изменениями от 31.12.2009 г. №114-3) (далее — Закон о ценообразовании) [6]. Согласно ст. 9 Закона о ценообразовании государственную политику в области ценообразования в соответствии с Конституцией Республики Беларусь определяет Президент Республики Беларусь. Министерство экономики Республики Беларусь в лице Департамента ценовой политики выполняет следующие *функции* регулирования и контроля за ценообразованием, возложенные на него в соответствии с законодательством:

- вырабатывает предложения об основах государственной политики в области ценообразования и обеспечивает ее реализацию в республике;
- определяет формы и способы государственного ценового регулирования, порядок установления и применения цен (тарифов) (далее — цен), а также порядок их декларирования, осуществляет методическое руководство ценообразованием, что обеспечивает единство ценовой политики на всей территории Республики Беларусь;
- координирует работу других республиканских органов государственного управления, областных и Минского городского исполнительных и распорядительных органов по осуществлению регулирования и контроля за ценообразованием;
- осуществляет регулирование цен на товары (работы, услуги) субъектов ценообразования (юридических лиц, предпринимателей), применяя способы, предусмотренные законодательством;

- осуществляет контроль за установлением и применением субъектами ценообразования регулируемых цен, соблюдением ими установленного порядка применения цен;

Цена — денежное выражение стоимости единицы товара.

Процесс ценообразования предполагает наличие системы цен: свободных и регулируемых. Статья 3 Закона о ценообразовании дает следующие их определения:

свободная цена — цена, складывающаяся под воздействием спроса и предложения в условиях свободной конкуренции;

регулируемая цена — цена, устанавливаемая соответствующими государственными органами, осуществляющими регулирование ценообразования, или определяемая субъектом ценообразования (юридическим лицом, предпринимателем) с учетом установленных этими органами определенных ограничений. При этом регулируемая цена может иметь фиксированную или предельную величину;

фиксированная цена — регулируемая цена, устанавливаемая субъектом ценообразования в твердо выраженной денежной величине;

предельная цена — регулируемая цена, величина которой ограничена верхним и (или) нижним пределами;

предельная торговая надбавка (скидка) — ограничение к регулируемой цене, устанавливаемое государственными органами, осуществляющими регулирование ценообразования в сфере обращения;

предельный норматив рентабельности — устанавливаемый предельный показатель отношения прибыли к затратам, выраженный в процентах.

Иными словами, свободные цены (договорные, отпускные, розничные и закупочные) формируются в зависимости от состояния рынка и устанавливаются без государственного вмешательства, на основе свободной договоренности продавца и покупателя. В то же время для отдельных групп товаров государство устанавливает верхний предел цен, превышать который запрещено. В условиях рыночной экономики такое управление ценами касается жизненно важных товаров и услуг (энергонасителей, общественного транспорта, потребительских продуктов первой необходимости). Ни производители, ни продавцы не имеют права их изменять.

В основе любой цены товаров лежит себестоимость готовой продукции, которая включает затраты на ее изготовление и реализацию.

Отпускная цена — цена, устанавливаемая на произведенный товар либо на импортированный товар при его оптовой продаже.

Отпускные цены на товары формируются с учетом конъюнктуры рынка на основе плановой себестоимости, налогов и неналоговых платежей, прибыли.

Отпускные цены формируются организацией-изготовителем с учетом или без учета расходов по их доставке до покупателя (*на условиях франко*). При приобретении товаров у организаций-изготовителей по отпускным ценам, сформированным без учета расходов, связанных с их доставкой, торговые организации имеют право относить сумму фактических расходов по доставке товаров на увеличение отпускных цен. Расходы по доставке товаров одной торговой организацией в адрес другой торговой организации относятся на расходы по реализации одно из этих организаций исходя из условий заключенного договора. При доставке покупателем на свой склад товаров, отпускные цены на которые сформированы с учетом расходов по их доставке (франко-назначения), указанные расходы возмещаются покупателю исходя из условий заключенного договора.

В бухгалтерском учете различают такие понятия, как покупная цена, учетная цена, отпускная (продажная) цена товаров.

Покупная цена товаров — это цена, по которой торговая организация приобретает их у поставщиков. Она зависит от источников их поступления и порядка ценообразования. В организации оптовой торговли товары поступают:

- по отпускным ценам — от товаропроизводителей Республики Беларусь;
- по контрактным ценам — от зарубежных поставщиков;
- по сформированным отпускным ценам — от импортеров;
- по отпускным ценам с оптовой надбавкой — от организаций-посредников.

Покупная стоимость товаров с НДС и стоимость тары по отпускным ценам формируют сумму к оплате.

Учетная цена товаров — это цена, по которой товары и тара учитываются в текущем учете в подотчете материально ответственных лиц. Она обусловлена порядком ценообразования и учетной политикой организации.

На складах оптовой торговли и распределительных складах торговых организаций учетной ценой товаров может быть:

- отпускная цена изготовителя (импортера);
- единая отпускная цена;
- покупная цена с учетом расходов по транспортировке и НДС поставщика, включенных в цену товара в момент их поступления и оприходования на склад;
- фиксированная розничная цена, если на товары установлены такие цены.

Тару под товарами и порожнюю на склад приходят и учитывают по отпускным ценам поставщика, а тару, не указанную в товарных документах, — по ценам возможной реализации. Учетные цены на товары в оптовой торговле подтверждаются прейскурантами и договорами поставщиков.

Отпускная цена товаров — это цена, по которой торговая организация отгружает и реализует их покупателям. Она зависит от учетной цены товаров и установленного порядка применения оптовых надбавок, торговых скидок или установленного порядка формирования отпускных цен оптовой торговли на импортные товары.

Организации оптовой торговли продают:

- товары, произведенные в Республике Беларусь, — по отпускным ценам товаропроизводителей (с учетом дополнительных издержек оптовой торговли) с оптовой надбавкой и НДС или по единым отпускным ценам с НДС;
- товары, ввезенные ими из-за пределов республики самостоятельно, — по сформированным отпускным ценам с НДС;
- товары, поступившие от импортеров, — по сформированным ими отпускным ценам с оптовой надбавкой и НДС;
- товары, на которые установлены фиксированные розничные цены, — по фиксированным розничным ценам за минусом торговой скидки.

Продажная стоимость товаров и невозвратной тары с НДС, а также возвратной тары составляют сумму к оплате покупателем за отгруженные товары.

Оптовая надбавка — надбавка, взимаемая субъектом предпринимательской деятельности при осуществлении оптовой торговли товаром, им не произведенным.

Торговая надбавка — это надбавка, устанавливаемая различными торговыми предприятиями. Она предназначена для покрытия расходов розничных торговых предприятий и получения прибыли.

Свободная розничная цена:

свободная отпускная цена + оптовая надбавка + торговая надбавка.

Структура свободной розничной цены

Таблица 2.5

№№ стро к	Показатели	Алгоритм расчета	Сумма, руб.
1	Фактическая себестоимость промышленной продукции		600
2	Прибыль		100
3	Производственная цена предприятия	стр. 1 + стр. 2	700
4	Отчисления в бюджет		500
5	Отпускная цена предприятия-изготовителя без учета НДС	стр. 3 + стр. 4	1 200
6	Сумма НДС	стр. 5 × ставка НДС / 100 (1 200 × 20 / 100)	240
7	Отпускная цена предприятия-изготовителя с учетом НДС	стр. 5 + стр. 6 (1 200 + 216)	1 440
8	Сумма оптовой надбавки	стр. 5 × размер оптовой надбавки 10 % / 100 (1 200 × 20 / 100)	120
9	Отпускная цена оптового предприятия без учета НДС	стр. 5 + стр. 8 (1 200 + 120)	1 320
10	Сумма НДС оптового предприятия с учетом НДС	стр. 9 × ставка НДС / 100 (1 320 × 20 / 100)	264
11	Отпускная цена оптового предприятия с учетом НДС	стр. 9 + стр. 10 (1 440 + 259)	1 584
12	Сумма розничной торговой надбавки	стр. 5 × размер ТН 25 % / 100 (1 200 × 25 / 100)	300
13	Розничная цена без НДС	стр. 9 + стр. 12 (1 320 + 300)	1 620
14	Сумма НДС розничного предприятия	стр. 13 × ставка НДС / 100 (1 620 × 20 / 100)	324
15	Розничная цена с учетом НДС	стр. 13 + стр. 14 (1 620 + 324)	1 944

Свободная розничная цена:

$$1\ 200 + 120 + 300 = 1\ 620 \text{ (без НДС)} + 324 \text{ (НДС)} = 1\ 944 \text{ (руб.)}$$

Оптовые и торговые надбавки являются элементом свободной розничной цены товаров.

Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 31.03.2011 № 46 «О признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь» с 14 апреля 2011 года Инструкция о порядке формирования и применения цен и тарифов утратила силу.

Таким образом, с 14 апреля 2011 г. в большинстве случаев субъекты предпринимательской деятельности формируют цены (тарифы) на производимые и реализуемые товары (работы, услуги) (в т.ч. на товары иностранного происхождения, реализуемые на территории Республики Беларусь) самостоятельно с учетом сложившегося спроса и предложения (т.е. с учетом конъюнктуры рынка).

Но есть и исключения из общего правила. Рассмотрим их.

Товары (работы, услуги), на которые после 13 апреля 2011 года сохранилось государственное регулирование цен (тарифов)

Исключением из общего правила свободного ценообразования являются товары (работы, услуги), цены (тарифы) на которые регулируются Советом Министров РБ, государственными органами (организациями). Перечень этих товаров (работ, услуг) приведен в приложении 1 к Указу Президента РБ от 25.02.2011 № 72 «О некоторых вопросах регулирования цен (тарифов) в Республике Беларусь» [7] и включает в себя продукцию организаций-монополистов, **социально значимые товары (услуги)**, а также товары (работы, услуги), имеющие наиболее важное значение для обеспечения экономической безопасности страны.

При ценообразовании в торговле следует также обратить внимание на следующие нормативные документы:

-Постановление Министерства экономики РБ от 22 июля 2011 г. № 111 «Об утверждении Инструкции о порядке установления и применения регулируемых цен (тарифов)» Изменения и дополнения от 15 марта 2012 г. № 17[8];

-Постановление совета Министров РБ от 7 декабря 2011 г. № 1655 «О внесении изменений в постановление Совета Министров Республики Беларусь от 14 апреля 2011 г. № 495» [9];

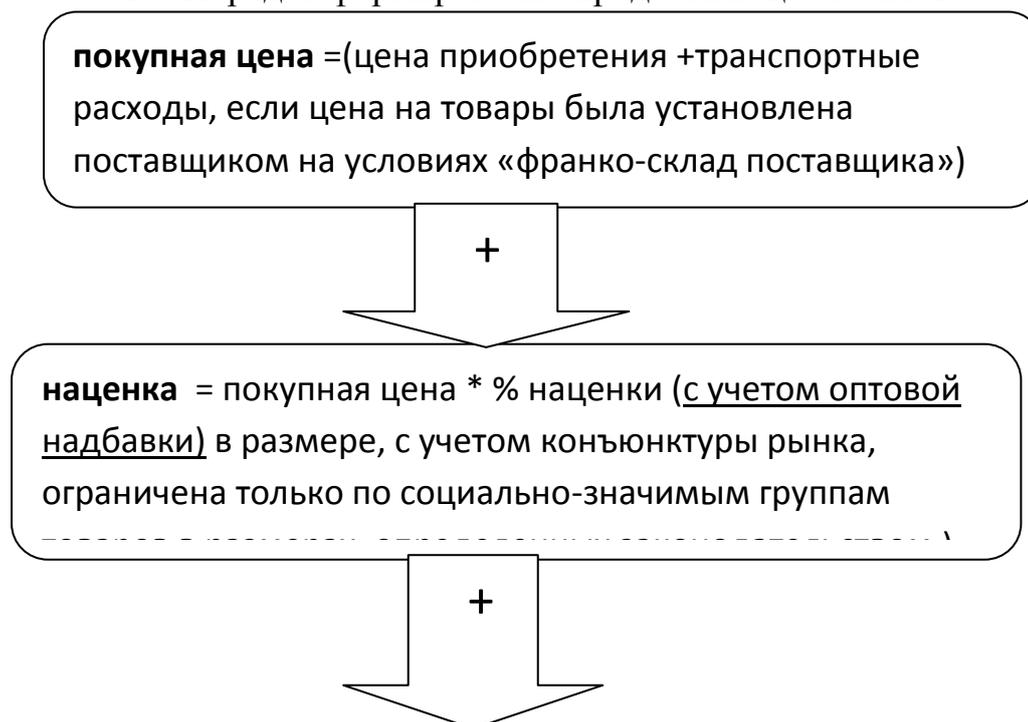
-Указ президента РБ от 21 июня 2007 г. № 287 «О налогообложении продовольственных товаров и товаров для детей» [10];

-Указ Президента Республики Беларусь от 27 сентября 2012 г. № 429 [11].

Рассмотрим порядок формирования продажных цен в торговле:



Схема 2.7 Порядок формирования продажных цен в оптовой торговле



$$\text{НДС} = (\text{покупная цена} + \text{наценка}) * \text{ставку НДС}$$

Схема 2.8 Порядок формирования продажных цен в розничной торговле

Хозяйствующие субъекты обязаны строго соблюдать порядок ценообразования на всем пути движения товаров — от производства до конечного потребителя (покупателя). Для этого необходимо вести контроль за ценами.

Предварительный контроль за ценами, оптовыми и торговыми надбавками (торговыми скидками), соблюдением установленного порядка формирования отпускных цен, предельных и декларируемых цен и т. д. осуществляют работники коммерческой и финансовой служб, а также руководитель торговой организации в момент заключения договоров с поставщиками и покупателями. Такой контроль осуществляют сопоставлением информации о ценах у поставщика со сложившимися ценами на товарном рынке, прогноза их изменения, ценовой политики и т. д.

В интересах проведения текущего и последующего контроля за ценами в договорах поставки, в протоколах согласования цен, в товарных и товарно-транспортных накладных указывают отпускную цену изготовителя, отпускную цену импортера без НДС, процент и сумму оптовой надбавки, ставку и сумму НДС.

Текущий контроль за ценами, оптовыми и торговыми надбавками ведут бухгалтеры, экономисты по ценам, товароведы, ревизоры и другие работники торговли. Экономисты по ценам в товарно-транспортных накладных и других товарных документах проверяют правильность указания отпускных цен, ставок и сумм оптовых, торговых надбавок и НДС, а также розничных цен. Правильность применения цен экономист по ценам подтверждает своей подписью в первичных документах. При установлении случаев завышения поставщиками цен, оптовых надбавок (занижения торговых скидок), неправомерного включения в счет транспортных расходов, ошибок в подсчетах оптовая организация заявляет частичный отказ от оплаты предъявленных документов.

Контрольные вопросы.

1. Назовите условия, от которых зависит бухгалтерский учет товарных операций на торговом предприятии.
2. Какие основные счета предназначены для учета товарных операций в торговле, дайте им характеристику.
3. Какие вы знаете варианты учета товаров в торговле? Дайте им характеристику.
4. Какие работники называются материально ответственными лицам?
5. Дайте определение материальной ответственности.
6. При одновременном наличии каких условий работник может быть привлечен к материальной ответственности?
7. Какие применяются формы материальной ответственности в торговле?
8. В каком случае могут быть заключены письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности нанимателем с работниками?
9. Назовите основные обязанности работника и нанимателя, содержащиеся в договоре о полной индивидуальной материальной ответственности.
10. При одновременном наличии каких условий устанавливается коллективная материальная ответственность?
11. Как взыскивают ущерб при коллективной (бригадной) материальной ответственности?
12. Назовите основные формы отчетности материально ответственных лиц по операциям с товарами и тарой, порядок их заполнения и передачи в бухгалтерию.
13. Какие функции по контролю за ценообразованием выполняет Министерство экономики Республики Беларусь в лице Департамента ценовой политики в соответствии с законодательством?
14. Какие цены включаются в систему цен, дайте их определения.
15. Как формируется отпускная цена на товар?
16. Как в оптовой торговле покупная цена зависит от источников поступления товаров и порядка ценообразования?
17. Какие цены в качестве учетной цены товаров могут применяться на складах оптовой торговли и распределительных складах торговых организаций?
18. По каким отпускным ценам организации оптовой торговли продают товары?

19. Как формируется свободная розничная цена на товар?
20. В каком порядке осуществляется ценообразование в торговле в настоящее время?
21. Какие вы знаете виды контроля за ценами, оптовыми и торговыми надбавками (торговыми скидками) и как они осуществляются?

ТЕМА 2. УЧЕТ ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ И ТОВАРООБОРОТА В ОПТОВОЙ ТОРГОВЛЕ

- 2.1. Понятия оптовой торговли и оптового товарооборота
- 2.2. Объекты, цели и задачи бухгалтерского учета товаров в оптовой торговле
- 2.3. Документальное оформление поступления товаров и тары в оптовой торговле
- 2.4. Документальное оформление операций по отгрузке товаров со складов и транзитом
- 2.5. Бухгалтерский учет движения товаров и тары в оптовой торговле

2.1. Понятия оптовой торговли и оптового товарооборота

Оптовая торговля — вид торговли, осуществляемой в целях последующего использования товаров в предпринимательской деятельности или иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним потреблением и иным подобным использованием.

Основные *функции* оптовой торговли следующие:

- снабжение товарами розничных торговых организаций;
- комплектация ассортимента товаров в соответствии с требованиями розничных торговых организаций;
- организация своевременного завоза товаров;
- изучение спроса населения;
- воздействие на промышленность с целью производства товаров в соответствии со спросом в необходимом потребительском ассортименте и высокого качества;
- организация поставки товаров на экспорт;
- хранение запасов товаров.

Оптовая торговля, преобразуя производственный ассортимент в торговый, определяет структуру и направление товарных потоков, выступает на рынке в качестве посредника между промышленностью и розничной торговлей, способствует гармонизации единого потребительского рынка страны. От организации оптовой торговли во многом зависит эффективность всей торговли.

Одним из основных экономических показателей хозяйственной деятельности торговой организации является **товарооборот** — процесс обмена товаров на деньги. Владелец товара — торговая организация — за деньги продает товар в собственность другому юридическому или индивидуальному предпринимателю. Товарооборот характеризует процесс движения товаров посредством актов купли-продажи. Как экономическая категория товарооборот характеризуется наличием одновременно двух признаков:

- товара как объекта продажи;
- продажи как формы движения товара от производителя к потребителю.

Товарооборот торговой организации можно рассматривать:

во-первых — как результат деятельности организации торговли, его экономический эффект;

во-вторых (в социально-экономическом аспекте) — как показатель товарного снабжения населения, один из показателей уровня жизни.

В торговой организации товарооборот выражается в объеме денежной выручки за проданные товары — по его размеру можно судить о значимости данной организации на потребительском рынке.

Оптовый товарооборот — это продажа товаров торговыми организациями другим организациям, использующим эти товары либо для последующей реализации, либо для производственного потребления в качестве сырья и материалов, либо для материального обеспечения хозяйственных нужд. В результате оптового товарооборота товары не переходят в сферу личного потребления, а остаются в сфере обращения или поступают в производственное потребление. Иными словами, при оптовом обороте товар реализуется для последующей переработки или перепродажи.

Оптовый товарооборот классифицируется, как правило:

- по назначению;
- по форме организации товародвижения.

В зависимости от назначения оптовый товарооборот разделяется на:

- оптовый товарооборот по реализации;
- внутрисистемный оптовый товарооборот.

Оптовый товарооборот по реализации — это продажа товаров организациям розничной торговли, общественного питания, поставки внерыночным потребителям, на экспорт и по клирингу.

Внутрисистемный оптовый товарооборот — это отпуск товаров одними оптовыми организациями по поручению других непосредственно рыночным и внутрирыночным потребителям. Внутрисистемный оптовый товарооборот, как правило, используется для маневрирования товарными ресурсами и присущ крупным коммерческим структурам.

Таким образом, оптовый товарооборот по реализации характеризует процесс непосредственной оптовой продажи товаров, а внутрисистемный оптовый товарооборот — движение товаров между звеньями оптовой торговли. Сумма двух видов оптового товарооборота составляет **валовой оптовый товарооборот**.

В зависимости от организации товародвижения каждый из двух видов оптового товарооборота делится на:

- складской;
- транзитный.

Складской оптовый товарооборот — это продажа товаров со складов оптовых торговых организаций.

Транзитный оптовый товарооборот — это форма товарооборота, при которой оптовая организация продает товары, отгружая их от производителей непосредственно организациям розничной торговли, минуя свои склады.

Транзитный оптовый товарооборот, в свою очередь, подразделяется на:

- транзитный товарооборот без участия в расчетах (организуемый);
- транзитный товарооборот с участием в расчетах.

В оптовый товарооборот не включают:

- возвратную тару, в том числе стеклопосуду, отпущенную покупателям вместе с товаром;
- внутренний отпуск товаров со склада на склад, со склада на объекты розничной торговли, находящиеся на одном балансе с оптовой организацией;
- возврат товаров поставщику.

В оптовый товарооборот включают отпуск товаров покупателям по отпускным (продажным) ценам с учетом налога на добавленную

стоимость, кроме водки белой и табачных изделий, которые включаются в товарооборот по фиксированным розничным ценам.

Товарооборот и прибыль от реализации являются основными показателями торговых организаций и непосредственно связаны между собой при учете товарных операций.

Прибыль от реализации торговой организации — это превышение суммы реализованных оптовых или торговых надбавок над расходами (издержками обращения).

Не менее важное место в бухгалтерском учете и отчетности занимают связанные с ними показатели, такие как доход, выручка, валовой доход от реализации товаров, издержки обращения, которые являются важнейшими объектами бухгалтерского учета.

Доход представляет собой выручку от реализации товаров, работ и услуг за вычетом налогов, сборов и отчислений с реализации. К доходам организации не относятся суммы предварительной оплаты, задатка, авансов за товары, работы, услуги, суммы, поступившие от третьих лиц в пользу комитента по договору комиссии или консигнации, доверителя по договорам поручения и иным аналогичным договорам в их пользу, и другие поступления денежных средств и иного имущества.

Выручка — это денежные средства либо иное имущество в денежном выражении, полученные или подлежащие получению в результате реализации товаров, готовой продукции, работ и услуг по ценам и тарифам, сформированным в соответствии с договором.

Выручка от реализации товаров в организациях оптовой торговли включает:

- выручку от реализации товаров оптом (оптовый товарооборот);
- выручку от реализации услуг по продаже товаров по договорам консигнации, комиссии (комиссионное вознаграждение);
- выручку от реализации товаров в розницу через собственные объекты розничной торговли.

Величина выручки от реализации товаров определяется по стоимости товаров в денежном выражении на момент ее признания по продажным ценам с НДС и другими налогами с реализации, а также стоимости полученных или подлежащих получению товаров при товарообменных операциях в сумме дебиторской задолженности на условиях отсрочки оплаты по коммерческому кредиту.

На величину выручки от реализации товаров влияют:

- скидки и наценки, предоставленные покупателям согласно договору;
- суммовые разницы, возникающие при расчетах за товары по договорам, в которых валюта платежа и валюта долга выражены в разных иностранных валютах или валютой платежа является белорусский рубль, а валютой долга — иностранная валюта или условная денежная единица, официальный курс которой изменился на дату реализации товаров по сравнению с датой предварительной оплаты.

Валовой доход от реализации товаров в оптовой торговле представляет собой разность между продажной и покупной стоимостью реализованных товаров за вычетом НДС. Он предназначен для покрытия налогов, издержек обращения и формирования прибыли от торговой деятельности.

2.2. Объекты, цели и задачи бухгалтерского учета товаров в оптовой торговле

Целью бухгалтерского учета товаров в оптовой торговле является контроль за сохранностью, рациональным и эффективным использованием товарных запасов, а также своевременное получение полной и достоверной информации о товарообороте, о состоянии расчетов с поставщиками и покупателями, необходимой для составления расчетов по налогам и сборам и для принятия обоснованных управленческих решений.

Перед бухгалтерским учетом товаров и тары в оптовой торговле стоят следующие *задачи*:

- контроль своевременности и правильности документального оформления, поступления и выбытия товаров и тары;
- контроль полноты оприходования и списания товаров и тары;
- контроль цен, соблюдения действующего порядка формирования цен и применения оптовых (торговых) надбавок и скидок на товары;
- контроль законности, целесообразности и эффективности совершения товарных операций;
- контроль своевременности представления отчетов материально ответственными лицами;
- контроль объема оптового товарооборота и полноты отражения выручки от реализации товаров в учете и отчетности;

- достоверность учета товаров и тары, товарооборота и выручки от реализации товаров;
- своевременное формирование в учете информации по показателям отчетности;
- контроль качества проводимых инвентаризаций товаров и тары и свое временности отражения в учете их результатов;
- правильное исчисление в учете валового дохода от реализации товаров
- своевременный и правильный расчет налогов и сборов от валового доход и финансового результата от реализации товаров.

Одной из основных задач бухгалтерского учета в этой сфере является такая организация учета товарных операций, которая позволила бы своевременно получать информацию о ход поступления товаров, о выполнении договорных обязательств поставщикам и получателями продукции, о состоянии товарных запасов, о ходе отгрузки и реализации ценностей и контроле их сохранности. Для этого необходимо руководствоваться следующими основными *принципами*:

- единство показателей бухгалтерского учета при реализации товаров организациям розничной торговли, общественного питания или другой оптово организации, при отгрузке товаров со складов (складской товарооборот) ил отгрузке товаров покупателям непосредственно поставщиком без завоза на оптовый склад;
- возможность получения оперативной учетной информации о хозяйственной деятельности организации (например, за день);
- учет товаров и тары в соответствии с разделением материальной ответственности по каждому лицу или бригаде согласно договору о материально ответственности, заключаемому с сотрудником или бригадой;
- учет товаров и тары в натурально-стоимостном выражении;
- учет товаров по сортам, количеству, ценам и стоимости (при этом материально-ответственное лицо отчитывается по каждому наименованию товара)
- единство оценки товаров при их оприходовании и списании в расход (если товары были оприходованы по продажным ценам, то и списываться они должны по этим же ценам).

2.3. Документальное оформление поступления товаров и тары в оптовой торговле

К основным документам, определяющим отношения поставщика и покупателя, относятся Положение о поставках товаров в Республике Беларусь, утвержденное постановлением Кабинета Министров Республики Беларусь от 08.07.1996 №444 (с изменениями от 11.10.2011 г. №1357) [12] и договор купли-продажи, поставки и мены.

Отгрузка товара со склада продавца (поставщика) сопровождается составлением товаросопроводительного документа. Поскольку товар идет самовывозом с применением автомобильного транспорта, в качестве основного товаросопроводительного документа необходимо рассматривать товарно-транспортную накладную. ТТН является одновременно приходным документом покупателя и расходным — поставщика. При осуществлении поставки товара почтой или нарочным (заполняется ТН), с участием автомобильного транспорта (заполняется ТТН),

Все первичные документы по сделке покупки (продажи) товаров можно сгруппировать по принципу исходящего документа с учетом их назначения и видов:

а) **документы, составляемые поставщиком** при отправке (выдаче) груза:

- товарные документы: товарная накладная, товарно-транспортная накладная, авианакладная, коносаменты, спецификации и др.;
- документы, удостоверяющие качество товаров: сертификат качества (соответствия), ветеринарное удостоверение и др.;
- платежные документы: платежное требование (требование-поручение), коммерческий счет;

б) **документы, составляемые покупателем** при получении груза:

- доверенность на получение товарно-материальных ценностей;
- платежное поручение;

в) **документы, составляемые по инициативе и (или) при участии третьих лиц** (сторон) сделки:

- железнодорожная накладная;
- грузовая таможенная декларация;
- декларация «Паспорт сделки»;
- статистическая декларация.

За качество и достоверность первичных документов ответственность несут их составители.

При предварительной оплате товаров до их отправки поставщик выписывает на имя покупателя счет-фактуру в двух экземплярах, в котором указывает наименование, количество, отпускную цену, ее обоснование, НДС и стоимость товаров. Срок действия счета-фактуры — 10 дней. Первый экземпляр счета-фактуры вручают покупателю. На основании этого экземпляра он выписывает платежное поручение в трех экземплярах и сдает в обслуживающее отделение банка для оплаты.

При предварительной оплате товаров до их отправки поставщик выписывает на имя покупателя счет-фактуру в двух экземплярах, в котором указывает наименование, количество, отпускную цену, ее обоснование, НДС и стоимость товаров. Срок действия счета-фактуры — 10 дней. Первый экземпляр счета-фактуры вручают покупателю. На основании этого экземпляра он выписывает платежное поручение в трех экземплярах и сдает в обслуживающее отделение банка для оплаты.

Таким образом, на всем пути движения товаров от поставщика до покупателя независимо от способов доставки и видов используемого транспорта установлена и четко разграничена полная материальная ответственность конкретных субъектов хозяйствования и материально ответственных лиц. Обеспечению сохранности товаров и тары способствует своевременное и качественное оформление первичных документов поступления товаров от поставщиков на оптовые склады торговой организации.

Выявленную при приемке недостачу товаров в пределах норм естественной убыли списывает на издержки обращения получатель, а потери товаров сверх установленных норм возмещает виновная сторона — поставщик, транспортная организация или экспедитор получателя.

На сумму причиненного ущерба организация оптовой торговли предъявляет претензию перевозчику на основании коммерческого акта, а поставщику — на основании акта об установленном расхождении в количестве и качестве товарно-материальных ценностей. Поставщику претензия предъявляется только по предварительно оплаченным товарам.

2.4. Документальное оформление операций по отгрузке товаров со складов и транзитом

Организации оптовой торговли реализуют товары организациям розничной торговли, общественного питания, детским, лечебно-оздоровительным, сельскохозяйственным организациям, индивидуальным

предпринимателям и другим хозяйствующим субъектам. Отпуск товаров покупателям производится оптовыми организациями на основании заключенных с ними договоров по предварительно представленным заказам и заявкам.

При оптовой торговле существуют две основные формы оптовой реализации товаров:

- реализация товаров со склада оптовой организации (складской оборот);
- реализация товаров транзитом (транзитный оборот).

Наличие различных видов реализации товаров влечет за собой различное документальное оформление хозяйственных операций по их отгрузке. Кроме того, это оформление зависит и от места отправки товаров. Отпуск товаров со складов поставщиков может производиться:

- непосредственно представителю покупателя;
- отправлением товара по железной дороге, воздушным или водным путем;
- автомобильным транспортом.

Отгрузка товаров со складов поставщиков производится в основном автомобильным транспортом непосредственно до потребителя либо до станции железной дороги, аэропорта либо водной пристани при помощи централизованного завоза (вывоза) грузов или через представителя покупателя (автотранспортом покупателя).

Так как транспортировка товаров со складов оптовых организаций выполняется автомобильным транспортом, то основным документом на отгрузку товаров является товарно-транспортная накладная (ТТН). Бланки ТТН являются бланками строгой отчетности, находятся в подотчете материально ответственных лиц и выдаются им под расписку, чтобы предупредить возможность отпуска неоприходованных товаров.

При отпуске товаров непосредственно со склада представителю покупателя выписывается *распоряжение*, в котором указывается наименование и количество товара, подлежащего отпуску. Распоряжение чаще всего служит основанием для выписки ТТН, в которых работники склада проставляют количество наименований, номер товара, свободную отпускную цену без НДС, ставку и сумму НДС. Для определения массы товаров выписывается *расходная спецификация* или *расходный отвес-спецификация*.

Если расчеты с покупателями осуществляются по предоплате, то выписывается *счет-фактура*, на основании которого производится оплата

за товары. Затем покупатель предъявляет в бухгалтерию оптовой организации *копию платежного поручения*, на основании которого выписывается *ТТН*, и бухгалтер проставляет на ней свою подпись, указывает номер и дату платежного поручения. Это позволяет дополнительно контролировать расчеты с покупателями. Затем *ТТН* передают на подпись руководителю оптовой организации (или лицу, им уполномоченному), а при последующей оплате — главному бухгалтеру. Далее *ТТН* направляются материально ответственному лицу (заведующему складом, кладовщику), который отпускает товар и тару. Перед этим представитель покупателя предъявляет *доверенность и паспорт*, подтверждая приемку товара своей подписью в *ТТН*.

ТТН выписывается в четырех экземплярах. После оформления и отпуска товаров и тары со склада один экземпляр *ТТН* вместе с товарным отчетом (реестром) передается в бухгалтерию, второй — остается в торговом отделе, третий — вручается представителю покупателя, четвертый — прилагается к платежному требованию (при последующей оплате). В платежных требованиях (при последующей оплате) указываются только номера *ТТН* и их сумма.

Отправка товаров железнодорожным (водным, воздушным) транспортом оформляется железнодорожной (водной, авиа) накладной, которая сопровождает груз на всем пути его следования. В пункте назначения накладную вручают грузополучателю для оформления приема груза. Кроме того, на товар, принятый к отправке, станция железной дороги (пристани, аэропорта) выдает ***квитанцию о приеме груза***, которую вместе с *ТТН*, спецификациями, упаковочными ярлыками и платежным требованием направляют покупателю. При этом в *ТТН* или платежном требовании проставляются номера железнодорожной (водной, авиа) квитанции, дата отгрузки, число мест, масса грузов, наименования станций отправления и назначения.

Транзитные операции используются торговыми организациями при поставке товаров большими партиями либо в случаях, когда складские мощности организации ограничены. При транзитной реализации поставка товаров производится непосредственно со склада организации-изготовителя на склад организации-потребителя, минуя склады оптовых организаций.

При реализации транзитом оптовая организация может принимать и не принимать участие в расчетах. При реализации товаров транзитом с участием оптовой организации в расчетах организация торговли сама

рассчитывается с поставщиком и получает средства от покупателя. Если оптовая организация не принимает участия в расчетах, она *только организует доставку* конечным покупателям, а расчеты за товар производятся между поставщиком и непосредственным получателем товара.

При реализации товаров *транзитом с участием оптовой организации* в расчетах на отгруженные покупателям товары и тару поставщик направляет оптовой организации *товарные и платежные документы* через обслуживающее отделение банка, по почте или нарочным. Организация оптовой торговли:

- контролирует выполнение договора поставки товаров;
- проверяет правильность отпускных цен, расчет суммы к оплате;
- производит оплату счета поставщика.

Одновременно бухгалтерия оптовой организации на основании товарных документов поставщика *выписывает ТТН (ТН)* на имя покупателя с включением оптовой транзитной надбавки в размере, согласованном в договоре и выставляет покупателю *платежное требование* (требование-поручение).

При транзитной реализации товаров *без участия оптовой организации* в расчетах поставщик отгружает товары и ведет расчеты непосредственно с покупателем, одновременно высылая копии счетов оптовой организации для контроля за выполнением договоров по транзитным отгрузкам. Согласно договору оптовая организация как посредник получает транзитную оптовую надбавку в установленном размере. Периодически бухгалтер составляет расчет транзитной оптовой надбавки от совершенного транзитного оборота. В сроки, установленные договором (один раз в месяц, подекадно), копии расчетов транзитной оптовой надбавки высылают покупателям, которые платежным поручением перечисляют ее на счет оптовой организации. Организация оптовой торговли на основании расчета транзитной оптовой надбавки может также выставить на имя покупателя *платежное требование-поручение*.

2.5. Бухгалтерский учет движения товаров и тары в оптовой торговле

При условии применения предприятиями оптовой торговли метода учета товаров на счете 41 «Товары» по продажным (отпускным) ценам для учета оптовой наценки и НДС, включенных в отпускные (продажные) цены, должен применяться счет 42 «Торговая наценка». Порядок учета в таких случаях идентичен учету товарных операций в розничной торговле. Однако определение суммы НДС, приходящейся на реализованные товары, осуществляется по каждой товарной позиции.

При условии применения метода учета товаров по покупным ценам счет 42 «Торговая наценка» не применяется.

Порядок отражения операций по отпуску товаров осуществляется по методу начисления (отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов).

По методу определения выручки от реализации по мере начисления (отгрузки товаров и предъявления покупателю расчетных документов), на сумму отгруженных товаров по ценам их реализации производится запись по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетом 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». При этом покупная стоимость отгруженных товаров списывается со счета 41 в дебет счета 90.

Определение стоимости реализованных товаров в покупных ценах осуществляется по каждой товарной позиции отпущенных товаров.

Корреспонденции счетов по учету поступления и реализации товаров и тары в оптовой торговле

Таблица 2.6

№ п/п	Содержание бухгалтерской записи	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
	1. Учет товаров ведется по покупным ценам		
1	Оприходованы фактически поступившие от поставщиков товары: -по отпускным ценам производителя либо коммерческого посредника;	41/1	60

	-по единым отпускным ценам организаций-изготовителей;		
2	Оприходована фактически поступившая от поставщиков тара, в т.ч. многооборотная	41/3	60
3	Оприходована залоговая и прочая невозвратная тара, включенная в цену товара	41/1	60
4	Включены в состав издержек транспортные расходы по доставке товаров и тары по согласованным тарифам на транспортное обслуживание без НДС	44	60
5	Отражена сумма НДС, указанная в счете поставщика: -по товарам; -по таре, приобретенной вместе с товаром и не подлежащей возврату; -по транспортным расходам	18 18 18	60 60 60
Реализация товаров и тары организациями оптовой торговли (по методу начисления)			
6	Покупателям предъявлены расчетные документы за отгруженные товары по отпускным ценам с НДС	62	90/1
7	Отражены доходы от реализации покупателям невозвратной тары по учетным (приемным) ценам с НДС	62	90/7
8	Отгружены покупателям товары, учтенные по отпускным ценам производителя либо коммерческого посредника (единым отпускным ценам организаций-изготовителей, фиксированным розничным ценам) без НДС	90/4	41/1
9	Списана по учетным ценам многооборотная тара, отпущенная вместе с товаром	62	41/3
10	Списана стоимость залоговой и прочей невозвратной тары, включенной в цену товаров	90/10	41/1
11	Списана многооборотная тара , реализованная покупателям по учетным ценам с НДС	90/10	41/3
12	Начислен налог на добавленную стоимость по реализованным покупателям товарам	90/2	68

13	Начислен НДС по реализованной многооборотная невозвратной (сданной) таре	90/8	68
14	Списаны издержки обращения, относящиеся к реализованным товарам	90/5, 90/6	44
	Отражен финансовый результат от реализации товаров:		
15	прибыль	90/11	99
16	убыток	99	90/11
	Отражен финансовый результат от реализации невозвратной тары:		
17	прибыль	90/11	99
18	убыток	99	90/11
2. Учет товаров ведется по продажным ценам			
19	Оприходованы фактически поступившие от поставщиков товары: -по отпускным ценам производителя либо коммерческого посредника; -по единым отпускным ценам организаций-изготовителей;	41/1	60
20	Оприходована фактически поступившая от поставщиков тара, в т.ч. многооборотная	41/3	60
21	Оприходована залоговая и прочая невозвратная тара, включенная в цену товара	41/1	60
22	Включены в состав издержек транспортные расходы по доставке товаров и тары по согласованным тарифам на транспортное обслуживание без НДС	44	60
23	Отражена сумма НДС, указанная в счете поставщика: -по товарам;	18 18	60 60

	-по таре, приобретенной вместе с товаром и не подлежащей возврату; -по транспортным расходам	18	60
24	Учтена оптовая наценка, взимаемая с покупателей	41/1	42/1
25	Учтен НДС в цене товаров	41/1	42/2
Реализация товаров и тары организациями оптовой торговли (по методу начисления)			
26	Покупателям предъявлены расчетные документы за отгруженные товары по отпускным ценам с НДС	62	90/1
27	Отражены доходы от реализации покупателям невозвратной тары по учетным (приемным) ценам с НДС	62	90/7
28	Отгружены покупателям товары, учтенные по продажным ценам с НДС	90/4	41/1
29	Списана по учетным ценам многооборотная тара, отпущенная вместе с товаром	62	41/3
30	Списана стоимость залоговой и прочей невозвратной тары, включенной в цену товаров	90/10	41/1
31	Списана многооборотная тара , реализованная покупателям по учетным ценам с НДС	90/10	41/3
32	Списаны по расчету реализованные оптовые надбавки, торговые скидки и разницы в ценах, относящиеся к отгруженным товарам (сторнировочная запись)	90/4	42/1
33	Списан по расчету НДС, относящийся к отгруженным товарам (сторнировочная запись)	90/4	42/2
34	Начислен НДС по отгруженным покупателям и оплаченным товарам	90/2	68
35	Начислен НДС по реализованной (сданной) таре	90/8	68
36	Списаны издержки обращения, относящиеся к реализованным товарам	90/5, 90/6	44
37	Отражен финансовый результат от реализации		

	товаров:		
38	прибыль	90/11	99
39	убыток	99	90/11
	Отражен финансовый результат от реализации невозвратной тары:		
40	прибыль	90/11	99
41	убыток	99	90/11

Контрольные вопросы.

1. Дайте определение оптовой торговли.
2. Назовите основные функции оптовой торговли.
3. Дайте определение оптового товарооборота.
4. Назовите основные классификационные признаки оптового товарооборота.
5. Что составляет валовой оптовый товарооборот.
6. Дайте характеристику транзитного оптового товарооборота.
7. Какие показатели не включают в оптовый товарооборот.
8. Как определяется прибыль от реализации товаров в торговой организации?
9. Что включается в выручку от реализации товаров в организациях оптовой торговли?
10. Дайте определение валового дохода.
11. Назовите задачи и принципы бухгалтерского учета товаров в оптовой торговле
12. Как можно сгруппировать все первичные документы по сделке покупки (продажи) товаров.
13. Как списывается выявленная при приемке недостача товаров в пределах норм естественной убыли, потери товаров сверх установленных норм и какие документы при этом составляются?
14. Назовите документы по отгрузке товаров со склада оптовой базы.
15. Назовите документы по отгрузке товаров транзитом.

16. Составьте корреспонденции счетов по учету движения товаров в оптовой торговле.

ТЕМА 3. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ

- 3.1. Организация розничной торговли. Розничный товароборот
- 3.2. Цели, задачи и основные принципы учета товаров и тары в розничной торговле
- 3.3. Документальное оформление и бухгалтерский учет операций по поступлению товаров и тары в розничной торговле
- 3.4. Документальное оформление операций продажи товаров за наличный расчет
- 3.5. Бухгалтерский учет реализации товаров в розничной торговле
- 3.6. Порядок составления расчета реализованной торговой наценки в розничной торговле
- 3.7. Продажа товаров из розничной торговой сети юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям
- 3.8. Учет товаров, принятых на комиссию
- 3.9. Учет продажи товаров в кредит

3.1. Организация розничной торговли. Розничный товароборот.

Организация бухгалтерского учета в розничной торговле осуществляется на основании Приказа Министерства торговли Республики Беларусь от 9 апреля 2007г. №74 [1], который утвердил Методические

рекомендации по документальному оформлению и учету товарных операций в розничной торговле и общественном питании.

В процессе товародвижения от изготовителя к потребителю конечным звеном является розничная торговля. При розничной торговле материальные ресурсы становятся собственностью потребителя. Розничная торговля включает продажу товаров населению для личного потребления, организациям, предприятиям учреждениям для коллективного потребления или хозяйственных нужд. Товары продаются в основном через организации розничной торговли и общественного питания. Продажа потребительских товаров осуществляется со складов предприятий-изготовителей, посреднических организаций, фирменных магазинов, заготовительных пунктов и т. д.

Розничная торговля выполняет следующие *функции*:

- исследование конъюнктуры, сложившейся на товарном рынке;
- определение спроса и предложения на конкретные виды товаров;
- осуществление поиска товаров, необходимых для розничной торговли;
- проведение отбора товаров, их сортировка при составлении требуемого ассортимента;
- осуществление оплаты товаров, принятых от поставщика; проведение операций по приемке, хранению, маркировке товаров, установление на них цены;

Основные виды розничной торговли

1. Стационарная торговая сеть является наиболее распространенной, включает в себя как крупные современные технически оборудованные магазины, так и ларьки, палатки, торговые автоматы.

Существует много видов магазинов, среди них:

- традиционное обслуживание через прилавок;
- магазины самообслуживания, в которых покупатель имеет свободный доступ к товарам. В результате сокращается время торговой операции и увеличивается пропускная способность магазина с последующим увеличением объема реализации. Оплата за отобранные товары проводится в узлах расчета, обслуживаемых контролерами-кассирами;
- магазины типа «магазин-склад», в которых товар не выкладывается на витрины, полки, что значительно снижает расходы по

погрузке, разгрузке, укладке, поэтому продажа осуществляется по более низким ценам;

- магазины, торгующие по каталогам. Каталоги могут быть выданы потенциальным покупателям, посетившим данный магазин, или разосланы им по почте. Покупатель, изучив каталог и отобрав товар, направляет заказ с указанием своих реквизитов в магазин почтой. Магазин принимает решение об отгрузке товара покупателю. При наличии в магазине демонстрационного зала покупатель может сделать заочный заказ по каталогу либо посетить магазин и лично выбрать необходимый ему товар. При торговле по предварительным заказам оплата может быть различной: при получении товара, в форме предоплаты или путем почтового перевода. Выполнение заказа часто сопровождается доставкой товара непосредственно по адресу покупателя;

- продажа через торговые автоматы. Торговые автоматы удобны тем, что могут работать круглосуточно без торгового персонала. Их устанавливают внутри магазина или вне его (на улицах, вокзалах, в кафе и т. д.). Предметом торговли обычно бывает определенный круг товаров повседневного спроса (напитки, бутерброды, сигареты, канцелярские принадлежности, открытки и др.).

2. ***Передвижная торговая сеть*** способствует приближению к покупателям и их оперативному обслуживанию.

В рамках передвижной торговой сети выделяют следующие виды торговли:

- разносная с применением лотков и других несложных устройств;
- развозная с использованием автомобилей, вагонолавок;
- прямая продажа на дому.

Независимо от вида организации розничной торговли должны иметь специальное разрешение (лицензию) на розничную торговлю (включая алкогольные напитки и табачные изделия), которое получают в районных и городских исполкомах в установленном порядке.

Основными показателями, характеризующими работу организаций розничной торговли, являются *розничный товароборот и прибыль*. В бухгалтерском учете и отчетности также отражают и контролируют и такие связанные с ними показатели, как *выручка от реализации товаров, валовой доход, издержки обращения и рентабельность*.

Розничным товарооборотом является продажа продовольственных и непродовольственных товаров населению через специально организованную торговую сеть, рынки, а также непосредственно в организациях. В розничный товарооборот включается продажа товаров населению через все каналы их реализации независимо от того, является ли для хозяйствующих субъектов торговая деятельность основной или нет.

Розничный товарооборот подразделяют на товарооборот розничной торговли и общественного питания.

В розничный товарооборот торговли включают:

1) продажу товаров населению при любых формах и способах расчетов за товары:

- за наличный расчет;
- по безналичному расчету: по банковским пластиковым карточкам, чекам, электронным картам, по перечислениям денежных средств со счетов вкладчиков и по кредитам банков, что также учитывается как продажа за наличный расчет; в кредит с рассрочкой платежа; по почте и по образцам с использованием электронных средств связи; и в других случаях;

2) стоимость упаковки, не входящей в цену товаров, и стоимость порожней тары, проданных населению.

В розничный товарооборот торговли не входит:

- продажа по безналичному расчету продовольственных и непродовольственных товаров юридическим лицам, их обособленным подразделениям, индивидуальным предпринимателям, включая продажу продовольственных товаров организациям социального назначения;
- выдача товаров рабочим и служащим своей организации в счет заработной платы и в погашение заработной платы;
- стоимость порожней стеклопосуды или товаров, возвращенных покупателями или принятых в обмен на товар;
- отпуск товаров по товарообменным операциям или в порядке взаимозачетов между организациями, а также между организациями и населением при закупках у населения сельскохозяйственных продуктов;
- выдача товаров, включая новогодние подарки, работникам за счет прибыли или средств профсоюзной организации.

Учет розничного товарооборота ведут в ценах фактической реализации товаров - *по моменту их отпуска покупателям в отчетном периоде* (месяц, квартал, год) независимо от времени уплаты ими денег и зачисления торговой выручки на текущий счет организации в банке. В

розничный товарооборот в момент отпуска покупателям включают полную стоимость по розничным ценам товаров, реализованных в кредит, по почте, по образцам, а также печатных изданий, реализованных по подписке.

Выручка от реализации товаров в розничной торговле не всегда совпадает с объемом розничного товарооборота и превышает его, как правило, на сумму продаж товаров субъектам предпринимательской деятельности.

3.2. Цели, задачи и основные принципы учета товаров и тары в розничной торговле

Для правильного руководства деятельностью организации розничной торговли необходимо располагать полной, точной, объективной, своевременной и достаточно детальной экономической информацией. Это достигается ведением бухгалтерского учета в организации. Основным объектом бухгалтерского учета в розничной торговле являются товары, поэтому бухгалтерская служба организации розничной торговли обязана обеспечить полный учет поступающих товаров и своевременное отражение в учете операций, связанных с их выбытием. Главными *целями* бухгалтерского учета в розничной торговле являются:

- контроль за сохранностью товаров;
- своевременное предоставление руководству организации информации о фактическом валовом доходе, о состоянии товарных запасов и эффективности их использования.

Для достижения этих целей необходимо своевременно решать следующие бухгалтерские *задачи*:

- обеспечение совместно с другими службами организации розничной торговли материальной ответственности за товары;
- проверка правильности документального оформления, законности и целесообразности товарных операций, своевременное и правильное отражение их в учете;
- проверка полноты и своевременности оприходования товаров, правильности и своевременности списания реализованных и отпущенных товаров;
- обеспечение контроля за соблюдением нормативов товарных запасов, выявление неходовых, залежалых и недоброкачественных товаров;

- установление контроля за проведением инвентаризации, своевременное и правильное выявление ее результатов;
- обеспечение контроля за правильной организацией и формированием цен и соблюдением условий франкировки;
- своевременное и правильное определение валового дохода.

В основе решения перечисленных задач лежат следующие основные *принципы* учета товаров:

- единство показателей бухгалтерского учета при реализации товаров организаций розничной торговли;
- возможность получения оперативной учетной информации о хозяйственной деятельности организации (например, за день);
- организация учета в соответствии с разделением материальной ответственности по каждому лицу или бригаде согласно договору о материальной ответственности.

Организация выбирает такую схему учета товаров, которая лучше подходит для ее работы. Например, в организации розничной торговли применяется такая *стоимостная схема* учета товаров:

- фиксируется общий объем товарной массы;
- соблюдается единство оценки товаров при их оприходовании и списании в расход (если товары были оприходованы по продажным ценам, то списываться они должны по этим же ценам);
- проводится периодическая проверка — инвентаризация фактических остатков товаров и сравнение их с данными бухгалтерского учета для проверки обеспечения сохранности ценностей;
- ведется контроль за деятельностью материально ответственных лиц путем встречной сверки (например, все списания со складов организации должны совпадать с движением этих ценностей в бухгалтерии).

Оценка товарных запасов на складах предприятий розничной торговли производится *по ценам приобретения либо розничным ценам*.

В розничной торговой сети учет движения товаров осуществляется *по розничным ценам*.

Ценой приобретения (покупной ценой) товара для предприятия розничной торговли является:

- при поступлении товаров от предприятий-изготовителей покупными ценами являются свободные отпускные цены;

- при поступлении товаров с оптовых складов государственной торговли покупными ценами являются свободные отпускные цены плюс оптовая надбавка;

- при поступлении товаров от магазинов своей системы в порядке внутренней переброски покупными ценами являются свободные розничные цены.

Ценой приобретения товара, реализуемого по фиксированным (регулируемым) розничным ценам, является фиксированная (регулируемая) розничная цена минус предоставленная поставщиком торговая скидка.

Продажной ценой товара в розничной торговле является стоимость его по ценам приобретения плюс торговая надбавка плюс налог на добавленную стоимость.

Момент реализации в розничной торговле устанавливается учетной политикой организации.

Учет движения товаров ведется:

- на складах предприятий розничной торговли в количественно-стоимостном измерении;

- в розничной торговой сети (магазинах, киосках и т.п.) - в стоимостном.

Количественно-стоимостный учет движения товаров в розничной торговле ведется, в порядке исключения;

- при торговле ювелирными изделиями, антикварными вещами и произведениями искусства, бытовым серебром, продаваемым на вес;

- при продаже товаров, принятых на комиссию.

Количественно-стоимостный учет движения товаров в розничной торговле может быть введен при использовании субъектом хозяйствования системного кассового терминала.

3.3. Документальное оформление и учет операций по поступлению товаров и тары в розничной торговле

В организации розничной торговли товары поступают главным образом от поставщиков и оформляются товаросопроводительными документами, предусмотренными условиями поставки товаров и правилами перевозки грузов (накладной, товарно-транспортной накладной, железнодорожной накладной, коносаментом или счетом-фактурой).

В товарных документах все поставщики указывают отпускные цены без НДС, ставку и сумму НДС, стоимость товаров по отпускным ценам с

НДС. По дебету счета 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» отражают и контролируют стоимость фактически поступивших и оприходованных материально ответственным лицом товаров по розничным ценам с НДС. Стоимость товаров по отпускным ценам поставщика, начисленные торговые надбавки (скидки), НДС как элементы розничной цены показываются в товарных, товарно-транспортных накладных на поступление товаров и в учете отражаются отдельными корреспонденциями счетов.

Оптовая надбавка как элемент розничной цены имеет место только по товарам, поступившим от поставщиков-посредников. Она включается в покупную стоимость товаров. Остальные элементы розничной цены учитываются на соответствующих одноименных субсчетах пассивного регулирующего счета 42 «Торговая наценка».

При оприходовании товаров с фиксированными розничными ценами НДС выделяют по расчетной ставке 16,67 % из стоимости товаров по фиксированным розничным ценам, торговой скидки и стоимости товаров по отпускным ценам поставщика. Торговую скидку без НДС можно рассчитывать со стоимости товаров по фиксированным розничным ценам за вычетом НДС, выделенного с этой стоимости товаров.

Структурные подразделения, филиалы организаций розничной торговли, выделенные на самостоятельный баланс, но не имеющие своих счетов в банке, расчеты за полученные товары от вышестоящего торгового звена (собственника) ведут на счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 2 «Расчеты по текущим операциям». При внутреннем перемещении товаров и тары отражают списание их стоимости у одного материально ответственного лица и приход у другого.

Поступившие в розничную торговлю товары отражаются на счете 41/2 "Товары в розничной торговле" по свободным розничным или фиксированным ценам.

Так как свободные розничные цены отличаются от покупных на сумму торговой надбавки, то возникает необходимость учета разницы между ними. Эта разница списывается на счете 42/1 "Торговая наценка".

Отражение момента реализации товаров производится при поступлении денежных средств в *главную кассу* магазина, а в случае ее отсутствия – при сдаче выручки в банк. Синтетический учет реализации, как за наличные деньги, так и за расчетные чеки и безналичный расчет, ведется на счете 90 " Доходы и расходы по текущей деятельности ". Он

предназначен для контроля за розничным товарооборотом и выявления валового дохода от реализации.

Записи по дебету счета 90/4 производятся на основании товарных отчетов на списание проданных товаров, по кредиту 90/1 – на основании кассовых отчетов главной кассы.

Корреспонденции счетов по учету поступления товаров в розничной торговле

Таблица 2.7

№ п/п	Содержание бухгалтерской записи	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Оприходование товаров, поступивших от поставщиков оптового звена по свободным отпускным ценам с применением оптовой надбавки:		
	на сумму поступивших товаров по свободным отпускным ценам поставщика (ценам приобретения)	41-2	60-1
	на сумму НДС поставщика	18	60-1
	на сумму торговой надбавки	41-2	42-1
	на сумму НДС, включенную в сформированную розничную цену товара	41-2	42-2
2	Оприходование товаров, поступивших от поставщиков по регулируемым розничным ценам:		
	на сумму товаров по регулируемым розничным ценам, указанным поставщиком (без учета НДС)	41-2	60-1
	на сумму НДС поставщика (сумма налога указывается поставщиком за вычетом скидки)	18	60-1

на сумму торговой скидки, предоставленной поставщиком с регулируемой розничной цены	60-1	42-1
на сумму НДС, включенную в розничную цену товара	41-2	42-2
на сумму НДС, выделенную из суммы торговой скидки (методом «красное сторно»)	42-2	42-1

3.4. Документальное оформление операций продажи товаров за наличный расчет

Согласно Постановления Национального банка Республики Беларусь от 06.07.2011 № 924/16 «Об использовании кассового оборудования, платежных терминалов, автоматических электронных аппаратов, торговых автоматов и о приеме наличных денежных средств, банковских пластиковых карточек в качестве средства осуществления расчетов на территории Республики Беларусь при продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг, осуществлении деятельности в сфере игорного бизнеса, лотерейной деятельности, проведении электронных интерактивных игр» [13] юридические лица и индивидуальные предприниматели при продаже товаров, принимают наличные денежные средства и (или) банковские пластиковые карточки в качестве средства осуществления расчетов на территории Республики Беларусь с применением кассового оборудования, модели (модификации) которого включены в Государственный реестр, и (или) платежных терминалов, автоматических электронных аппаратов, торговых автоматов.

Кассовое оборудование применяется юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями после его регистрации в налоговом органе в порядке, определенном Министерством по налогам и сборам.

Кассовые суммирующие аппараты, зарегистрированные в налоговом органе, используются в течение **6 лет** с даты первой регистрации кассовых суммирующих аппаратов в налоговом органе и в период нахождения их моделей (модификаций) в Государственном реестре.

Юридические лица и индивидуальные предприниматели, осуществляющие продажу товаров в торговом объекте с торговой площадью от 650 кв. метров и более, включающей площадь,

предназначенную для обслуживания покупателей, занятую оборудованием для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей, обязаны применять кассовое оборудование, обеспечивающее дифференцированный учет данных о товарах.

Юридические лица и индивидуальные предприниматели, осуществляющие продажу товаров на объектах, подлежащих оснащению платежными терминалами для регистрации операций, производимых с использованием банковских пластиковых карточек, при получении выручки по каждому торговому или иному объекту от продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг за предыдущий календарный год в размере **более 15 000 базовых величин**, обязаны установить в этом торговом или ином объекте платежные терминалы. При этом количество устанавливаемых платежных терминалов должно составлять в процентном отношении к количеству используемых единиц кассового оборудования указанных объектов в течение первого календарного года не менее **50 процентов**, в течение второго календарного года – **100 процентов**.

Кассовое оборудование подлежит техническому обслуживанию и ремонту в центрах технического обслуживания.

Техническое обслуживание и ремонт кассового оборудования (за исключением специальных компьютерных систем) осуществляются центром технического обслуживания, с которым заключен соответствующий договор. Данные договоры заключаются до регистрации кассового оборудования в налоговом органе.

На каждую единицу кассового оборудования ведется книга кассира наличие которой должно быть обеспечено в месте установки кассового оборудования.

Книга кассира предназначена для ежедневной контрольной записи показаний денежных оборотов, регистрируемых кассовым оборудованием, и должна быть прошнурована, пронумерована и скреплена подписями руководителя юридического лица и лица, осуществляющего руководство бухгалтерским учетом, а также печатью юридического лица либо подписью индивидуального предпринимателя.

Записи в книге кассира осуществляются:

- ежедневно в хронологическом порядке перьевой или шариковой ручкой, без помарок;

- на основании показаний кассового оборудования и подтверждающих документов.

В начале рабочего дня (смены) производится запись даты, показаний нарастающего оборота кассового оборудования на начало рабочего дня (смены) и суммы наличных денежных средств, полученных кассиром перед началом работы для расходных операций. По окончании рабочего дня (смены) заполняются остальные реквизиты, предусмотренные в форме книги кассира.

Внесение в книгу кассира исправлений осуществляется путем зачеркивания ошибочных записей и надписи правильных, которые заверяются подписями лица, уполномоченного юридическим лицом и (или) индивидуальным предпринимателем.

Допускается ведение книги кассира с помощью программно-технических средств при условии обеспечения заполнения всех реквизитов, предусмотренных в форме книги кассира. По окончании календарного года (или по мере необходимости) общее количество листов за год заверяется подписями руководителя юридического лица и лица, осуществляющего руководство бухгалтерским учетом, а также печатью юридического лица либо подписью индивидуального предпринимателя.

Кассир обязан проводить суммы принятых наличных денежных средств и (или) денежных средств при продаже товаров с использованием банковских пластиковых карточек через кассовое оборудование. В подтверждение принятия указанных сумм он обязан выдать покупателю платежный документ, подтверждающий оплату товара, а также поместить полученные от покупателя наличные денежные средства в ящик для денег кассового оборудования.

По окончании рабочего дня (смены) кассир обязан вывести в соответствии с эксплуатационной документацией на кассовое оборудование:

- контрольную ленту – для кассового оборудования с электронным журналом, когда контрольная лента формируется в едином рабочем цикле с чековой лентой при регистрации кассовой операции, но оформляется отдельно;

- суточный (сменный) отчет (Z-отчет).

В случае ошибок, допущенных кассиром при вводе суммы денежных средств в сформированном платежном документе, использование (погашение) в течение рабочего дня (смены) этого платежного документа запрещается. В конце рабочего дня (смены) составляется реестр ошибочно

сформированных платежных документов кассового оборудования к которому прилагаются ошибочно сформированные платежные документы.

Контрольные ленты, суточные (сменные) отчеты (Z-отчеты) хранятся в течение *12 месяцев* со дня их формирования.

Юридические лица и индивидуальные предприниматели вправе принимать наличные денежные средства при продаже товаров, выполнении работ или оказании *услуг без применения кассовых суммирующих аппаратов и специальных компьютерных систем в случаях:*

- осуществления розничной торговли на рынках на торговых местах, ярмарках и выставках товаров, а также розничной торговли с использованием торговых автоматов, электронной торговли;
- осуществления разносной и развозной торговли товарами;
- осуществления продажи в розлив безалкогольных напитков, пива, кваса, растительного масла (за исключением их продажи в торговых объектах (магазинах, павильонах с торговым залом) и объектах общественного питания), а также живой рыбы из цистерн и вразвал овощей, фруктов и бахчевых культур;
- осуществления торговли с доставкой товаров на дом;

3.5. Бухгалтерский учет реализации товаров в розничной торговле

Синтетический учет реализации товаров как за наличные деньги и расчетные чеки, так и по безналичному расчету ведется при всех методах продажи товаров на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Этот счет по назначению и структуре, как и в оптовой торговле, является операционно-результатным. Он предназначен для контроля за объемом розничного товарооборота; выявления валовых доходов от реализации, т. е. суммы реализованных торговых надбавок, НДС.

По дебету этого счета отражается покупная стоимость реализованных товаров, а по кредиту — продажная стоимость этих же товаров. Однако такую структуру счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» принимает только в конце месяца. В течение месяца на нем по дебету и кредиту отражается реализация товаров по продажным ценам. Это связано с тем, что записи по кредиту делаются на основании кассовых

отчетов главной кассы на оприходование в кассе торговой выручки (продажная стоимость товара), а по дебету — на основании товарных отчетов на списание проданных товаров (по продажным ценам) исходя из принципа единства оценки товаров.

Для того чтобы получить покупную стоимость реализованных товаров в конце месяца, в розничной торговле производится расчет реализованных торговых надбавок, и НДС. Сумма исчисленных налогов реализованной торговой надбавки вычитается из дебета счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» методом «красное сторно». После этой записи по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» указывается покупная стоимость реализованных товаров. В конце месяца после списания в дебет этого счета издержек обращения на реализованные товары определяется сумма прибыли от реализации (нетто) и счет закрывается счетом 99 «Прибыли и убытки». Все другие хозяйственные операции (начисление налогов) на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» записываются так же, как и в оптовой торговле.

Для отражения реализации товаров в розничной торговле необходимо применять и другие счета. Так, выручка, сданная в отделение банка до ее зачисления на счета 51 «Расчетный счет», учитывается на активном счете 57 «Денежные средства в пути». Это связано с тем, что выручка часто сдается вечером, когда бухгалтерия банка уже не работает. Поэтому вечерняя выручка может быть зачислена только на следующий день. Вместе с тем многие торговые организации субсчет счета 57 «Инкассированные денежные средства» применяют только в последние дни месяца. Поэтому бухгалтер проверяет по выпискам банка всю выручку, зачисленную в следующем за отчетным месяце, и только после этого напротив каждой не зачисленной на расчетный счет в текущем месяце суммы выручки в кассовом отчете главной кассы проставляет счет 57/1 «Инкассированные денежные средства». Сумма выручки, сданная в банк в течение месяца, корреспондирует со счетом 51 «Расчетный счет». Такой метод учета позволяет в конце каждого месяца провести тщательный контроль за поступлением выручки на расчетный счет.

Реализация товаров отражается в учете как по товарным, так и по кассовым отчетам главной кассы, а также по книге кассира-операциониста в части недостачи или излишков выручки.

В розничной торговле при отражении розничного товарооборота имеются отдельные особенности, которые рассмотрены в таблице корреспонденции счетов бухгалтерского учета по реализации товаров в розничной торговле.

Корреспонденции счетов по учету реализации товаров в розничной торговле

Таблица 2.8

№ п/п	Содержание бухгалтерской записи	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Отражение реализации товаров		
	а) за наличный расчет	50-1	90-1
	б) расчетными чеками, чековой книжкой, банковскими пластиковыми карточками	50-3; 57-4	90-1
	в) отражение реализации при безналичных расчетах		
	Отражение суммы отпущенных (реализованных) товаров	62-1	90-1
	Списание суммы реализованных товаров	90-4	41-2
2	Списание суммы НДС, приходящейся на реализованные товары (методом «красное сторно»)	90-4	42-2
3	Списание суммы торговой надбавки (скидки), приходящейся на реализованные товары (методом «красное сторно»)	90-4	42-1
4	Отражение задолженности перед бюджетом по налогу на добавленную стоимость	90-2	68-2
5	Прибыль	90/11	99
6	Убыток	99	90//1

3.6. Порядок составления расчета реализованной торговой наценки в розничной торговле

Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета предусмотрено распределение сумм торговых наценок между реализованными товарами и товарами, оставшимися в остатке.

По истечении месяца необходимо определить и списать торговые надбавки, приходящиеся на реализованные товары. В оптовой торговле оптовые надбавки на реализованные товары обычно подсчитываются по каждой товарно-транспортной накладной. В розничной торговле торговые надбавки, приходящиеся на реализованные товары, определяют и списывают только после истечения месяца. Сделать это довольно сложно, так как в большинстве розничных торговых организаций ведется суммовой учет товаров (обычно по розничным ценам). На практике *расчет торговых надбавок*, приходящихся на реализованные товары, как правило, **производится по среднему проценту**.

Для расчета реализованной торговой наценки по среднему проценту определяется:

1. Средний процент торговой наценки по формуле:

$$\text{средний процент торговой наценки} = \frac{(O_1 + П - B) \times 100\%}{(P + O_2)},$$

где O_1 – остаток торговой наценки на начало месяца (кредитовое сальдо счета 42/1 "Торговая наценка");

$П$ – поступило торговой наценки за месяц (кредитовый оборот счета 42/1 "Торговая наценка");

B – документальное выбытие торговых наценок (дебетовый оборот счета 42/1 "Торговая наценка");

O_2 – остаток товаров на конец месяца (дебетовое сальдо счета 41/2);

P – реализовано товаров (кредитовый оборот счета 90/1).

Сумма торговой наценки в числителе формулы называется *предварительным сальдо*, т. к. она рассчитана до списания торговой наценки на реализованные товары.

2. Сумма нереализованной торговой наценки:

остаток товаров на конец месяца \times средний процент торговой наценки.

3. Сумма реализованной торговой наценки:

предварительное сальдо – сумма нереализованной торговой наценки.

В соответствии с установленным порядком исчисления и уплаты НДС и спецификой его отражения в бухгалтерском учете данный вид налога выступает обобщенным автономным элементом продажной цены. Реализованные торговые надбавки формируют валовые доходы торговых организаций без включения в них НДС, учитываемого на отдельном счете. В связи с этим до расчета реализованных торговых надбавок необходимо определить НДС, так как учет данного налога ведется зачетным методом.

Сумму НДС, приходящегося на реализованные товары, устанавливают по среднему проценту по методике, аналогичной методике расчета реализованных торговых надбавок, согласно Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утвержденная постановлением МНС РБ от 15.11.2010 № 82.) [14]. НДС, начисленный на реализованные товары за отчетный месяц, определяется вычитанием из его предварительного сальдо НДС, приходящегося на остаток товара на конец месяца. Следовательно, при расчете и учете реализованных торговых надбавок следует учитывать начисленные суммы НДС.

Расчет торговой надбавки по среднему проценту прост и может применяться в любой организации. Однако он недостаточно точен, поскольку основан на предположении, что ассортиментная структура товарооборота за отчетный период и остатков на конец отчетного периода одинакова, чего в практике хозяйственной жизни не бывает. Поэтому сумма торговой надбавки, рассчитанная этим способом, больше или меньше действительной ее величины. Например, если в числе реализованных товаров преобладают товары с большим размером надбавки (по сравнению со средним процентом), а в остатке преобладают товары с меньшим размером надбавки, то сумма торговой надбавки будет занижена, и наоборот.

Кроме способа расчета торговой надбавки по среднему проценту, существует и другие способы ее расчета:

- по общему товарообороту;
- по ассортименту товарооборота;
- по ассортименту остатка товаров.

Рассмотрим каждый из этих способов.

Способ расчета торговой надбавки по общему товарообороту используется в том случае, когда на все товары применяется одинаковый процент торговых надбавок. В этом случае валовой доход от реализации товаров рассчитывается по формуле:

$$\text{ВД} = \text{T} \times \text{ТН} \% / 100 + \text{ТН} \%,$$

где ВД — валовой доход; Т — общий товарооборот; ТН % — торговая надбавка, %.

Если размер торговой надбавки в течение отчетного периода изменялся, следует определить объем товарооборота отдельно по периодам применения разных размеров торговой надбавки.

Способ расчета валового дохода по ассортименту товарооборота используется, если на разные группы товаров применяются разные торговые надбавки. Он предполагает обязательный учет товарооборота по группам товаров, каждая из которых включает товары с одинаковой надбавкой.

Валовой доход по ассортименту товарооборота рассчитывается сначала по каждой группе товаров с помощью вышеприведенной формулы, а затем полученные частные суммы реализованных торговых надбавок складывают.

Расчет валового дохода по общему товарообороту достаточно прост, но на практике он почти не используется, поскольку очень мало организаций, которые на все товары устанавливали бы одинаковые торговые надбавки. Это возможно только в узкоспециализированных организациях, продающих одно или несколько наименований товаров.

Способ расчета валового дохода по ассортименту товарооборота более приемлем на практике, однако его применение требует обязательного учета товарооборота за отчетный период в разрезе товарных

групп. Кроме того, при изменении размера торговой надбавки по тому или иному товару нужно вести учет по реализации по периодам действия разных размеров торговой надбавки.

Рассчитать валовой доход **по ассортименту остатка товаров** можно по формуле:

$$ВД = (ТНн + ТНп - ТНв) - ТНк, \text{ где}$$

ТНк — торговая надбавка на остаток товаров на конец отчетного периода. В свою очередь:

$$ТНк = (ОК_1 \times ТН_1 / 100 + ТН_1) + (ОК_2 \times ТН_2 / 100 + ТН_2) + \dots + (ОК_п \times ТН_п / 100 + ТН_п), \text{ где}$$

ОК_ц ОК₂... — остатки товаров по наименованиям на конец месяца (по данным инвентаризации);

ТН₁, ТН₂ — торговая надбавка (в процентах) на товары.

Способ расчета валового дохода по ассортименту остатка товаров более точен, чем по среднему проценту. Он может применяться в любой организации. Недостатком его является большая трудоемкость, поскольку он требует проведения инвентаризации товаров на первое число месяца, следующего за отчетным периодом.

Пример. Расчет реализованной торговой наценки по среднему проценту в розничной торговле

Таблица 2.9

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	2	3	4
На сумму товаров без НДС, НДС – 20 %	41	60	400 000
На сумму НДС – 20%	18	60	80000
На сумму торговой наценки – 30 % (400000 × 30/100)	41	42/1	120 000
На сумму НДС, входящую в цену товара ((4000000 + 120000) × 20 / 100)	41	42/2	104 000

На сумму выручки от реализации товаров	50	90/1	600 000
Списание стоимости реализованных товаров	90/4	41	600 000
Реализованная торговая (согласно расчету)	90/4	42/1	116749
Сторнирован НДС, входящий в цену товара (согласно расчету)	90/4	42/2	96124
Начислен НДС	90/2	68	96124

Сальдо на начало месяца по счетам: 41 счет – 150 000 руб., 42/1 счет – 25000 руб., 42/2 счет – 20 000 руб.,

Счет 41		Счет 42/1		Счет 42/2	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
150 000			25 000		20 000
сальдо			сальдо		сальдо
400 000	600000		120 000		104 000
120 000			116749		96124
104 000			сальдо		сальдо
174 000			28251		27876
сальдо					

Расчет 1 суммы НДС, подлежащей уплате по реализации товаров по розничным ценам

Таблица 2.10

Сальдо по счету 42/2 на начало месяца	НДС по поступившим товарам (оборот по кредиту счета 42/2)	НДС по выбывшим товарам (оборот по дебету счета 42/2)	Предварительное сальдо по НДС на конец месяца (гр.1+гр.2-гр. 3)	Стоимость товаров			Средний % НДС (гр.4/гр.7×100)	НДС на остаток товаров (гр.6×гр.8/100)	НДС по реализации товаров в розницу (гр.4-гр.9)
				реализованных за месяц (кредит счета 90)	на конец месяца (сальдо по счету 41)	Итого (гр.5+гр.6)			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
20 000	104 000		124 000	600 000	174 000	774000	16,0207	27876	96124

Расчет 2 реализованной торговой наценки

Таблица 2.11

Торговая наценка			Стоимость товаров (без НДС) (из расчет1)				Средний % торговой наценки (гр.4/гр.7× 100)	Торговая наценка на остаток товаров (гр.6×гр.8/100)	Сумма реализован ной торговой наценки (гр.4-гр.9)
Сальдо по счету 42/1 на начало месяца	Оборот за месяц		Предварите льное сальдо по счету 42/1(гр.1+ гр.3 - гр.2)	реализованных за месяц (оборот по кредиту счета 90 - гр.10 расчета 1)	оставшихся на конец месяца (конечное сальдо по счету 41- гр.9 расчета 1)	Итого (гр.5+гр.6)			
	дебет	кредит							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
25000	0	120 000	145000	700 000- 96124=603876	174000- 27876=146124	750 000	19,3333	28 251	116749

3.7. Продажа товаров из розничной торговой сети юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям

Порядок документального оформления продажи товаров из розничной торговой сети юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям регламентирован Инструкцией о порядке продажи товаров из розничной торговой сети юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, утвержденной постановлением Министерства торговли Республики Беларусь от 8 июня 2005 г. № 22.[15]

Продажа товаров из розничной торговой сети юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям производится при условии обеспечения бесперебойной продажи их населению.

Запрещается продажа из розничной торговой сети юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям товаров для целей оптовой и (или) розничной торговли

В договоре розничной купли-продажи, оформленном в письменной форме, либо в документах, подтверждающих отпуск товаров, в качестве существенного условия договора должна быть указана в соответствии с законодательством цель приобретения товара и к экземпляру договора покупателя либо документам, подтверждающим отпуск товаров, приложена копия (ксeroкопия) специального разрешения (лицензии) на осуществление розничной торговли (включая алкогольные напитки и табачные изделия) и общественного питания продавца и копия (ксeroкопия) листа, являющегося составляющей частью лицензии, содержащего сведения о торговом объекте продавца, в котором производился отпуск товаров, без засвидетельствования.

Продажа товаров из розничной торговой сети юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям осуществляется по розничным ценам, сформированным в установленном законодательством Республики Беларусь порядке.

При отпуске товаров, оплата которых осуществляется в безналичном порядке, продавец выписывает счет-фактуру в трех экземплярах, один из которых передается покупателю, два экземпляра остаются у продавца.

Срок действия счета-фактуры устанавливается продавцом, но не менее чем на пять рабочих дней с даты его оформления.

Оформление иных документов взамен счета-фактуры не допускается.

Выписанные счета-фактуры регистрируются ежедневно в реестре выписанных счетов-фактур на продажу товаров по безналичному расчету юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям.

Отпуск товаров, оплата которых осуществлялась в безналичном порядке, производится после поступления денег на счет продавца, если иное не установлено договором розничной купли-продажи, покупателю либо лицу, предъявившему оформленную в установленном порядке доверенность покупателя на получение товаров.

По соглашению сторон оплата товара в безналичном порядке может осуществляться в согласованные сторонами сроки после передачи товара покупателю.

На отпущенные товары покупателю оформляется в установленном порядке товарно-транспортная накладная формы ТТН-1 или товарная накладная на отпуск и оприходование товарно-материальных ценностей формы ТН-2.

При отпуске товаров, оплата которых осуществляется наличными денежными средствами, покупателю выдается кассовый чек либо иной документ, подтверждающий прием наличных денежных средств, утвержденный в установленном порядке, в которых указываются сведения о номере документа, наименовании продавца, дате продажи, наименовании, количестве и цене товара, сумме покупки, подпись лица, непосредственно осуществившего продажу товаров, и его должность, фамилия и инициалы.

В случае отсутствия в кассовом чеке сведений, перечисленных выше, покупателю вместе с кассовым чеком выдается товарный чек произвольной формы, в котором эти сведения должны быть указаны.

Продажа по безналичному расчету продовольственных и непродовольственных товаров юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям, включая продажу продовольственных товаров организациям социального назначения (лечебным и лечебно-оздоровительным учреждениям, детским дошкольным и внешкольным учреждениям, домам (интернатам) для инвалидов и престарелых), организациям общественного питания, организациям, обеспечивающим лечебно-профилактическим питанием работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, геолого-поисковым партиям, судам речного флота не включается в розничный товарооборот.

Моментом реализации товаров мелким оптом считается отпуск товаров из магазина.

Расчеты с покупателями и заказчиками ведутся на счете 62 на 2-х субсчетах:

1 – "Расчеты в порядке инкассо";

2 – "Расчеты плановыми платежами".

Реализация товаров мелким оптом детскому саду

Таблица 2.12.

№ п/п	Содержание бухгалтерской записи	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Согласно выписке с расчетного счета поступили деньги от детского сада в магазин	51	62
2	Согласно товарному отчету завскладом магазина детскому саду отпущены товары по свободным розничным ценам	62 90/4	90/1 41/2
3	В конце месяца согласно расчету бухгалтера определена сумма реализованной торговой наценки	90/4	42/1
4	Сторнируется НДС, входящий в цену товара	90/4	42/2

3.8. Учет товаров, принятых на комиссию.

В соответствии с [пунктом 3.1.10](#) Государственного стандарта Республики Беларусь СТБ 1393-2003 «Торговля. Термины и определения», утвержденного постановлением Комитета по стандартизации, метрологии и сертификации при Совете Министров Республики Беларусь от 28 апреля 2003 г. № 22, комиссионная торговля – это «Оптовая, розничная торговля, осуществляемая на основании заключенных договоров комиссии».

Порядок документального оформления комиссионных операций (приемки товаров на комиссию, в том числе товаров, в отношении которых установлены особые правила и условия приема (автотранспортные средства, изделия из драгоценных материалов и камней и т.п.), уценки комиссионных товаров, возврата их комитентам, реализации товаров, осуществления расчетов с комитентами и т.п.), определен Постановлением Совета Министров РБ от 1 июня 2007 г. № 744 «Об утверждении Правил комиссионной торговли непродовольственными товарами» [16].

Продажная цена товара, принятого на комиссию, размеры комиссионного вознаграждения, оплаты расходов комиссионера по хранению товара, уценки товара, сроки реализации товара до и после его уценки определяются договором комиссии.

Договор комиссии составляется в письменной форме в двух экземплярах, первый из которых вручается комитенту, второй остается у комиссионера.

Размер комиссионного вознаграждения устанавливается в процентах к цене, по которой продан принятый на комиссию товар, либо в фиксированной сумме.

Товары на комиссию принимаются:

- от граждан – по предъявлении паспорта или иного документа, его заменяющего, удостоверяющего личность;
- от субъектов хозяйствования – по предъявлении накладной и доверенности, оформленных и выданных в установленном порядке уполномоченному лицу юридического лица, и его паспорта или иного документа, его заменяющего, удостоверяющего личность, если иное не установлено законодательством.

В случае приема на комиссию нескольких товаров к договору комиссии может прилагаться перечень товаров, принятых на комиссию. Одновременно выписывается товарный ярлык.

На каждый товар, принятый комиссионером на реализацию, прикрепляется товарный ярлык, а на мелкие товары (часы, цепочки, кольца, бусы, броши и другие аналогичные изделия) – ценник с указанием наименования товара, номера договора комиссии и продажной цены.

Продажная цена принятого на комиссию товара указывается в договоре комиссии (перечне) и товарном ярлыке (ценнике).

Продажная цена вещей (имущества), задержанных, изъятых, конфискованных, обращенных в собственность государства, признанных бесхозными на основании решений уполномоченных на то органов, определяется в установленном законодательством порядке.

Прием денежных средств при продаже за наличный расчет принятых на комиссию товаров осуществляется с использованием кассовых суммирующих аппаратов или компьютерных систем.

Комиссионер обязан выдать покупателю вместе с покупкой кассовый чек, а при продаже отдельных видов товаров (предметы антиквариата, ювелирные изделия из драгоценных металлов и драгоценных камней, изделия из натурального меха, обувь и другие) и товарный чек с отметкой о наименовании товара и оплате.

В комиссионных магазинах составляются товарные отчеты (форма № 114) на основании реестров принятых вещей с квитанциями, комиссионные соглашения, ведомости возвращенных вещей, комитентские карточки, акты уценки, акты снятия вещей с продажи, выписываются квитанции к приходным кассовым ордерам, товарные чеки.

Составление кассовых отчетов осуществляется на основании приходных и расходных кассовых ордеров.

Размеры уценки принятых на комиссию товаров, способ уведомления комитента о вызове и сроки его явки для проведения уценки определяются комиссионером и комитентом при заключении договора комиссии с соблюдением следующих *условий*:

- согласованный размер уценки принятого на комиссию товара устанавливается с учетом спроса и предложения на этот товар и должен обеспечивать его реализацию по возможно более выгодной для комитента цене;
- уценка одного и того же принятого на комиссию товара производится не более трех раз (при согласии комиссионера число уценок может быть увеличено);
- вызов комитента для проведения первой и второй уценок принятого на комиссию товара не производится, если иное не установлено договором комиссии;
- третья уценка принятого на комиссию товара проводится с вызовом комитента. При отказе комитента от третьей уценки ему возвращается принятый на комиссию товар с возмещением комиссионеру расходов по его хранению, размер которых определяется договором комиссии. Если комитент без уважительной причины не является по вызову, то комиссионер вправе снизить цену продажи принятого на комиссию товара до цены его реализации;
- первая уценка проводится в срок не менее 20 дней с даты заключения договора комиссии, вторая и третья – не менее 14 дней с момента предыдущей уценки;
- если принятый на комиссию товар не продан в течение 14 дней после третьей уценки, порядок всех последующих уценок устанавливается по соглашению сторон с внесением необходимых дополнений в договор комиссии.

По желанию комитента переоценка принятого на комиссию товара может быть произведена ранее сроков, предусмотренных договором комиссии.

Проведение уценок принятого на комиссию товара отражается в договоре комиссии и товарном ярлыке или ценнике.

Так как комиссионный товар комиссионеру не принадлежит, то его учет (учет товарно-материальных ценностей) ведется на забалансовом счете 004 "Товары, принятые на комиссию".

Синтетический учет принятых на комиссию товаров ведется на счете 004 "Товары, принятые на комиссию", реализация – на счете 90, расчеты со сдатчиками – на счете 76.

Аналитический учет товаров ведется по материально-ответственным лицам и по каждой вещи. Ведется аналитический учет расчетов с комитентами.

Корреспонденция счетов по учету товаров, принятых на комиссию от населения

Таблица 2.13

№ п/п	Содержание бухгалтерской записи	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	На сумму товаров, принятых на комиссию по ценам, определенным комитентом	Приход 004	–
2	На сумму товаров, реализованных покупателям за наличный расчет и одновременно:	50-1	76-1
	на сумму вознаграждения продавца (комиссионера)	76-1	90-1
	списание реализованного товара	–	Расход 004
3	Начисление суммы НДС, выделенной из суммы комиссионного вознаграждения	90-2	68-3
4	Отражение суммы, причитающейся комиссионеру за хранение товара, если предусмотрено договором	76-1	90-1
5	Начисление суммы НДС, включенной в стоимость хранения	90-2	68-2
6	Оплата комитенту за реализованные товары за вычетом комиссионного вознаграждения и расходов по хранению	76-1	50-1

3.9. Учет продажи товаров в кредит

Порядок документального оформления продажи товаров в кредит регламентируется Инструкцией о порядке продажи товаров в кредит, утвержденной приказом Министерства торговли Республики Беларусь от 29 апреля 1996 г. № 36.[17]

Согласно названной выше Инструкции продажа товаров в кредит производится по ценам, действующим на момент продажи. Последующее изменение цен на проданные в кредит товары не влечет за собой перерасчета.

Срок предоставления кредита определяется соглашением между торговым предприятием и покупателем, но не менее чем на один месяц.

Сумма предоставляемого кредита не должна превышать 50 процентов среднемесячного дохода гражданина (заработная плата, пенсия, стипендия, доходы от предпринимательской деятельности и другие) за период, на который предоставляется кредит.

Торговые предприятия взимают с покупателей плату за пользование кредитом, которую устанавливают самостоятельно, исходя из того, что она не должна превышать более чем на 2 процента уровень процентных ставок, применяемых банками при кредитовании указанных предприятий.

Последующее изменение ставок за банковские кредиты не влечет за собой перерасчета по этим процентам.

По желанию комитента переоценка принятого на комиссию товара может быть произведена ранее сроков, предусмотренных договором комиссии (по усмотрению торгового предприятия в зависимости от стоимости товара и платежеспособности покупателя), а в случае, если оставшаяся часть стоимости товара превышает предельную сумму кредита, также разницы между стоимостью товара и суммой предоставляемого кредита. Сумма кредита и плата за пользование кредитом должны погашаться покупателем равными частями в пределах срока, на который предоставлен кредит.

По желанию комитента переоценка принятого на комиссию товара может быть произведена ранее сроков, предусмотренных договором комиссии. По усмотрению торгового предприятия передача покупателю приобретенного в кредит товара может производиться без предварительной оплаты, предусмотренной выше.

По соглашению между торговым предприятием и покупателем передача товара, проданного в кредит, может осуществляться как в момент оформления продажи товара в кредит, так и в иной срок, но не позднее чем до конца календарного месяца, в котором оформлена продажа товаров в кредит.

При приобретении товаров в кредит покупатель представляет установленный перечень документов. При этом в зависимости от

платежеспособности покупателя торговое предприятие вправе сократить число представляемых документов.

При покупке товаров в кредит покупателем оформляется два экземпляра обязательства (поручения-обязательства) установленной формы.

При осуществлении расчетов в безналичном порядке первый экземпляр поручения-обязательства покупателя предприятие торговли пересылает предприятию (учреждению, организации), выдавшему гражданину справку для приобретения товаров в кредит либо банковскому учреждению, которому покупатель поручил производить выплаты со своего счета за товары, приобретенные в кредит. Второй экземпляр поручения-обязательства остается в торговом предприятии.

При осуществлении расчетов наличными деньгами первый экземпляр обязательства остается в торговом предприятии, а второй выдается покупателю.

Расчеты за товары, проданные в кредит, производятся на основании письменного обязательства, поручения-обязательства покупателя и осуществляются путем ежемесячного вноса покупателями наличных денег в кассу торгового предприятия либо в безналичном порядке путем удержаний из заработной платы, перечислений с банковского счета покупателя в установленные обязательством (поручением-обязательством) сроки, а также по соглашению между торговым предприятием и покупателем иными способами, не противоречащими законодательству.

При наличии договоренности предприятия могут производить расчеты с торговыми предприятиями путем перечисления полной стоимости приобретенных их работниками в кредит товаров.

Корреспонденция счетов по учету товаров, проданных в кредит.

Таблица 2.15

№ п/п	Содержание бухгалтерской записи	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	На сумму первоначального взноса за товар, внесенного при оформлении покупки		
	-наличными деньгами	50	90/1
	-денежными средствами с пластиковой карточки	57	
	-чеком из чековой книжки	57	

2	На сумму процентов за пользование кредитом, внесенных покупателем	76/6	98
3	На сумму предоставленного кредита согласно поручению-обязательству (обязательству)	76/6	90/1
4	На стоимость товаров по розничным ценам списывается с материально-ответственного лица	90/4	41-2
5	Методом «красное сторно» отражается сумма НДС в цене товара	90/4	42/2
6	Методом «красное сторно» отражается сумма торговой надбавки в цене товара	90/4	42/1
7	Начисляется НДС по реализации товаров	90/2	68
8	Отражается финансовый результат от реализации товаров в кредит	90/11	99
9	Поступление очередного платежа в счет погашения кредита за товар - при удержании из зарплаты и перечислении торговой организации -при взносе наличными в кассу торговой организации -при оплате пластиковой картой -при оплате чеком из чековой книжки	51 50/1 57 57	76/6
10	Отражены ежемесячно оплаченные проценты за использованием кредита	98	90/7(44)
11	Начислен НДС от суммы полученных процентов за пользование кредитом	90/8	68

Контрольные вопросы.

1. Назовите основные функции розничной торговли.
2. Назовите основные виды розничной торговли.
3. Дайте определение розничного товарооборота.
4. Какие показатели включаются и не включаются в розничный товарооборот.
5. Назовите основные цели, задача, принципы учета товаров и тары в розничной торговле.
6. В каком измерении ведется учет движения товаров на складах и в розничной торговле?

7. Составьте корреспонденции счетов по учету поступления товаров в розничной торговле.
8. В каких случаях юридические лица и индивидуальные предприниматели вправе принимать наличные денежные средства при продаже товаров без применения кассовых суммирующих аппаратов
9. Каков порядок ведения книги кассира-операциониста?
10. Как определяется сумма выручки у кассира-операциониста за проданные товары за смену.
11. Составьте корреспонденции счетов по учету реализации товаров в розничной торговле.
12. Назовите способы определения реализованной торговой наценки.
13. Каков порядок определения реализованной торговой наценки по среднему проценту?
14. Каков порядок документального оформления продажи товаров из розничной торговой сети юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям.
15. Документальное оформление товаров в комиссионном магазине.
16. Как в комиссионном магазине осуществляется уценка товаров?
17. Составьте корреспонденции счетов по учету товаров в комиссионном магазине.
18. Порядок документального оформления продажи товаров в кредит.
19. Составьте корреспонденции счетов по учету реализации товаров в кредит.

ТЕМА 4. УЧЕТ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ

- 4.1. Цель, задачи и принципы учета издержек обращения.
- 4.2. Классификация издержек обращения.
- 4.3. Синтетический учет издержек обращения.
- 4.4. Аналитический учет издержек обращения
- 4.5. Расчет издержек обращения на остаток товаров в торговле.

4.1. Цель, задачи и принципы учета издержек обращения

Доведение товаров от производства до потребителей связано с определенными затратами общественного труда. Выраженные в денежной форме затраты общественного труда на транспортировку товаров, оплату труда, содержание зданий, помещений, инвентаря, амортизацию основных средств, нематериальных активов, хранение товаров, имущественное страхование и другие расходы, возникающие в сфере обращения, составляют *издержки обращения торговой организации*.

Основной *целью* учета издержек обращения является объективное, полно и своевременное отражение расходов для формирования достоверной учетной информации. Достоверность учетной информации является необходимым условием ведения контроля за расходами с целью принятия оптимальных управленческих решений и правильности исчисления налогов.

Для достижения поставленной цели решаются следующие *задачи*:

- правильность документального оформления всех расходов и их достоверное отражение в учете;
- обоснованность распределения расходов по отчетным периодам;
- правильность разграничения расходов по видам затрат и статьям установленной номенклатуры;
- своевременное формирование и представление информации о расходах для контроля, анализа и принятия управленческих решений.

Учет издержек обращения базируется на следующих *принципах*:

- соответствия учета целям и задачам управления. Формирование учетной политики и организация учета должны осуществляться с целью улучшения работы организаций, совершенствования контроля, анализа, планирования, управления в организации;
- начислений. Возникающие в текущем периоде расходы должны быть верно распределены между периодами, к которым они относятся, вне зависимости от того, когда они оплачиваются или получают деньги. Соблюдение данного

принципа позволяет сопоставить расходы с полученными доходами от реализации продукции;

- единства учетной номенклатуры. Применение этого принципа позволяет обеспечить сопоставимость различных расходов, выработать единую номенклатуру статей издержек обращения для принятия своевременных управленческих решений;
- оценки товаров по себестоимости. В балансе остатки товаров отражают по фактической себестоимости, которая включает в себя стоимость товаров по покупным ценам, а также транспортные расходы по приобретению товаров и уплаченные проценты за кредит, приходящиеся на остаток товаров. В связи с этим возникает необходимость ежемесячного распределения издержек, относящихся к реализованным товарам и к остатку товаров.

Решение поставленных целей, задач и принципов учета издержек обращения реализуется через учетную политику, посредством которой предусматривается возможность многовариантных решений по учету расходов для выбора наиболее оптимальных и рациональных с точки зрения хозяйствующего субъекта.

Снижение уровня торговых расходов является важным условием повышения рентабельности работы организаций торговли. За размерами расходов и их целесообразностью должен осуществляться систематический контроль. В зависимости от сроков проведения контроль делится на предварительный, текущий и последующий.

Предварительный контроль осуществляется до начала совершения расходов путем предварительной проверки смет, договоров, товарных и денежных документов. Цель такого контроля — предотвращение действий должностных лиц, в результате которых может быть нанесен ущерб организации, а также целесообразность и законность предполагаемых расходов.

Текущий (управленческий) контроль за расходами осуществляют в процессе совершения хозяйственных операций работники организации, непосредственно несущие за них ответственность. Проверяется правильность оформления документов, составления необходимых расчетов, предусмотренных инструкциями, законами и т. д.

Последующий контроль осуществляется после совершения хозяйственных операций и отражения расходов на счета синтетического и аналитического учета, обобщения данных в отчетных формах. Этот контроль выполняется путем проведения анализа хозяйственной деятельности, документальных ревизий и аудиторских проверок, а также проверок налоговыми и другими органами государственного контроля.

Предварительный, текущий и последующий контроль издержек обращения позволяет выявить резервы их снижения и улучшения финансового положения организации.

4.2. Классификация издержек обращения

В отечественной и зарубежной экономической литературе рассматривается ряд классификаций затрат. В большинстве своем они сводятся к группировке издержек по следующим признакам:



По участию в формировании себестоимости товара расходы подразделяются на:

- затраты по приобретению товаров (кроме оплаты их покупной стоимости);
- затраты по хранению и реализации товаров;
- административные расходы.

К затратам по приобретению товаров относят транспортные расходы по доставке завозимых товаров. В экономической литературе расходы по приобретению товаров зачастую именуют *дополнительными издержками обращения*. Они подлежат распределению между реализованными товарами и остатком товаров на конец месяца. В формировании финансового результата отчетного периода участвует часть расходов по приобретению товаров, приходящихся на реализованные товары.

В затраты по хранению и реализации товаров включают расходы по подготовке товаров к реализации, рекламе, продаже и содержанию материально-технической базы предприятий торговли.

Административные расходы состоят из затрат по ведению бухгалтерского учета, содержанию управленческого персонала, эксплуатации и аренде административных зданий и оборудования в них, оплате услуг общехозяйственного назначения, начисляемых налогов и неналоговых платежей, включаемых в затраты (за исключением косвенных налогов, уплачиваемых на ввозимые товары).

Расходы по хранению и реализации товаров и административные расходы являются *операционными издержками обращения*. На предприятиях торговли и общественного питания такие расходы принято считать относящимися к реализованным товарам. Их списывают на финансовые результаты отчетного года в размере понесенных расходов без распределения.

По изменению абсолютной величины затрат при увеличении (уменьшении) объемных показателей издержки обращения подразделяются на условно-постоянные и переменные.

Изменение абсолютной величины переменных издержек обращения находится почти в прямой зависимости от изменения объемов товарного или заготовительного оборотов. С увеличением объемного показателя происходит рост абсолютной суммы издержек обращения, а при его уменьшении – снижение. К переменным издержкам обращения относят расходы по инкассации выручки, проценты за пользование ссудами, транспортные расходы, естественную убыль товаров, расходы на оплату

труда при сдельно-премиальной форме, налоги и отчисления во внебюджетные фонды, начисляемые от сумм сдельной оплаты труда и товарооборота (заготовительного оборота) и относимые на затраты, другие расходы.

Сумма условно-постоянных издержек обращения почти не зависит от размера товарооборота. При увеличении объемного показателя происходит снижение их относительного уровня, а при его уменьшении – повышение. К условно-постоянным издержкам относят амортизацию основных средств и нематериальных активов, расходы на ремонт и содержание основных средств, расходы по арендной плате, расходы на оплату труда при повременной форме и другие расходы.

По отношению к отчетному периоду затраты предприятий торговли, общественного питания и заготовок подразделяют на текущие издержки обращения и расходы будущих периодов. Издержки обращения считаются текущими затратами отчетного периода. Расходами будущих периодов являются затраты, авансированные в отчетном периоде и относящиеся к расходам следующих периодов. К расходам будущих периодов относят расходы на подписку, оплаченные наперед расходы по страхованию имущества, начисленные суммы оплаты за дни отпуска, приходящиеся на следующий месяц, и другие суммы. Учет авансированных затрат ведут на счете 97 "Расходы будущих периодов".

При классификации затрат по отношению к отчетному периоду в отдельную группу выделяют резервы предстоящих расходов. Резервы создают путем ежемесячного их начисления по нормативам, установленным в приказе об учетной политике, и включения в издержки обращения. Начислением резервов обеспечивается равномерное включение предстоящих расходов в издержки обращения и создание источника их финансирования. Резервы создают на ремонт основных средств, на списание естественной убыли товаров и в других случаях.

По регламентации размеров затрат, относимых на издержки обращения, их подразделяют на нормируемые и ненормируемые расходы. По статьям нормируемых расходов государством установлены нормы (ставки) их включения в издержки обращения. К нормируемым расходам относят расходы на рекламу, на подготовку кадров, представительские расходы, естественную убыль товаров, амортизацию основных средств и т. д.

Группировка затрат по классификационным признакам необходима для проведения их анализа. Правильно выполненные группировки издержек

обращения позволяют выявить закономерности их изменения и дать объективную оценку результативности принятых управленческих решений.

4.3. Синтетический учет издержек обращения

В зависимости от организационной структуры хозяйствующего субъекта, специфики его коммерческой деятельности к счету 44 "Расходы на реализацию у" могут быть открыты субсчета:

- издержки, связанные с торговой деятельностью;
- распределяемые (косвенные) расходы.

На субсчете 44/1 учитываются все расходы торговой организации, относимые на издержки обращения.

Субсчет 44/2 используется в случае, если торговая организация имеет подразделения, по которым выводится финансовый результат их деятельности; по окончании месяца сумма, учтенная на этом субсчете, распределяется пропорционально экономически обоснованной базе между подразделениями и переносится на дебет соответствующих аналитических счетов субсчета 44/1.

Корреспонденция счета 44 "Расходы на реализацию"

Таблица 2.16

Содержание бухгалтерской записи	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1	2	3
Начисление амортизации (износа):		
– основных средств	44	02
– нематериальных активов	44	05
Списание стоимости топлива, запасных частей, материалов, израсходованных на хозяйственные нужды; ремонт основных средств; на проведение мероприятий по дезинсекции, дератизации и дезинфекции помещений, уборке их и прилегающих территорий; списание электроламп, кассовых лент, мыла, соды; материалов, израсходованных при оформлении витрин, выставок; материалов, использованных при подработке,	44	10 (соответствующие субсчета)

сортировке, фасовке и упаковке товаров (кроме оплачиваемых покупателями) и др.		
Начисление задолженности:		
– поставщикам за транспортные экспедиционные и другие услуги в случае, если по условиям договора поставки товаров эти расходы несет торговая организация	44	60
– подрядчикам за выполненные работы по текущему и капитальному ремонту основных средств	44	60
– по отчислениям в инновационный фонд	44	68
– по налогам, отчислениям и сборам, включаемым в издержки обращения	44	68
– по отчислениям в фонд социальной защиты	44	69
– персоналу по оплате труда и работникам, не состоящим в штате организации (в сумме, относимой на издержки обращения)	44	70
– прочим (кроме поставщиков и подрядчиков) субъектам хозяйствования за выполненные работы и оказанные услуги (отопление, освещение, канализация, вневедомственная охрана, транспортные расходы)	44	60
– оплата услуг банков, в т. ч. проценты по кредитам	44	60, 51
При приемке груза от перевозчика отражается факт недостачи товара (по покупным ценам, без НДС)	94	60
Списание стоимости недостающих товаров в сумме, не превышающей нормы естественной убыли при транспортировке (по покупным ценам, без НДС; по фиксированным, розничным ценам за вычетом торговой скидки)	44	94
Отражается выявленный при инвентаризации факт недостачи товаров в розничной торговле (по продажным ценам)	94	41
Списание стоимости недостающих товаров в сумме, не превышающей нормы естественной убыли товаров в розничной торговле (нормы потерь от боя, лома, порчи товаров):		
– на стоимость товаров по покупным ценам	44, 96	94
– на сумму НДС, включенного в цену товара	42/2	94
– на сумму торговой надбавки	42/1	94

Начисление резерва предстоящих расходов и платежей	44	96
Списание затрат торговой организацией за счет начисленного резерва	96	10, 60, 94 и т. д.
Списание излишне начисленного резерва – сторнировочная запись	44	96
Отражение расходов будущих периодов:		
– при начислении арендной платы, оплачиваемой за предстоящий квартал	97	60
– при начислении заработной платы за дни отпуска, приходящиеся на следующий месяц	97	70
– при отражении платежей по страхованию имущества, перечисляемых органам страхования на предстоящий год	97	76/2
– при перечислении средств по подписке на периодические издания	97	51
– при проведении капитального ремонта (в случае, если в организации не создается ремонтный фонд или резерв на эти цели)	97	10, 02, 70, 68 и т. д.
– при начислении задолженности (перечислении средств) за маркетинговые, консультационные, информационные услуги, услуги по подготовке кадров, реклама	97	60, 51
Списание расходов будущих периодов:		
– на сумму затрат в пределах норм (например, по маркетинговым, консультационным, информационным услугам, услугам по подготовке кадров в высших и средних учебных заведениях)	44	97
– на сумму этих затрат сверх установленных норм	90/10	97
Приобретение (отражение задолженности, оплата) методической, справочной литературы, нормативных документов	10	61, 51
Списание стоимости израсходованных проб и образцов товаров (продукции собственного производства в общественном питании) для установления их соответствия стандартам, утвержденным рецептурам и т. д.:		

– на стоимость товаров (продукции собственного производства) по покупным ценам	44	41
– на сумму НДС, включенного в продажную цену товара	42/2	41
– на сумму торговой надбавки	42/1	41
Списание командировочных расходов, связанных с производственной деятельностью	44	71
Списание управленческих расходов	90/5	44
Списание издержек обращения на реализованные товары	90/6	44

Отдельный регистр для ведения синтетического учета по счету 44 "Расходы на реализацию" не предусмотрен. Дебетовый оборот по этому счету отражается непосредственно в журналах-ордерах тех счетов, на которых учитываются расходуемые денежные средства, материальные ценности или расчетные операции (в журналах-ордерах по счетам 60, 50 и 51 и т. д.).

4.5. Аналитический учет издержек обращения

Состав статей издержек обращения и производства определен "Методическими указаниями по составу и учету издержек обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания", утвержденными Приказом Министерства торговли РБ 20.09.2002 № 86 [18].

Аналитический учет является наиболее трудоемким, так как составляет основу бухгалтерского учета в той степени детализации учитываемых объектов, в какой это нужно для менеджмента торговой организации, а также необходимо ее внешним пользователям.

На синтетическом счете 44 «Расходы на реализацию» выявляется лишь общий размер произведенных организацией расходов. Для оперативного руководства деятельностью торговых организаций необходимо получение более детальных данных о фактических размерах расходов по статьям, что возможно при ведении аналитического учета по счету 44 «Расходы на реализацию», который ведется по видам и каждой статье расходов, местам возникновения затрат.

При ведении аналитического учета необходимо знать содержание каждой статьи, чтобы правильно относить на нее те или иные расходы. Для

этого служат вышеупомянутые Методические указания, в которых приведены номенклатура и содержание статей издержек обращения, а также рассматриваются многовариантные решения по учету издержек обращения с целью формирования учет информации в таком разрезе, который позволит контролировать, анализировать и снижать издержки обращения.

Аналитический учет издержек обращения ведут в разрезе статей (подстатей) на карточках или в ведомости многографной формы, в которой для каждой статьи (подстатьи) и для общего итога отводится отдельная графа.

Номенклатура статей издержек обращения (производства)

Таблица 2.17

№ статьи	Наименование статей
1	Транспортные расходы, связанные с доставкой товаров в организации торговли и общественного питания
2	Транспортные расходы по доставке товаров покупателям
3	Расходы на оплату труда персонала
4	Расходы по аренде (лизингу) основных средств и нематериальных активов
5	Расходы на содержание сооружений, помещений и инвентаря
6	Амортизация основных средств и нематериальных активов
7	Затраты и отчисления на ремонт основных средств
8	Износ санитарной и специальной одежды, столового белья, посуды, приборов, других отдельных предметов в составе оборотных средств;
9	Расходы на топливо, газ и электроэнергию для производственных нужд в организациях общественного питания
10	Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров
11	Расходы на торговую рекламу
12	Потери товаров при транспортировке, хранении и реализации в пределах норм; технологические отходы
13	Расходы на тару
14	Налоги, отчисления и сборы, включаемые в издержки обращения

	(производства)
15	Расходы по обеспечению условий труда персонала
16	Расходы по управлению и функционированию торговой организации
17	Прочие расходы

СТАТЬЯ 1. Транспортные расходы, связанные с доставкой товаров в организации торговли и общественного питания:

- расходы на доставку товаров и продуктов железнодорожным, водным, воздушным и автомобильным транспортом, предъявленные к оплате поставщиками, транспортными, транспортно-экспедиционными организациями, организациями связи (плата по тарифу, сборы за подачу вагонов, взвешивание грузов и т. д.) в соответствии с условиями договоров (контрактов);

- оплата услуг организаций по погрузке товаров и продуктов в вагоны, на баржи, теплоходы, самолеты и т. п., в случае, если возмещение этих расходов предусмотрено договором поставки;

- плата за экспедиционные операции и другие услуги;

- стоимость материалов, израсходованных на оборудование транспортных средств (щиты, люки, стойки, стеллажи и т. п.) и утепление (пенопласт, поролон, солома, опилки, мешковина и т. п.);

- плата за временное хранение грузов на станциях, пристанях, в портах, аэропортах или на складах транспортно-экспедиционных организаций в пределах нормального срока, установленного для вывоза груза;

- плата за промывку, уборку вагона; транспортный сбор за подачу вагона с повышенной осторожностью, обшивку вагона, сбор за уведомление о поступлении груза и т. п.;

- расходы на экспертизу и анализ качества перевозимых товаров и продуктов;

- плата за обслуживание подъездных путей и складов не общего пользования, включая плату железным дорогам и другим организациям, имеющим на балансе подъездные пути, согласно заключенным с ними договорам.

Расходы, связанные с эксплуатацией собственного грузового автомобильного и гужевого транспорта, в соответствии с их экономическим содержанием, отражаются на соответствующих статьях издержек обращения.

СТАТЬЯ 2. Транспортные расходы по доставке товаров покупателям.

На этой статье организации, осуществляющие оптовую торговлю товарами, отражают расходы, связанные с транспортировкой их до пункта, обусловленного договором (контрактом), погрузкой товаров в транспортные средства, плату сторонним организациям за экспедиционные услуги и др.

Расходы, учтенные на этой статье в организациях оптовой торговли, отражающих момент реализации по мере начисления, списываются по окончании месяца в полной сумме на счет 90 "Доходы и расходы по текущим операциям". Организации, отражающие реализацию товаров по мере поступления платежа, распределяют эти расходы между товарами, реализованными в течение месяца, и товарами отгруженными, но не оплаченными.

СТАТЬЯ 3. Расходы на оплату труда персонала – это:

- выплаты заработной платы за фактически выполненную работу, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;

- выплаты по системам премирования рабочих, руководителей, специалистов и служащих за производственные результаты в размерах, предусмотренных действующим законодательством и т. д.;

- выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе: надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, сверхурочную работу, в выходные и праздничные (нерабочие) дни, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий и должностей, за расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных условиях труда и т. д.;

- оплата в соответствии с действующим законодательством трудовых отпусков, социальных отпусков с сохранением заработной платы; компенсация за неиспользованный отпуск; оплата льготных часов подростков; оплата перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также времени, связанного с прохождением медицинских осмотров, выполнением государственных обязанностей;

- надбавки к заработной плате за продолжительность непрерывной работы (вознаграждения за выслугу лет, стаж работы) в соответствии с действующим законодательством;

- доплаты в случае временной утраты трудоспособности до фактического заработка, установленные законодательством, а также средства, израсходованные на выплату пособий по временной

нетрудоспособности в связи с несчастными случаями на производстве и профессиональными заболеваниями;

– другие виды выплат, включаемые в соответствии с установленным порядком в фонд оплаты труда (за исключением расходов по оплате труда, финансируемых за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации, и других целевых поступлений).

СТАТЬЯ 4. Расходы по аренде (лизингу) основных средств и нематериальных активов:

– плата за долгосрочную, краткосрочную аренду, лизинг торговых складских зданий, строений и помещений, сооружений, оборудования, инвентаря и других отдельных объектов основных средств и объектов, учитываемых в составе нематериальных активов;

– расходы по регистрации договора аренды, лизинга.

СТАТЬЯ 5. Расходы на содержание сооружений, помещений и инвентаря:

– расходы на отопление, освещение, водоснабжение, канализацию и другие коммунальные услуги;

– расходы на содержание в чистоте помещений, уборку примыкающих к ним участков территории (дворы, тротуары), вывоз мусора;

– расходы по приобретению предметов и средств ухода за помещениями (чистящие порошки, пасты, мешковина, щетки, метлы, веники и т. д.);

– оплата электроэнергии, потребляемой на приведение в движение подъемников, лифтов, транспортеров, торгового и технологического оборудования, торговых автоматов и т. д.;

– расходы на возмещение арендодателю согласно договору части эксплуатационных и коммунальных расходов, общих для домовладения (например, на содержание в чистоте лестниц и мест общего пользования, уборку дворов, улиц и тротуаров; на центральное отопление, водоснабжение, канализацию или эти же расходы, возмещаемые по договору непосредственно поставщикам этих услуг);

– расходы по установке приборов учета тепловой и электрической энергии, газа, горячей и холодной воды (включая стоимость приборов);

– расходы на проверку и клеймение весов, водомеров, электрических и газовых счетчиков и других измерительных приборов;

– расходы на установку, содержание и ремонт сигнализационных устройств;

- расходы на проведение противопожарных мероприятий;
- расходы на обеспечение противопожарной и сторожевой охраны, в том числе расходы на оплату услуг по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, услуг пожарной охраны и др.

СТАТЬЯ 6. Амортизация основных средств и нематериальных активов:

- суммы амортизационных отчислений как по собственным, так и по арендованным основным средствам и нематериальным активам, исчисленные исходя из амортизируемой стоимости основных средств и нематериальных активов в установленном законодательством порядке;
- суммы амортизационных отчислений по объектам лизинга в течение срока действия договора лизинга, производимых в размерах и в периоды, установленные договором лизинга;

СТАТЬЯ 7. Затраты и отчисления на ремонт основных средств:

- затраты на проведение текущего, среднего и капитального ремонтов зданий, помещений, сооружений, машин, оборудования, транспортных средств, измерительных приборов и инвентаря, числящихся в составе собственных основных средств;
- затраты на ремонт арендуемых торгово-складских помещений и других основных средств;
- затраты на технический осмотр и материальное обслуживание весоизмерительных приборов, подъемно-транспортного, торгового и технологического оборудования, торговых автоматов и т. д., а также теплотрасс, линий электропередач и водоснабжения, находящихся на балансе организаций торговли.

СТАТЬЯ 8. Износ санитарной и специальной одежды, столового белья, посуды, приборов, других отдельных предметов в составе оборотных средств;

- износ находящихся в эксплуатации столового белья, санитарной одежды и обуви, санпринадлежностей, специальной одежды и обуви, средств индивидуальной защиты, фирменной одежды работников (которым она выдается в соответствии с действующим законодательством), малоценного и быстроизнашивающегося хозяйственного инвентаря и др.

На эту статью также относят:

- стоимость материалов, использованных на стирку и ремонт инструментов, инвентаря;
- расходы на стирку, химчистку, ремонт предметов в обороте;
- износ, бой, лом, потери от утраты столовой посуды и приборов.

СТАТЬЯ 9. Расходы на топливо, газ и электроэнергию для производственных нужд в организациях общественного питания:

– стоимость электроэнергии, газа, пара, израсходованных на технические цели, приведение в движение оборудования и механизмов (картофелечисток, овощерезательных машин, мясорубок, поточных линий для мойки и чистки овощей, конвейерных линий для комплектования и отпуска блюд и т. д.), включаемых в издержки обращения в пределах установленных норм их расхода;

– стоимость дров, угля, торфа, нефтепродуктов и других видов топлива, потребленных на технологические цели и иные производственные нужды (приготовление пищи, подогрев воды и т. п.);

СТАТЬЯ 10. Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров:

– плата за временное хранение товаров на складах сторонних организаций;

– расходы на содержание холодильного оборудования - стоимость электроэнергии, воды, смазочных материалов и др.;

– оплата услуг сторонних организаций по техническому обслуживанию холодильного оборудования;

– стоимость льда, использованного для охлаждения продуктов и товаров;

– расходы на дезинфекцию, дезинсекцию (уничтожение вредных насекомых) и дератизацию (истребление мышей, крыс и других грызунов);

– другие расходы на создание условий для хранения товаров и продуктов (газовая среда, искусственное охлаждение, активная вентиляция и т. д.);

– стоимость материалов (пленки, скотча, оберточной бумаги, пакетов, клея, шпагата, гвоздей, стружки, опилок, соломы, проволоки и т. д.), использованных при подработке, сортировке, фасовке и упаковке товаров;

– плата за услуги фасовочных фабрик и цехов;

СТАТЬЯ 11. Расходы на торговую рекламу:

– на разработку и издание рекламных изделий (иллюстрированных прейскурантов, каталогов, брошюр, альбомов, проспектов, плакатов, афиш, рекламных писем, открыток и т. д.);

– на разработку и изготовление эскизов этикеток, образцов оригинальных и фирменных пакетов, упаковки и т. д.;

- на рекламные мероприятия (объявления в печати, передача по радио и телевидению);
- на световую и иную наружную рекламу;
- на изготовление стендов, муляжей, рекламных щитов, указателей и т. д.;
- на хранение и экспедирование рекламных материалов;
- на оформление витрин, комнат образцов;
- на уценку товаров, полностью или частично потерявших свое первоначальное качество при экспонировании в витринах, а также при демонстрации в торговых залах;
- праздничное оформление витрин и торговых залов;

СТАТЬЯ 12. Потери товаров при транспортировке, хранении и реализации в пределах норм; технологические отходы:

- естественная убыль товаров в пределах норм при перевозке, хранении и реализации, образовавшаяся вследствие усушки и выветривания, раструски и распыления, раскройки, утечки (таяния и просачивания), разлива при перекачке и продаже жидкостей, потери веса при дыхании плодов и овощей и т. д.;

- потери от боя при транспортировке, хранении и реализации фарфоровых, фаянсовых, керамических и стеклянных изделий, елочных украшений, хозяйственных и галантерейных изделий из пластических масс и т. д.;

- потери от боя при транспортировке, хранении и реализации товаров в фаянсовой, керамической, стеклянной и пластмассовой упаковке;

- потери от боя при транспортировке и хранении порожней стеклянной посуды;

- нормируемые отходы картофеля, овощей и фруктов;

- нормируемые отходы, образующиеся при подготовке к розничной продаже колбас и мясокопченостей, согласно нормам товарных потерь, утвержденным Министерством торговли Республики Беларусь.

В издержки обращения включается и сумма начисленного резерва на списание возможных потерь товаров в пределах утвержденных Норм в организациях, в учетной политике которых не предусмотрено ежемесячное проведение инвентаризации товаров.

СТАТЬЯ 13. Расходы на тару:

- амортизация собственной инвентарной тары, тары-оборудования; многооборотной залоговой тары, возмещенной поставщикам в соответствии с условиями договора поставки товаров;

- расходы на ремонт, очистку и обработку (дезинфекцию) собственной инвентарной тары и тары-оборудования; эти же расходы, возмещенные поставщикам в соответствии с условиями договора поставки товаров;

- разница между отпускной и приемной ценой мешков, ящиков и бочковой тары;

- расходы по сбору, хранению, погрузке, разгрузке, транспортировке порожней тары при возврате ее поставщикам или сдаче тарособирающим организациям в случае, если эти расходы несет торговая организация;

- стоимость тары, списанной вследствие естественного износа.

СТАТЬЯ 14. Налоги, отчисления и сборы, включаемые в издержки обращения:

- налоги, отчисления, сборы и другие платежи в бюджет и внебюджетные фонды, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком, включаемые в состав издержек обращения организаций торговли.

На эту статью, в частности, относят:

- обязательные отчисления по установленным законодательством нормам в фонд социальной защиты населения;

- экологический налог;

- налог на землю;

- таможенные пошлины и сборы.

СТАТЬЯ 15. Расходы по обеспечению условий труда персонала:

- расходы по обеспечению здоровых и безопасных условий труда и охраны труда, предусмотренных законодательством;

- стоимость аптечек, медикаментов и перевязочных средств;

- расходы по обеспечению выполнения санитарно-гигиенических требований;

- плата медицинским учреждениям (поликлиникам, санитарно-эпидемиологическим станциям) за медицинский осмотр работников торговли и общественного питания.

СТАТЬЯ 16. Расходы по управлению и функционированию торговой организации:

- расходы на материально-техническое обслуживание работников аппарата управления организацией и ее структурными подразделениями;
- расходы на содержание и обслуживание технических средств управления, вычислительных центров;
- расходы на оплату услуг связи, включая расходы на почтовые, телефонные, телеграфные услуги, услуги факсимильной и спутниковой связи, Интернета, электронной почты и другие подобные услуги;
- расходы на приобретение канцелярских принадлежностей, бланков первичных документов, регистров учета, форм отчетности, трудовых книжек, на типографские и переплетные работы;
- оплата услуг банков;
- расходы по изготовлению нагрудных знаков для персонала торговой организации.

СТАТЬЯ 17. Прочие расходы:

- недостача имущества и (или) его порча в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством (кроме товаров);
- оплата работ по сертификации товаров;
- стоимость израсходованных проб и образцов товаров (продукции) для установления ее соответствия требованиям стандартов;
- оплата услуг охраняемой стоянки автомобилей.

4.6. Расчет издержек обращения на остаток товаров в торговле

Затраты, учитываемые при определении облагаемой налогом прибыли, в организациях, осуществляющих торговую деятельность, определяются с учетом определенных особенностей.

При определении прибыли от реализации приобретенных товаров учитываются только затраты, приходящиеся на фактически реализованные товары (подп.2.2 п.2 ст.130 Налогового кодекса РБ) [19].

Затраты, приходящиеся на фактически реализованные товары, определяются как разница между суммой затрат, сложившихся за налоговый период с учетом переходящих остатков на начало периода, и суммой затрат, относящихся к остаткам товаров на конец налогового периода.

Сумма затрат, относящихся к остаткам товаров на конец налогового периода, определяется исходя из стоимости товаров, оставшихся на конец периода нереализованными, и средней доли затрат за налоговый период.

Средняя доля затрат за налоговый период определяется как отношение суммы затрат, сложившихся за налоговый период с учетом переходящих остатков на начало этого периода, к сумме стоимости товаров, реализованных в течение периода, и стоимости товаров, оставшихся на конец периода нереализованными.

В организациях общественного питания при распределении затрат остатки товаров определяются с учетом сырья, готовой продукции и полуфабрикатов.

При этом на фактически реализованные товары распределяются не все издержки обращения, а только транспортные расходы (если транспортные расходы не включаются в цену приобретения товара) статья №1.

Методическими указаниями по составу и учету издержек обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания, утвержденными приказом Минторга РБ от 20.09.2002 № 86 [18], в которых приведены номенклатура и содержание статей издержек обращения (производства), предусмотрено включение транспортных расходов, связанных с приобретением товаров, в состав издержек обращения.

С 2011 г. налог на прибыль исчисляется 1 раз в год по окончании налогового периода. Налоговым периодом для исчисления налога на прибыль является календарный год.

Вместе с тем организация должна составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством Республики Беларусь. При этом месячная и квартальная бухгалтерская отчетность являются промежуточными (ст.13 Закона).

Составляя бухгалтерскую отчетность за месяц, организация должна определить финансовый результат своей работы, т.е. прибыль. А для этого она должна рассчитать издержки обращения, приходящиеся на реализованные товары.

В своем разъяснении от 12.05.2011 № 15-1-6/266 «О порядке отражения в бухгалтерском учете налога на прибыль» Минфин РБ высказал следующую позицию.

Поскольку налоговая декларация (расчет) по налогу на прибыль составляется по итогам года, основанием для отражения налога на прибыль в бухгалтерском учете и отчетности за месяц, квартал является бухгалтерская справка-расчет.

Исходя из разъяснений, приведенных в названном письме, налог на прибыль в целях бухгалтерского учета необходимо рассчитывать ежемесячно, следовательно, для этого и издержки обращения нужно рассчитывать ежемесячно. Годовая сумма издержек обращения, приходящаяся на реализованные товары, будет определена путем сложения ежемесячно рассчитанных *нарастающим итогом* сумм издержек.

Общий порядок расчета издержек обращения на остаток товаров и товаров отгруженных:

1. Определяют издержки обращения, подлежащие распределению.

Для этого суммируют издержки обращения на остаток товаров на начало отчетного месяца и произведенные в отчетном месяце по статьям распределения.

2. Устанавливают стоимость товаров, принимаемых в расчет издержек обращения.

Для этого суммируют отпускную стоимость товаров, реализованных в отчетном месяце, включая товары отгруженные и неоплаченные (в оптовой торговле), и остаток товаров на конец месяца за вычетом НДС

3. Исчисляют средний процент расходов. Средний процент расходов определяется отношением суммы подлежащих распределению издержек к стоимости принимаемых в расчет товаров и умножением полученного результата на 100.

4. Рассчитывают сумму издержек обращения на остаток товаров. Для этого остаток товаров на конец месяца умножают на средний процент расходов и делят на 100.

5. Рассчитывают сумму издержек обращения на остаток товаров отгруженных. Для этого остаток товаров отгруженных и неоплаченных на конец месяца умножают на средний процент расходов и делят на 100.

Рассмотрим распределение транспортных расходов, связанных с приобретением товаров.

Таблица 2.18

Наименование	Сумма издержек обращения	Стоимость товаров без НДС	Средний процент	Сумма издержек
--------------	--------------------------	---------------------------	-----------------	----------------

статей издержек обращени я	на остаток товаров на начало месяца (сальдо начальное счета 44/1)	за месяц (по статьям 1, 12)	итого (гр.2 + гр.3)	реализованных в течение месяца (оборот по кредиту счета 90/1)	оставшихся на конец месяца (конечное сальдо счета 41)	итого (гр.5 + гр.6)	издержек обращения (гр.4/гр.7 ×100)	на остаток товаров (гр.6×гр.8/ 100)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Транспорт ные расходы по приобрете нию товаров	500	2 800	3 300	200 000	40 000	240 000	1,375	550

Разница между гр.4 и гр.9 будет определять сумму транспортных расходов, приходящихся на реализованные товары, а именно: $3\,300 - 550 = 2\,750$ руб.

Данная сумма в бухгалтерском учете будет отражена записью:

Таблица 2.19

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
На сумму распределенных транспортных расходов по приобретению на реализованные товары	90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	44/1 «Транспортные расходы по приобретению товаров»	2 750

Сумма, отраженная в гр.9 (равная 550 руб.), будет в остатке на конец месяца по дебету счета 44, субсчет «Транспортные расходы по приобретению товаров».

Распределение транспортных расходов по доставке товаров покупателям

Согласно Методическим указаниям № 86 по статье «Транспортные расходы по доставке товаров покупателям» организации, осуществляющие

оптовую торговлю товарами, отражают расходы, связанные с транспортировкой их до пункта, обусловленного договором (контрактом), погрузкой товаров в транспортные средства, а также плату сторонним организациям за экспедиционные услуги и др.

Расходы, учтенные по этой статье, в организациях торговли, отражающих момент реализации по методу начисления, списываются по окончании месяца в полной сумме на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Контрольные вопросы

1. Назовите цели, задачи и принципы учета издержек обращения.
2. Перечислите классификационные признаки издержек обращения в торговле.
3. Составьте корреспонденции счетов по учету издержек обращения.
4. Перечислите статьи издержек обращения.
5. Общий порядок расчета издержек обращения на остаток товаров и товаров отгруженных.
6. Каков порядок расчета издержек обращения на остаток товаров в оптовой и розничной торговле?

ТЕМА 5. ОСОБЕННОСТИ ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ

- 5.1. Организация и задачи бухгалтерского учета товаров и готовой продукции на предприятиях общественного питания
- 5.2. Структура продажной цены на продукцию предприятий.
- 5.3. Документальное оформление операций в общественном питании
- 5.4. Бухгалтерский учет товаров в общественном питании

5.1. Организация и задачи бухгалтерского учета товаров и готовой продукции на предприятиях общественного питания

Организация бухгалтерского учета в общественном питании осуществляется на основании Приказа Министерства торговли Республики Беларусь от 9 апреля 2007г. №74 [1] , который утвердил Методические рекомендации по документальному оформлению и учету товарных операций в розничной торговле и общественном питании.

Предприятия общественного питания оценивают свою деятельность по двум показателям: товарообороту и прибыли. Так как одной из функций является процесс производства, в товарообороте выделяют оборот по продукции собственного производства.

Собственная продукция – это готовые изделия и полуфабрикаты, выработанные в производственных целях путем тепловой или холодной обработки сырья.

В состав *оборота по продукции собственного производства* включаются:

- обеденная продукция в виде первых, вторых и третьих блюд, включая блюда, изготовленные из покупных полуфабрикатов, которая учитывается в натуральных единицах – блюдах (блюдом называется порция обеденной продукции);
- горячие и холодные закуски порциями;
- кулинарные изделия;
- полуфабрикаты, произведенные для продажи;
- мучные кулинарные и мучные кондитерские изделия собственного производства;
- бутерброды, включая стоимость хлеба;
- хлеб, если он входит в стоимость блюда либо отпускается согласно меню;
- молоко и молочные продукты, если они реализуются согласно меню;
- яйца вареные;
- горячие напитки (чай, кофе, какао);
- безалкогольные напитки собственного производства;
- мороженое собственного производства;
- мороженое промышленного производства, реализуемое с различными наполнителями, а также отпускаемое согласно меню как третье блюдо;
- фрукты, ягоды, виноград, бахчевые, цитрусовые и свежие овощи, отпускаемые согласно меню;

- консервированные компоты, соки, безалкогольные напитки промышленного производства, отпускаемые согласно меню;
- коктейли безалкогольные и алкогольные, в состав которых входят соки, алкогольные напитки и пиво;
- прочие изделия собственного производства.

Алкогольные и безалкогольные напитки промышленного производства, соки, отпускаемые в розлив, в состав продукции собственного производства *не включаются*.

Продукты питания, приобретенные со стороны без всякой обработки, называются **покупными товарами**.

Стоимость реализованной продукции собственного производства и покупных товаров включается в розничный товарооборот общественного питания по моменту их отпуска.

Бухгалтерский учет осуществляет прежде всего контроль за розничным и оптовым товарооборотом.

В состав **розничного товарооборота** общественного питания включается:

- продажа за наличный расчет готовых изделий и полуфабрикатов собственной выработки (блюд, кулинарных, мучных кондитерских и хлебобулочных изделий) и покупных товаров, т.е. товаров, проданных населению *без всякой обработки* для потребления непосредственно на месте (в столовых, ресторанах, кафе, закусочных, барах), включая отпуск обедов на дом, а также через магазины, отделы кулинарии, палатки, киоски, развозную, разносную и другую торговую сеть, принадлежащую данному предприятию общественного питания;
- продажа по безналичному расчету готовых изделий и полуфабрикатов собственной выработки юридическим лицам социального назначения, их обособленным подразделениям;
- продажа готовых изделий и полуфабрикатов собственной выработки, покупных товаров рабочим и служащим с последующим удержанием их стоимости из заработной платы;
- продажа горячего питания работающим с последующим удержанием их стоимости из заработной платы;
- стоимость питания, отпускаемого по абонеентам и талонам работникам других предприятий, учитывается в объеме

розничного товарооборота по полной продажной стоимости на момент фактического отпуска питания, включая доплату предприятия.

Розничный товарооборот общественного питания отражается в фактических продажных ценах, включающих наценку общественного питания, налог на добавленную стоимость.

В состав **оптового товарооборота** предприятий и организаций общественного питания включается отпуск продукции собственного производства другим предприятиям общественного питания, розничным торговым организациям или магазинам, принадлежащим другим торговым организациям или другим предприятиям общественного питания.

В товарообороте общественного питания не отражается стоимость продукции собственного производства и покупных товаров:

- реализованных по товарообменным (бартерным) операциям или в порядке взаиморасчетов между юридическими лицами;
- отпущенных торговыми объектами общественного питания учреждений образования учащимся бесплатно;
- входящая в цену путевок в санатории, санатории-профилактории, лагеря труда и отдыха, детские оздоровительные лагеря и другие организации социальной сферы;
- входящая в стоимость проживания в гостинице;
- отпущенных в пределах организации общественного питания между ее объектами (внутрисистемный отпуск).

Сумма оборотов по продаже продукции собственного производства (розничной и оптовой) и оборотов по розничной продаже покупных товаров образует **совокупный товарооборот предприятия общественного питания**. Этот оборот используется для исчисления относительных показателей: издержек производства и обращения и рентабельности по каждому предприятию.

По организации в целом совокупный объем товарооборота (оптовый плюс розничный) представляет собой сумму розничного и оптового товарооборота, за исключением внутреннего оборота между предприятиями общественного питания данной организации.

Основными задачами бухгалтерского учета предприятий общественного питания являются:

- документальное оформление всех операций товародвижения;

- заключение договора о материальной ответственности с лицом (бригадой), совершающим операции по движению товаров;
- ведение систематической отчетности материально ответственными лицами;
- единство оценки товаров при их оприходовании и списании с материально ответственных лиц;
- проведение инвентаризации товарных запасов и сверка их учетного и фактического наличия.
- контроль за выполнением основных показателей (товарооборота, выпуска собственной продукции и прибыли);
- контроль за правильностью установления продажных цен на продукцию собственного производства и покупных товаров.

5.2. Структура продажной цены на продукцию предприятий

Предприятия общественного питания производят готовую продукцию и реализуют ее. В связи с этим издержки обращения на указанных предприятиях значительно выше, чем на предприятиях торговли. Поскольку продукция предприятий общественного питания реализуется населению, на нее формируются розничные (продажные) цены, уровень которых складывается из стоимости сырья в розничных ценах и наценок, предназначенных наряду с торговыми надбавками (скидками) для возмещения издержек обращения на данных предприятиях; уплаты налогов и неналоговых платежей согласно действующему законодательству; образования прибыли.

Оценка *товарных запасов* на предприятиях общественного питания зависит от их организационной структуры, наличия подразделений различной наценочной категории и может производиться по покупным, розничным либо продажным ценам.

По продажным ценам на предприятиях общественного питания учитывается:

- движение сырья, продуктов и товаров на производстве (кухне), в цехах по выпуску полуфабрикатов, кондитерских изделий;
- движение продукции собственного производства и товаров в буфетах, магазинах кулинарии, мелкорозничной торговой сети (за исключением товаров, которые реализуются без наценки).

Основное требование в выборе принципа оценки товарных запасов состоит в том, чтобы обеспечить единство цен при оприходовании и списании товаров с материально ответственных лиц.

Порядком ценообразования на продукцию предприятий общественного питания предусмотрено, что *формирование продажных цен на указанную продукцию осуществляется исходя из стоимости сырья (продовольственных товаров) в розничных ценах, с учетом налога на добавленную стоимость по установленным на конкретный вид используемых продовольственных товаров ставкам и предусмотренных для предприятий общественного питания наценок*. Таким образом, учет сырья на складах следует вести в розничных ценах с учетом НДС. Цены на сырье должны быть сформированы с добавлением к цене поступления соответствующей торговой надбавки и НДС по ставкам 10 % и 20 %. Учет таких товаров, как водка и социально значимые сорта хлеба, осуществляется по фиксированным розничным ценам, включающим НДС. При отпуске сырья на производство (кухню) дополнительно *взимается установленная наценка*.

Подразделение торговых объектов общественного питания на определенные типы и отнесение их к наценочным категориям осуществляются собственником этих объектов или уполномоченным им лицом в соответствии с Инструкцией по классификации торговых объектов общественного питания, утвержденной постановлением Минторга РБ от 04.10.2010 № 26 (далее - Инструкция № 26) [20].

Инструкция № 26 устанавливает классификацию, характеристику торговых объектов общественного питания, требования для объектов различных типов и наценочных категорий (категорий, классов).

Торговые объекты общественного питания подразделяются на типы ресторан, кафе, бар, столовая, закусочная, буфет, кафетерий, магазин (отдел) кулинарии, заготовочный объект (цех).

При определении *типа объекта общественного питания* учитывают следующие факторы:

- ассортимент реализуемой продукции, ее разнообразие и сложность изготовления;
- техническую оснащенность (материальную базу, инженерно-техническое оснащение и оборудование, состав помещений, архитектурно-планировочное решение);
- методы, формы и качество обслуживания потребителей (комфортность, этику общения, эстетику);

- квалификацию персонала;
- номенклатуру предоставляемых потребителям услуг.

По уровню и условиям обслуживания, комфортности, номенклатуре и качеству предоставляемых услуг *объекты общественного питания подразделяются на категории – люкс, высшая, первая, вторая, третья либо без категории.*

Объекты общественного питания категорий люкс, высшая, первая должны соответствовать следующим требованиям:

- люкс – изысканность интерьера, высокий уровень комфортности, широкий выбор услуг, ассортимент оригинальных, изысканных заказных и фирменных блюд, изделий для ресторанов и кафе, широкий выбор заказных и фирменных напитков, коктейлей – для баров;
- высшая – оригинальность интерьера, выбор услуг, комфортность, разнообразный ассортимент оригинальных сложных заказных, фирменных блюд и изделий для ресторанов, кафе, широкий выбор фирменных и заказных напитков и коктейлей – для баров;
- первая – гармоничность, комфортность и выбор услуг, разнообразный ассортимент фирменных блюд и изделий сложного приготовления для ресторанов и кафе, выбор напитков, коктейлей, в том числе заказных и фирменных, – для баров.

Рестораны, кафе, бары подразделяются на категории – люкс, высшая, первая и вторая.

Вагоны-рестораны, купе-бары, мини-бары, мини-кафе, летние кафе на категории не подразделяются.

Столовые, кафетерии подразделяются на категории – вторая, третья.

Рабочие, школьные и студенческие столовые отнесены к третьей категории.

Буфеты подразделяются на категории – первая, вторая, третья.

Закусочные подразделяются на категории – первая, вторая.

Магазины (отделы) кулинарии, заготовочные объекты (цехи) на категории не подразделяются.

Уровень наценок установлен к стоимости сырья в розничных ценах и дифференцирован в зависимости от категорий предприятий общественного питания. Максимальный размер наценок (до 200 – 250 %) на блюда установлен для предприятий категорий люкс и высшей, минимальный (25 –

40 %) – для предприятий третьей категории. В большинстве регионов установлены дифференцированные наценки в пределах 30 – 70 %. Конкретные размеры предельных наценок утверждают руководители предприятий общественного питания или вышестоящие организации исходя из установленных нормативов.

В настоящее время в соответствии с Указом Президента РБ от 25.02.2011 № 72 (далее - Указ № 72) государственное регулирование цен осуществляется только на товары, работы и услуги, включенные в перечень товаров (работ, услуг), цены (тарифы) на которые регулируются Советом Министров Республики Беларусь, государственными органами (организациями), утвержденный Указом № 72 [7].

В названный перечень, в частности, включена продукция общественного питания (цены и наценки), реализуемая в учреждениях образования.

Ценообразование во всех других объектах общественного питания является свободным, т.е. цены устанавливаются с учетом конъюнктуры рынка.

Регулирование цен на продукцию общественного питания, реализуемую в учреждениях образования, Указом № 72 возложено на областные исполнительные комитеты и Минский городской исполнительный комитет.

Порядком ценообразования предусмотрено, что реализация на предприятиях общественного питания *покупных товаров* без кулинарной обработки осуществляется с применением только торговой надбавки. Наценки в пользу предприятий общественного питания в этом случае не применяются, за исключением товаров, продаваемых в *розлив и порционно*, по которым указанные предприятия несут повышенные затраты на организацию потребления. Т. е. товары, не подвергшиеся кулинарной обработке (мороженое фасованное, сырки, печенье, конфеты, шоколад, вафли, коробки, пакеты, спички, табачные изделия и др.), должны реализовываться предприятиями общественного питания по тем же розничным ценам, что и предприятиями торговли.

Реализация продукции в розничной сети (буфетах, магазинах-кулинариях), а также реализация продукции, не подвергавшейся кулинарной обработке (за исключением продаваемой в розлив и порционно), осуществляется по розничным ценам с учетом НДС.

Последовательность расчета розничных цен с учетом НДС на сырье для приготовления продукции предприятиями общественного питания

раскрыта на примере продовольственных товаров, используемых для приготовления компота из свежих яблок. (Здесь и далее расчеты даны по рецептуре "Компот из свежих яблок" сборник рецептов блюд и кулинарных изделий для предприятий общественного питания всех форм собственности, утвержденный приказом Минторга РБ от 09.11.1995 № 70 (с учетом изменений от 19.11.2007 г.№66) [21].

Пример 1. Расчет розничных цен на сырье для приготовления продукции предприятием общественного питания (руб. за кг)

Таблица.2.22

Наименование сырья	Цена приобретения без НДС (отпускная закупочная), руб.	Торговая надбавка		Расчетная розничная цена сырья без НДС, руб. (гр.2 + гр.4)	НДС		Розничная цена сырья с НДС, руб. (гр.5 + гр.7)
		Размер, %	Сумма, руб. (гр.2 × гр.3 / 100)		Ставка, %	Сумма, руб. (гр.5 × гр.6 / 100)	
1	2	3	4	5	6	7	8
Яблоки	560	25	140	700	10	70	770
Сахар	592	15	88,8	680,8	10	68,1	749
Кислота лимонная	1 250	30	375	1 625	20	325	1 950

Продажные цены на предприятиях общественного питания исчисляются путем составления нормативной калькуляции.

Под калькуляцией понимается исчисление продажных цен одной порции (блюда) на предприятии общественного питания.

Сущность нормативной калькуляции заключается в том, что стоимость сырья включается не по фактическому расходу, а по установленным нормам действующего Сборника рецептов.

Калькуляция на изделие производится калькулятором или бухгалтером на основании утвержденного директором предприятия плана-меню и сборника рецептов блюд и кулинарных изделий.

План-меню составляет заведующий производством накануне рабочего дня. В нем указываются наименование и количество блюд, их номера по Сборнику рецептов.

Сборник рецептов – основной документ, определяющий нормы расходов сырья и продуктов на изготовление блюда. В нем указываются:

- нормы расхода сырья,

- размер отходов при кулинарной обработке,
- масса их после холодной и тепловой обработки
- нормы выхода продукции.

По каждому блюду разрабатываются рецептуры в двух – трех вариантах.

Расчет розничных цен (калькуляция цен) на продукцию общественного питания в торговых объектах общественного питания производится в калькуляционных карточках (формы № 57, № 45), которые составляются по каждому блюду отдельно. В калькуляционной карточке указываются:

- порядковый номер калькуляционной карточки;
- наименование блюда, изделия;
- дата составления калькуляции;
- номер рецептуры, колонки и название сборника, из которого рецептура взята, или номер технологической карты;
- наименование продуктов;
- количество продуктов в килограммах (далее – кг) с точностью до 1 грамма (на 100 порций или 10 кг соуса, гарнира, фарша, полуфабриката или кулинарного изделия);
- розничная цена 1 кг продукта;
- стоимость набора сырья в розничных ценах на 100 порций (10 кг);
- размер применяемой наценки;
- сформированная продажная цена одной порции;
- выход готовой продукции в граммах.

Для наиболее полного определения цены блюда (изделия) калькуляцию составляют из расчета стоимости сырья на 100 блюд (10 кг).

Продажная цена одной порции блюда (изделия) определяется путем деления продажной стоимости на 100 порций или 10 кг.

Калькуляционные карточки подписываются бухгалтером-калькулятором, заведующим производством и утверждаются директором.

Пример 2. Расчет продажных цен на продукцию общественного питания

Таблица 2.23

№№ строк	Наименование сырья	Норма расхода сырья (брутто), кг на 100 порций	Розничная цена сырья с НДС, руб.– гр.8 (см.	Сумма, руб.	Схема расчета

			пример выше)		
1	2	3	4	5	6
1	Яблоки	6,82	770	5 251,4	гр. 3 × гр. 4
2	Сахар	3	749	2 247	гр. 3 × гр. 4
3	Кислота лимонная	0,02	1950	39	гр. 3 × гр. 4
4	Вода	13,2			не калькулируется
5	Итого сырья на 100 порций			7 537,4	сумма строк 1 – 3
6	Наценка 30 %				не выше предельной
7	Сумма наценки			2 261,2	стр. 5 × стр. 6/100
8	Продажная цена за 100 порций			9 798,6	стр. 5 + стр. 7
9	Продажная (розничная) цена за 1 порцию.			98	стр. 8 / 100
10	Выход продукции, г – 200				

5.3. Документальное оформление операций в общественном питании

Исходя из конкретных условий работы предприятия общественного питания с учетом необходимости обеспечения сохранности товарно-материальных ценностей руководитель и главный бухгалтер организации устанавливают количественно-стоимостной или оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод учета движения сырья, продуктов и товаров в кладовых.

Таблица 2.24

Документальное оформление движения продуктов и товаров в кладовой	
Оприходование сырья и товаров от поставщика	товарно-транспортная накладная формы ТТН-1 или товарной накладной формы ТН-2
Закупка сельскохозяйственной продукции у физических лиц	закупочный акт
Поступление на склад сельскохозяйственной продукции, закупленной у	товарная накладная по ценам закупки

частных лиц, из подотчета лица, оформившего закупку, т.е. ответственного за закупку,	
<p>Некоторые виды продукции (товаров) можно приобретать у физических лиц на продовольственных рынках. В этом случае уполномоченному сотруднику выдают под отчет денежные средства. В течение 3 рабочих дней он предоставляет авансовый отчет и закупочный акт, в котором указывает номер и дату документа, выданного санитарно-гигиенической лабораторией и подтверждающего доброкачественность закупочной продукции. Оприходование на склад сельскохозяйственной продукции (товаров), закупленной у частных лиц, из подотчета лица, оформившего закупку, производят на основании выписанной товарной накладной по ценам закупки. Один экземпляр накладной совместно с закупочным актом прилагают к авансовому отчету подотчетного лица, а другой - к товарному отчету кладовщика.</p>	
Отпуск сырья, продуктов и товаров в производство, в обособленные цеха и другие структурные подразделения, расположенные <i>в одном помещении,</i>	требование в кладовую-составляется исходя из потребностей производства (кухни) и подписывается заведующим производством.
Отпуск (внутреннее перемещение) сырья (продуктов) из кладовой.	накладная на отпуск (внутреннее перемещение) сырья (продуктов) из кладовой-выписывается на основании требования в кладовую
Отпуск сырья (продуктов) из кладовой в структурные подразделения организации, которые находятся <i>на другой территории (по другому адресу),</i>	товарная накладной формы ТН-2, товарно-транспортная накладная формы ТТН-1- в товарной (товарно-транспортной) накладной указывается учетная цена кладовой.
<p>Отчетностью материально ответственного лица о движении продуктов и товаров в кладовой является товарный отчет.</p>	

Таблица 2.25

<p>Документальное оформление движения сырья, продуктов, готовой продукции на производстве (кухне)</p>	
Приемка сырья и продуктов	товарная накладная-должна быть подписана заведующего

на производстве	складом (кладовщика) и заведующим производством.
Поступление продуктов, поступивших непосредственно от поставщиков	товарно-транспортная накладная- проставляются штамп предприятия (получателя) и подписи лица, принявшего товар. Расчет розничных или продажных цен получателем товара производится на отдельном бланке (реестре), который прилагается к товарной (товарно-транспортной) накладной.
Отпуск готовых изделий из производства (кухни) в другие структурные подразделения	дневной заборный лист, товарной накладная (ТН-2), а в необходимых случаях – товарно-транспортной накладной (ТТН-1)
<p>Дневной заборный лист, выписанный бухгалтером на каждое материально ответственное лицо, получающее продукцию из производства (кухни), подписывается главным бухгалтером и директором предприятия (или лицами, ими на то уполномоченными), регистрируется в специальном журнале и под расписку в нем передается заведующему производством (бригадиру).</p> <p>Заборный лист заполняется в 2 экземплярах (под копирку); оба экземпляра этого документа подписываются в соответствующей графе, фиксирующей очередной отпуск, заведующим производством (бригадиром) и лицом, получившим продукцию. Первый экземпляр заборного листа находится у лица, получающего изделия кухни, второй - у заведующего производством (бригадира).</p> <p>По окончании рабочего дня (смены) заборный лист «закрывается», т.е. в нем проставляется количество возвращенных (нереализованных) блюд и изделий; подсчитывается итоговое количество отпущенной продукции; определяется стоимость ее по учетным ценам производства и по ценам фактической реализации; стоимость отпущенной продукции по продажным ценам фиксируется прописью.</p> <p>Заборный лист подписывается заведующим производством (бригадиром) и лицом, получившим готовые изделия. Первый экземпляр заборного листа передается лицу, получившему изделия кухни, второй - остается у заведующего производством (бригадира).</p> <p>В конце дня на количество фактически отпущенных по заборному листу блюд выписывается товарная накладная (ТН-2).</p>	
Отпуск изделий кухни в другие структурные подразделения один раз в день (смену)	товарная или товарно-транспортная накладная (ТТН-1 или ТН-2) с указанием в ней времени (часов) отпуска изделий.
Отпуск питания персоналу предприятия общественного питания	акт на отпуск питания сотрудникам организации- в акте (на его оборотной стороне) должен указываться перечень таких работников и суммарная стоимость отпущенного каждому работнику питания.

Реализация готовой продукции из производства (кухни) отражается заведующим производством	
акт о продаже и отпуске изделий кухни	применяется если в соответствии с принятой учетной политикой учет реализации готовой продукции ведется в стоимостном измерении
акт о реализации готовых изделий кухни за наличный расчет	применяется если в соответствии с принятой учетной политикой учет реализации готовой продукции ведется в количественно-стоимостном измерении
акт на отпуск питания по безналичному расчету.	применяется если изделия кухни реализуются за безналичный расчет
Отчетность заведующего производством (кухней)	
Отчет о движении продуктов и тары на кухне	составляется заведующим производством (бригадиром) с указанием: <ul style="list-style-type: none"> • названия номера и даты составления каждого первичного документа, отражающего поступление сырья и продуктов на производство (кухню), • возврат их в кладовую, • передачу готовых блюд (изделий) другим материально ответственным лицам, • списание активируемых товарных потерь. • стоимости питания персонала предприятия.

5.4. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ТОВАРОВ В ОБЩЕСТВЕННОМ ПИТАНИИ

Учет приемки и движения продуктов в кладовой (на складе)

Таблица 2.26

№	Содержание бухгалтерской записи	Корреспонденция
---	---------------------------------	-----------------

п/п		счетов	
		дебет	кредит
1	2	3	4
	Согласно учетной политике движение продуктов и товаров в кладовой ведется по розничным ценам		
1	Поступление продуктов и товаров от поставщика		
	на сумму товаров и продуктов по свободным отпускным ценам поставщика (приобретения)	41-1	60-1
	на сумму НДС поставщика	18	60-1
	на сумму торговой надбавки на поступившие от поставщиков продукты и товары	41-1	42-1
	на сумму НДС, включенную в сформированную розничную цену	41-1	42-2
2	Поступление продуктов и товаров по регулируемым розничным ценам:		
	на сумму поступивших продуктов и товаров за минусом торговой скидки и НДС поставщика, указанного в накладной	41-1	60-1
	на сумму НДС поставщика (с учетом скидки)	18	60-1
	на сумму полученной от поставщика торговой скидки	60-1	42-3
	на сумму НДС, выделенную из суммы торговой скидки (методом «красное сторно»)	42-3	42-1
	на сумму НДС, включенную в регулируемую розничную цену	41-1	42-2
	на сумму торговой скидки, включенную в регулируемую розничную цену	41-1	42-3
	на сумму НДС, включенную в розничную цену	41-1	42-2
3	Поступление закупленной на рынке (у населения) сельскохозяйственной продукции по ценам закупки	41-1	71
	на сумму торговой надбавки	41-1	42-1
	на сумму НДС, включенную в розничную цену	41-1	42-2
4	Списание сырья, продуктов и товаров, переданных на производство (кухню, заготовочные объекты (цеха) общественного питания):		
	на сумму сырья, продуктов и товаров по розничным ценам	20-9	41-1

	доведение розничной цены до продажной цены:		
	на сумму наценки общественного питания	20-9	42-1
	на сумму НДС, выделенного из наценки общественного питания (методом «красное сторно»)	42-2	42-1
5	Списание продуктов и товаров, переданных в буфеты, бары и другие объекты общественного питания		
	на сумму продуктов и товаров по розничным ценам	41-2	41-1
	доведение розничной цены до продажной:		
	на сумму наценки общественного питания	41-2	42-1
	на сумму НДС, выделенную из наценки общественного питания (методом «красное сторно»)	42-2	42-1
6	Передача сырья, продуктов и товаров от одного материально ответственного лица другому по розничным ценам (запись по счету 41-1 производится по разным аналитическим счетам)	41-1	41-1

Учет операций отпуска и реализации продуктов и готовой продукции из производства (кухни)

Таблица 2.27

№ п/п	Содержание бухгалтерской записи	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Передача из производства готовой продукции в буфет, бары и другие объекты общественного питания		
	-на сумму готовой продукции по продажным ценам	41-2	20-9
2	Отражение стоимости сырья и продуктов, израсходованных на выпуск готовой продукции, отпущенной покупателям непосредственно из кухни (по учетным ценам производства)	90-4	20-9
3.	Передача сырья, продуктов, готовой продукции от одного материально ответственного лица (бригадира) другому – по учетным ценам (запись производится по	20-9	20-9

	разным аналитическим счетам)		
4	Отражение реализации продукции собственного производства и покупных товаров (по ценам отпуска потребителям):		
4.1.	а) за наличный расчет	50-1	90-1
4.2.	б) расчетными чеками, чековой книжкой, банковскими карточками	50-3; 57-4	90-1
4.3.	в) разовыми талонами, полученными в оплату отпущенной продукции	50-1	62-1
	и одновременно	62-1	90-1
	Списание стоимости реализованных товаров	90-4	41-2; 20-9
	Списание суммы НДС, приходящейся на реализованные товары (методом «красное сторно»)	90-4	42-2
	Списание суммы торговой надбавки и наценки общественного питания, приходящейся на реализованные товары (методом «красное сторно»)	90-4	42-1
	Отражение задолженности перед бюджетом:		
	по налогу на добавленную стоимость	90-2	68-2
4.4	г) отражение реализации оптом продукции собственного производства (полуфабрикатов, кондитерских и кулинарных изделий)		
4.4.1	Отражение суммы скидок, предоставленных покупателям (корректировка учетных цен) (методом «красное сторно»)	20-9	42-1
	на сумму НДС, выделенную из суммы предоставленных скидок	42-2	42-1
4.4.2	Вариант признание выручки от реализации по мере начисления (отпуска) продукции и предъявления покупателю расчетных документов		
4.4.2.1	Отражение стоимости отпущенной продукции по ценам реализации	62-1	90-1
4.4.2.2	Списание стоимости реализованной отпущенной продукции	90-4	20-9

Контрольные вопросы

1. Дайте определение собственной продукции.

2. Состав оборота продукции собственного производства
3. Что такое покупные товары?
4. Состав Розничного товарооборота.
5. Что включается в оптовый товарооборот?
6. Какие показатели не включаются в товарооборот общественного питания?
7. Что такое совокупный товарооборот?
8. Как оцениваются товарные запасы на предприятиях общественного питания?
9. Как формируется продажная цена на продукцию предприятий общественного питания?
10. Какие факторы учитывают при определении типа объекта предприятия общественного питания?
11. Какие вы знаете категории предприятия общественного питания?
12. Назовите особенности реализации покупных товаров
13. Порядок расчета розничных цен на сырье на складе
14. Порядок расчета продажных цен на продукцию в производстве (кухне)
15. Сущность нормативной калькуляции
16. В каких целях используется сборник рецептов?
17. Какие документы составляются при поступлении продуктов и товаров на предприятия общественного питания?
18. Какие документы составляются по движению продуктов и товаров в производстве (кухне)
19. Какие документы составляются по реализации продуктов и товаров на предприятия общественного питания?
20. Ответственность материально- ответственных лиц на предприятиях общественного питания.
21. Назовите корреспонденции счетов по учету товаров и продуктов на предприятиях общественного питания.

ГЛАВА 3. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОМ ПРОИЗВОДСТВЕ

ТЕМА 1. ЗАДАЧИ И ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

1.1. Задачи бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях.

1.2. Особенности бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях.

1.1. Задачи бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях

Сельское хозяйство является одной из ведущих отраслей национальной экономики республики. В условиях рыночных отношений успешное развитие этой отрасли требует коренного улучшения управления производством на основе использования экономических методов хозяйствования.

В условиях рыночной экономики перед бухгалтерским учетом на сельскохозяйственных предприятиях стоят следующие задачи:

1. Формирование информации для принятия управленческих решений. Учет представляет информацию об отклонениях в выполнении целевых программ предприятия, его подразделений и отдельных служб, что позволяет оперативно вскрывать и своевременно принимать меры к устранению недостатков в работе предприятия, его подразделений и служб.

2. Контроль за наличием, состоянием и использованием хозяйственных ресурсов на всех стадиях их движения. Эта задача выполняется благодаря своевременному документированию хозяйственных операций (изменений в составе хозяйственных средств и источников их образования) и их отражению в учетных регистрах, а также путем проведения инвентаризации денежных средств и расчетов, товарно-материальных ценностей и основных средств.

3. Контроль за целевым и рациональным использованием средств, находящихся в распоряжении предприятия. С помощью бухгалтерского

учета контролируется использование средств в соответствии с планами (целями), сметами и договорами; учетная информация также обеспечивает контроль за рациональным использованием трудовых и материальных ресурсов для производства и реализации продукции, за уровнем ее себестоимости.

4. Формирование научно обоснованной системы показателей, характеризующих результаты деятельности предприятия, его отдельных подразделений и служб. Важнейшими из них являются прибыль, себестоимость и рентабельность.

5. Своевременное и полное использование внутрихозяйственных резервов улучшения финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Учет представляет информацию о наличии излишних и неиспользуемых основных средств и товарно-материальных ценностей, о причинах и виновниках непроизводительных расходов и потерь.

6. Соблюдение законности при решении хозяйственных вопросов.

1.2. Особенности бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях

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

1. Сельское хозяйство базируется на использовании земли как главного средства производства. Земля обладает рядом специфических свойств, которые отличают ее от других средств производства. Все средства производства, кроме земли, – результат человеческого труда; земля же – продукт самой природы. Земля становится средством производства лишь в процессе производственной деятельности человека.

Однако в бухгалтерском учете земля в стоимостном выражении не учитывается. Учет земли ведется только в количественных показателях (гектарах) по видам угодий (пашня, сенокос, пастбище, сад, лес).

2. На результаты производства оказывают влияние погодные условия. Зависимость от погодных условий, естественных и биологических факторов является причиной сезонности сельскохозяйственного производства, неравномерности осуществления затрат производства и труда в течение года. Больше всего их производится в периоды

выполнения основных сельскохозяйственных работ (посев, уход за посевами, уборка), поэтому объем учетных работ изменяется в течение года. Это необходимо принимать в расчет при организации учета.

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

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

4. Из-за сезонности сельскохозяйственного производства продукция поступает в течение года неравномерно. Готовую продукцию, поступившую в течение года от собственного производства, оценивают по плановой себестоимости. В конце года, после составления отчетных калькуляций, плановую себестоимость доводят до уровня фактической. Конечные финансовые результаты деятельности предприятия (прибыль, убыток) определяют после исчисления фактической себестоимости реализованной продукции, т. е. по окончании календарного года.

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

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

с больших площадей требует действенного контроля за ее движением в пути и в местах хранения.

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

На каждом сельскохозяйственном предприятии учет строится в строгом соответствии с планом счетов бухгалтерского учета.

Применяемый на сельскохозяйственных предприятиях план счетов бухгалтерского учета построен с учетом требований международных стандартов и принципов мировой практики ведения бухгалтерского учета.

Контрольные вопросы.

1. Назовите основные задачи, которые стоят перед бухгалтерским учетом на сельскохозяйственных предприятиях.
2. Перечислите особенности сельскохозяйственного производства.
3. Как оценивается земля в бухгалтерском учете?
4. Как в растениеводстве изменяется объем учетных работ в течение года?
5. Как оценивается готовая продукция в течение года?
6. Как могут учитываться животные на сельскохозяйственных предприятиях?
7. Как подразделяется сельскохозяйственная продукция?

2. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ВЛОЖЕНИЙ В ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОМ ПРОИЗВОДСТВЕ

2.1. Классификация и оценка основных средств.

2.2. Документальное оформление поступления и выбытия основных средств.

2.3. Учет затрат по формированию основного стада.

2.4. Учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений.

2.1. Классификация и оценка основных средств

Основные средства сельскохозяйственного предприятия, представляют собой совокупность материально-вещественных ценностей, действующих в натуральной форме в течение длительного времени в сфере материального производства и в непроизводственной сфере.

В составе основных средств главную роль играют орудия труда, при помощи которых человек воздействует на предмет или процесс труда (машины, инструменты и т. д.). Кроме того, к основным средствам относятся здания, сооружения и другие объекты, создающие материальные условия для осуществления процесса производства или используемые для хранения и перемещения предметов и продуктов труда. На сельскохозяйственных предприятиях к основным средствам относят животных основного стада и рабочий скот. Однако не все средства труда и не все животные относятся к основным средствам.

Не относятся к основным средствам:

– предметы стоимостью до 30 базовых величин за единицу (комплект) независимо от срока их службы, за исключением сельскохозяйственных машин и орудий строительного механизированного инструмента, а также рабочего и продуктивного скота, которые относятся к основным средствам независимо от их стоимости;

– предметы, служащие менее одного года, независимо от их стоимости.

Для правильной организации учета основных средств большое значение имеет их классификация. На всех сельскохозяйственных предприятиях применяется типовая классификация основных средств. В соответствии с ней основные средства по отношению к процессу производства делятся на две группы: производственные и непроизводственные (участвующие и не участвующие в предпринимательской деятельности). К производственным основным

средствам относятся такие, которые прямо или косвенно участвуют в процессе производства, к непроизводственным – объекты, удовлетворяющие культурно-бытовые нужды рабочих, колхозников, служащих.

Основные средства в зависимости от их назначения и натурально-вещественных признаков подразделяются на следующие группы (виды):

1. Здания (в растениеводстве – зернохранилища, зерносушилки, агрокабинеты и др.; в животноводстве – коровники, телятники, птичники и т. д.; помещения общего назначения – склады для хранения материалов и другие здания).

2. Сооружения (силосные башни, парники, и др.).

3. Передаточные устройства (электросети, трубопроводы, трансмиссии и др.).

4. Машины и оборудование:

– силовые машины и оборудование (тракторы, паровые двигатели, электродвигатели, электроаппаратура и т. д.);

– рабочие машины и оборудование (плуги, бороны, луцильники, сеялки, комбайны, картофелекопалки, инкубаторы и др.);

– измерительные и регулирующие приборы и устройства, лабораторное оборудование (весы, водомеры, амперметры, пульты автоматического управления и т. д.);

– вычислительная техника (электронно-вычислительные машины, клавишные вычислительные машины и др.);

– прочие машины и оборудование (автоматических телефонных станций и радиовещательных узлов и т. д.).

5. Транспортные средства (автомобили грузовые, легковые и специальные, автобусы, мотоциклы, моторные лодки, велосипеды и др.).

6. Инструмент (электродрели, краскопульты, тиски, электровибраторы и др.).

7. Производственный инвентарь и оборудование (рабочие столы, верстаки, инвентарная тара и др.).

8. Хозяйственный инвентарь (конторская обстановка, часы, ковры, пишущие машинки и т. д.).

9. Скот рабочий (лошади, волы, верблюды, ослы).

10. Скот продуктивный (коровы, быки-производители, жеребцы-производители, племенные кобылы, хряки-производители, свиноматки, бараны-производители, овцематки и др.).

11. Многолетние насаждения (плодовые насаждения, ягодные многолетние насаждения, виноградники, полезащитные полосы и т.д.).

12. Капитальные затраты по улучшению земель (планировка земельных участков, корчевка площадей под пашню, расчистка зарослей и др.).

Кроме того, основные средства подразделяются по отраслям народного хозяйства: основные средства сельского хозяйства с выделением основных средств растениеводства, животноводства и общего назначения; промышленности; строительства; торговли и общественного питания; жилищного хозяйства; коммунального хозяйства и бытового обслуживания; здравоохранения и др.

По своей принадлежности основные средства подразделяются на *собственные* и *арендованные*. Арендованные основные средства (кроме долгосрочно-арендуемых) учитываются арендатором на забалансовом счете "Арендованные основные средства". Законченные капитальные затраты в арендованные здания, сооружения, оборудование и другие объекты включаются в состав собственных основных средств в сумме фактических расходов.

По характеру использования в процессе производства основные средства делят на *действующие* и *недействующие*. Недействующими считаются средства, находящиеся в запасе, который обусловлен самим характером производства и является экономически обоснованным. К ним относят и основные средства, находящиеся на консервации.

По вещественному составу основные средства делят на *инвентарные* и *неинвентарные*. К инвентарным относят объекты, имеющие вещественное выражение и поддающиеся проверке, обмеру и подсчету в натуре, к неинвентарным – капитальные вложения в земельные, лесные и водные угодья (кроме сооружений).

Все основные средства имеют определенную денежную оценку. В бухгалтерском учете отражаются стоимость и натурально-вещественный состав основных средств. Учет основных средств ведут на балансовом счете 01 "Основные средства".

Основные средства оцениваются в учете по их первоначальной стоимости. Она складывается из всех затрат по их возведению, сооружению, приобретению, включая проектно-изыскательские работы, благоустройство территории и др. В стоимость приобретенного оборудования, машин, приборов и других объектов входят покупная стоимость, расходы по транспортировке, погрузке, разгрузке, страхованию

и хранению, таможенные пошлины, налоги и сборы, включая плату за оформление документов и другие расходы, необходимые для доведения объектов до требуемого рабочего состояния.

Основные средства, изготовленные самим предприятием, оцениваются в сумме всех фактических затрат на их изготовление и доведение до рабочего состояния.

Объекты, построенные подрядным способом, принимаются на учет по сметной, договорной стоимости.

Многолетние насаждения оцениваются по фактическим затратам на их посадку и выращивание, включая расходы на подготовку почвы. В дальнейшем, до сдачи в эксплуатацию многолетних насаждений, к их стоимости присоединяют расходы по выращиванию. Таким образом, многолетние насаждения эксплуатационного возраста будут учтены по фактической себестоимости.

Взрослый продуктивный и рабочий скот основного стада принимается на учет в следующей оценке:

– при формировании основного стада за счет молодняка животных, выращенных в своем хозяйстве, – по фактической себестоимости выращивания;

– при покупке на стороне – по фактической стоимости приобретения животных, включая расходы по доставке.

Основные средства, бывшие в эксплуатации и приобретенные за плату, принимаются на учет по покупной стоимости с добавлением расходов по доставке и установке, а также суммы износа по этим объектам, указанным в документах купли-продажи.

Объекты, полученные безвозмездно в виде дара юридических и физических лиц или правительственной субсидии, оцениваются независимой комиссией. Комиссией определяется восстановительная стоимость объекта и его износ на момент передачи.

В бухгалтерском учете на счете 01 объекты основных средств оцениваются и учитываются по первоначальной стоимости, а после переоценки – по восстановительной.

Стоимость основных средств постоянно уменьшается под воздействием физического и морального износа. Они погашаются амортизационными отчислениями путем включения износа по нормам амортизационных отчислений в стоимость производимой продукции. Отсюда вытекает оценка объектов основных средств по остаточной стоимости, которая определяется путем вычитания из первоначальной или

восстановительной стоимости начисленного износа. В бухгалтерском учете износ учитывается на отдельном счете 02 "Амортизация основных средств". Следовательно, остаточная стоимость основных средств в учете не отражается, а определяется расчетным путем.

Основные средства предприятия отражаются в балансе по остаточной стоимости.

Таким образом, основные средства имеют три вида оценок: первоначальную, восстановительную и остаточную.

2.2. Документальное оформление поступления и выбытия основных средств

На сельскохозяйственных предприятиях основные средства поступают в результате капитальных вложений, формирования основного стада, выращивания многолетних насаждений, в порядке безвозмездного получения от других предприятий. Поступающие в хозяйство основные средства должны быть документально оформлены, оприходованы и закреплены за определенным лицом.

Основным документом на оприходование основных средств (построенных в хозяйстве и приобретенных со стороны) является акт приема-передачи основных средств (ф. № ОС-1). Акт составляется комиссией, назначенной руководителем хозяйства.

Приобретенные и прибывшие от поставщиков основные средства (по железной дороге) принимает представитель хозяйства по доверенности. В случае расхождения фактических данных с данными сопроводительных документов или обнаружения повреждений составляют коммерческий акт с участием представителей железной дороги.

При получении от поставщиков сложных машин (тракторов, комбайнов, автомобилей) одновременно должны быть получены и паспорта к ним. В паспортах отражается основная характеристика объекта, в дальнейшем указываются все производимые ремонты за время его эксплуатации.

Вместе с приобретаемыми машинами поступают запасные части и инструменты. Их наличие и перечень отражается в акте и сопроводительных документах.

Изготовленные в своих ремонтных мастерских объекты основных средств приходуются на основании требований-накладных, в которых дается характеристика изготовленных объектов.

Перевод в основное стадо молодняка продуктивного и рабочего скота оформляют актом на перевод животных. Купленный взрослый скот приходят от поставщиков так же, как и другие основные средства. При этом на поступающих животных должны быть оформлены поставщиком племенные свидетельства.

Взятие на учет многолетних насаждений производится в два этапа:

1. Вновь посаженные плодовые многолетние насаждения по окончании посадочных работ принимают на учет в состав молодых насаждений по акту приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию.

2. По мере выращивания стоимость молодых насаждений увеличивается на сумму затрат по уходу за ними. При достижении насаждениями эксплуатационного возраста их принимает комиссия, составляется акт, и насаждения переводят в состав действующих основных средств.

На передачу основных средств из одного подразделения хозяйства в другое составляется требование-накладная. При этом расходы по их перемещению относят на издержки производства того производственного подразделения, которое получило эти объекты основных средств.

Основные средства, поступившие безвозмездно от других предприятий, обнаруженные при инвентаризации неучтенные объекты, а также основные средства неинвентарного характера (улучшение земель и т. п.) приходят по актам, составленным соответствующими комиссиями.

С целью контроля за сохранностью, перемещением и правильным использованием основных средств каждому инвентарному объекту присваивается цифровой номер, который называют инвентарным.

Все основные средства, находящиеся в эксплуатации, закрепляются за материально ответственными лицами, бригадами, фермами и другими подразделениями. Закрепление основных средств производится в инвентаризационных описях основных средств.

Основные средства в процессе эксплуатации постепенно изнашиваются, тем самым приходят в такое состояние, когда дальнейшее их использование становится невозможным или экономически нецелесообразным. Полностью износившиеся основные средства подлежат ликвидации и списанию.

Выбытие основных средств может происходить в результате их физического и морального износа, выбраковки скота, потерявшего свою

продуктивную или племенную ценность, стихийных бедствий, безвозмездной передачи или реализации другим предприятиям.

Для определения непригодности объектов, остаточной (продажной) стоимости и оформления документов на их выбытие на каждом предприятии создается постоянно действующая комиссия: на государственных предприятиях – приказом директора, в колхозах и других предприятиях – решением общего собрания работников (собрания уполномоченных, акционеров). В состав комиссии включают заместителя директора (председателя колхоза), главного инженера и других специалистов.

Выбраковка скота из основного стада может быть вследствие старости, неизлечимых болезней, травматических повреждений, значительного понижения продуктивности, работоспособности.

Списание многолетних насаждений допускается по истечении биологического периода плодоношения или изреженности насаждений свыше 70 % нормы посадки на один гектар.

В случае гибели основных средств в результате стихийных бедствий к актам на списание объектов комиссия предлагает документы, подтверждающие причины гибели объектов.

После принятия решения на списание того или иного объекта составляют соответствующий акт на списание имущества. В настоящее время для этих целей применяют следующие первичные документы: акт на списание основных средств (ф. № ОС-5); акт на выбраковку продуктивных животных из основного стада (ф. № ОС-2); акт на выбраковку рабочих лошадей из основного стада (ф. № ОС-3); акт на списание многолетних насаждений (ф. № ОС-4). Применение различных форм актов обусловлено тем, что каждая группа однородных объектов основных средств имеет различную характеристику. Составленные комиссией акты передаются на утверждение руководителю предприятия (собранию уполномоченных, членов правления колхоза).

Утвержденные акты передаются в бухгалтерию, где на их основании производят соответствующие записи о выбытии основных средств в инвентарные карточки, описи и другие регистры аналитического и синтетического учета.

Таблица 3.1

Документальное оформление поступления основных средств	
построенные в хозяйстве и приобретенные со стороны	<u>акт приема-передачи основных средств</u> (ф. № ОС-1)
при получении от поставщиков машин (тракторов, комбайнов, автомобилей)	ТГН 1 и одновременно должны быть получены и паспорта к ним.
изготовленные в своих ремонтных мастерских объекты основных средств	требования-накладные, в которых дается характеристика изготовленных объектов.
перевод в основное стадо молодняка продуктивного и рабочего скота	акт на перевод животных.
купленный взрослый скот	ТГН-1. При этом на поступающих животных должны быть оформлены поставщиком племенные свидетельства.
передача основных средств из одного подразделения хозяйства в другое	требование-накладная
Взятие на учет многолетних насаждений	акт приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию.

Таблица 3.2

Документальное оформление выбытия основных средств	
Физический и моральный износ, стихийные бедствия	акт на списание основных средств (ф. № ОС-5);
Выбраковка скота, потерявшего свою продуктивную или племенную ценность	акт на выбраковку продуктивных животных из основного стада (ф. № ОС-2); акт на выбраковку рабочих лошадей из основного стада (ф. № ОС-3);
Списание многолетних насаждений допускается по истечении биологического периода плодоношения или изреженности насаждений свыше 70 % нормы посадки на один гектар	акт на списание многолетних насаждений (ф. № ОС-4)
Реализация	ТТН-1

2.3. Учет затрат по формированию основного стада.

Особую группу капитальных вложений на сельскохозяйственных предприятиях составляют затраты по формированию основного стада. Основное стадо продуктивного и рабочего скота пополняется за счет молодняка, выращенного в своем хозяйстве, а также приобретения скота на стороне. Молодняк животных на сельскохозяйственных предприятиях относится к оборотным средствам, поэтому при переводе его в основное

стадо происходит переход оборотных средств посредством капитальных вложений в группу основных средств.

Учет затрат по формированию основного стада ведут на счете 08 в разрезе следующих субсчетов:

08-7 "Перевод молодняка животных в основное стадо";

08-8 "Приобретение взрослых животных".

По каждому субсчету затраты учитывают на отдельных аналитических счетах по видам животных (крупный рогатый скот, свиньи, овцы, лошади и т. д.).

На субсчете 08-7 "Перевод молодняка животных в основное стадо" учитывают фактические затраты по формированию основного стада за счет перевода молодняка, выращенного в хозяйстве. В течение года при переводе в основное стадо молодняка рождения прошлых лет стоимость его складывается из балансовой стоимости на начало года и затрат на выращивание в текущем году.

В течение года по мере перевода молодняка скота в основное стадо его списывают с кредита счета 11 "Животные на выращивании и откорме" в дебет счета 08 субсчет 7 "Перевод молодняка в основное стадо" в балансовой стоимости, включая полученный прирост живой массы с начала года по плановой себестоимости. Одновременно составляют корреспонденцию на оприходование скота в составе основных средств: дебет счета 01 – кредит счета 08-7. НДС при переводе не начисляется.

В конце года после определения фактической себестоимости прироста живой массы плановые затраты на выращивание молодняка, переведенного в течение года в основное стадо, корректируются до фактических. Калькуляционные разницы списываются дополнительно (или сторнируются) бухгалтерской записью: дебет субсчета 08-7 "Перевод молодняка животных в основное стадо" – кредит счета 11 "Животные на выращивании и откорме". Соответственно корректируют стоимость переведенных животных на счете 01 и 08-7 записью: дебет счета 01 – кредит счета 08-7.

Операции по формированию основного стада отражают в учете в следующем порядке.

Пример. Перевод молодняка в основное стадо.

Таблица 3.3

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
1	В течении года переведен молодняк животных в основное стадо по плановой с/с 1ц ж.м. животных (25300 руб.)	08/7	11	25300
2	Молодняк животных переведен в состав основных средств	01	08/7	25300
3	В конце года определена фактическая с/с 1ц ж.м. животных (первый вариант-24100 руб. второй вариант-26800руб.))			
3.1.	24100 (24100-25300)=-1200	08/7	11	-1200
		01	08/7	-1200
3.2.	26800 (26800-25300)=1500	08/7	11	1500
		01	08/7	1500

Покупка взрослых животных

Формирование основного стада может осуществляться и путем покупки взрослых продуктивных животных. В этом случае стоимость купленных животных и все расходы, связанные с покупкой, отражаются на счетах следующим образом:

Таблица 3.4

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
На стоимость приобретенных взрослых	08/8	60

животных		
На сумму НДС, причитающегося поставщику	18	60
Отражены расходы по доставке скота	08/8,	23,70,69, 60
На сумму НДС от стоимости услуг по доставке животных	18	60
Оприходованы переведенные в состав основных средств животные	01, субсчет «Продуктивн ый скот»	08/8

Кроме того, сельскохозяйственные предприятия могут приобретать взрослый племенной скот за счет средств целевого финансирования. В этом случае на счетах бухгалтерского учета производятся следующие записи:

Таблица 3.5

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Поступление средств из целевых источников	51, 55	86
На стоимость приобретенных животных	08/8	60
На сумму НДС, уплаченного поставщику	18	60

Произведены расчеты с поставщиком животных	60	51, 55
Оприходованы в составе основных средств купленные взрослые племенные животные	01	08/8
Отражено в учете использование целевых средств	86	98/2
На сумму оплаченного НДС	18	18
Списан «входной» НДС по основным средствам, приобретенным за счет бюджетных средств	86	18

Поступление животных основного стада, полученных безвозмездно отражается следующим образом:

Таблица 3.6

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
На стоимость полученных взрослых животных	08-8	98
	98	91/1
Отражены расходы по доставке скота	08/8	23,70,69,60

Оприходованы переведенные в состав основных средств животные	01, субсчет «Продуктивный скот»	08/8
--	---------------------------------------	------

Животных основного стада выбраковывают по причине их низкой продуктивности или по старости. Такой скот могут продать, забить на мясо или перевести на откорм. Для этого используется акт на выбраковку продуктивных животных из основного стада (ф.ОС-2к)

Выбраковка животных может быть с постановкой на откорм и без постановки на откорм в учете отражается следующим образом:

Таблица 3.7

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Выбраковка животных из основного стада без постановки на откорм	01-1	01
	91/4	01-1
На сумму, причитающуюся от покупателя	62	91/1
На сумму расходов по реализации животных	91/4	70, 68, 69 и др.
На сумму начисленных НДС	91/2	68

На сумму полученной от реализации животных прибыли	91/5	99
Выбраковка животных из основного с постановкой на откорм	01-1 11	01 01-1

Рассмотрим порядок отражения в учете забоя скота в организации:

Таблица 3.8

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Забой скота основного стада на мясо -по балансовой стоимости	01-1 20/3	01 01-1
На сумму расходов по забою скота	20-3, субсчет «Промышлен ные производ ства»	70, 69 и др.
Оприходована по себестоимости готовая продукция, полученная от забоя животных	43	20/3

2.4. Учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений

Отдельную группу капитальных вложений на сельскохозяйственных предприятиях составляют затраты по закладке и выращиванию многолетних насаждений. Сюда относят затраты на закладку и выращивание плодовых садов и ягодников, виноградников, парков и др. Для учета этих затрат на счете 08 выделен отдельный субсчет 9 "Закладка и выращивание многолетних насаждений".

Аналитический учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений ведут на основании первичных документов и по статьям, предусмотренным для растениеводства. Учет затрат осуществляют по видам и времени посадок, их местонахождению или присвоенным номерам (например, "Сад яблоневый № 5 закладки 2008 г." и т. д.). Особенность аналитического учета затрат заключается в том, что на открываемых аналитических счетах ведут учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений только в пределах календарного года. Это значит, что произведенные в течение года затраты по закладке молодых насаждений в конце года списывают с кредита субсчета 08-10 в дебет счета 01 "Основные средства". Затраты по уходу и выращиванию ранее сданных в эксплуатацию молодых насаждений присоединяются к стоимости соответствующих молодых насаждений, учитываемых на счете 01 "Основные средства", как неплодоносящие насаждения. На конец года на субсчете 08-9 может остаться сумма затрат по незавершенным работам, т. е. затраты на подготовку почвы для посадки молодых насаждений в следующем году.

По окончании выращивания многолетних насаждений (наступление плодоношения плодовых насаждений и смыкания крон лесопосадок) молодые насаждения сдают в эксплуатацию. Их передача из недействующих основных средств в действующие оформляется актом приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию, в котором указывается стоимость насаждений за весь период их выращивания. При этом составляется бухгалтерская запись: дебет счета 01 (субсчет "многолетние насаждения эксплуатационные") – кредит счета 01 (субсчет "молодые насаждения").

Операции по закладке и выращиванию многолетних насаждений отражают в учете в следующем порядке.

Пример

Организация в октябре 2003 г. произвела закладку низкорослого яблоневого сада на клоновых подвоях на площади 10 га в подразделении № 1 д.Заполье. Произведены следующие затраты (условно):

оплата труда с отчислениями - 638,7 тыс.руб.;

услуги машинотракторного парка - 1501,0 тыс.руб.;

стоимость минеральных и органических удобрений - 5169,0 тыс.руб.;

стоимость посадочного материала - 19 287,0 тыс.руб.;

прочие затраты - 165,0 тыс.руб.

Итого - 26 760,7 тыс.руб.

В производственном отчете будет открыт аналитический счет «Низкорослый яблоневый сад на клоновых подвоях посадки 2003 года, подразделение № 1, д.Заполье». Суммы затрат будут записаны по статьям на основании соответствующих первичных документов.

В бухгалтерском учете выполненные работы на сумму 26760,7 тыс. руб. по закладке яблоневого сада будут отражены корреспонденцией счетов:

Таблица 3.9

Содержание операции	Дебет	Кредит
На стоимость выполненных работ по закладке яблоневого сада	08-9	10,23,69,70,71

После окончания посадочных работ молодые многолетние насаждения в сумме фактических затрат (26760,7 тыс. руб.) принимают к учету в состав основных средств по счету 01 «Основные средства», субсчет 4 «Многолетние насаждения», аналитический счет «Молодые

многолетние насаждения», по видам и годам посадки. Основанием является акт приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию (форма ОС-1к). При этом составляется бухгалтерская запись:

Таблица 3.10

Содержание операции	Дебет	Кредит
На фактическую себестоимость посадочных работ молодых многолетних насаждений	01 «Основные средства», субсчет 4 «Многолетние насаждения», аналитический счет «Молодые многолетние насаждения»	08 «Вложения в долгосрочные активы», субсчет 9 «Закладка и выращивание многолетних насаждений»

Капитальные вложения в многолетние насаждения до сдачи их в эксплуатацию включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в отчетном году площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ. Отсюда следует, что затраты по уходу за молодыми многолетними насаждениями, посаженными в прошлые годы, учитывают в аналогичном вышеописанному порядку по дебету счета 08, субсчет 9 «Закладка и выращивание многолетних насаждений», в корреспонденции с кредитом счетов 10, 23, 69, 70 и т.д. В

конце года их списывают в дебет счета 01 на аналитический счет «Молодые многолетние насаждения».

Предположим, что в 2004 году произведены затраты (условно) на сумму 3000 тыс.руб. (культивация почвы с внесением минеральных удобрений, обработка сада в целях защиты от вредителей и болезней и др.). В бухгалтерском учете на эту сумму будет составлена корреспонденция счетов:

Таблица 3.11

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс.руб.
На фактическую себестоимость посадочных работ	01-4, аналитически й счет «Молодой яблоневый сад посадки 2003 г. в подразделени и № 1»	08-9 «Закладка и выращивание многолетних насаждений»	3000

От молодых насаждений еще до наступления периода нормального плодоношения возможно получение урожая. Затраты по сбору урожая рекомендуется учитывать в составе затрат по уходу за молодыми насаждениями по дебету счета 08-9 «Закладка и выращивание многолетних насаждений», а полученную продукцию приходить в дебет счета 43

«Готовая продукция», субсчет 1 «Продукция растениеводства», по видам плодов и ягод по ценам возможной реализации, поскольку себестоимость продукции, полученной от молодых многолетних насаждений, не достигших плодоносящего возраста, не исчисляется.

Основанием для оприходования продукции является реестр отправки сельскохозяйственной продукции с поля (форма ГП-1).

Затраты по сбору урожая с молодого сада, не достигшего нормального плодоношения, составили 400,0 тыс.руб. Оприходовано 2 т яблок. Фактическая себестоимость 1 кг яблок аналогичного сорта, полученных в отчетном периоде, - 480 руб. за кг. Договорная цена реализации яблок в отчетном периоде с НДС по ставке 10% - 880 руб. за кг.

Таблица 3.12

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс.руб.
На сумму фактических затрат по сбору урожая с молодого сада	08-9	23, 69, 70 и др.	400
На стоимость оприходованного урожая, полученного от молодого семечкового сада	43/2	08-9	960

Реализация продукции на счетах бюджет отражена следующим образом:

Таблица 3.13

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс.руб.
На стоимость отпущенной в реализацию продукции (480 руб. x 2000 кг)	90-4	43	960
На сумму выручки от реализации(880 руб. x 2000 кг)	62	90-1	1760
На сумму начисленного НДС (1760 тыс.руб. x 10 / 110)	90-2	68	160
Определен финансовый результат от реализации продукции	90-9	99	640

Таким образом, фактическая себестоимость многолетних насаждений, принятых в эксплуатацию, будет складываться из всех затрат на закладку, выращивание, а также уход за молодым садом за минусом стоимости оприходованной продукции, полученной до ввода в эксплуатацию многолетних насаждений.

При достижении эксплуатационного возраста (наступление плодоношения плодовых насаждений) комиссия принимает молодые многолетние насаждения в состав действующих основных средств и передает их в эксплуатацию, что оформляется актом приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию, в котором указывается стоимость многолетних насаждений за весь период их выращивания. На счете 01-4 открывается аналитический счет «Многолетние насаждения в эксплуатации».

Пример

Затраты по закладке, выращиванию и уходу за яблоневым садом посадки 2003 г. составили:

2003 г. - 26 760,7 тыс.руб.;

2004 г. - 3000 тыс.руб.;

2005-2008 гг. - 15 000 тыс.руб.

Затраты по сбору урожая с молодого сада, не достигшего нормального плодоношения, - 400,0 тыс.руб.

Оприходован урожай, полученный от молодого яблоневого сада, - 960 тыс.руб.

На сумму 44 200,7 тыс.руб. будет принят в 2008 г. в эксплуатацию яблоневый сад:

Таблица 3.14

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс.руб.
2008 г. Принят в эксплуатацию яблоневый сад (26 760,7 + 3000,0 + + 15 000,0 + 400,0 - 960,0)	01-4, аналитическ ий счет «Яблоневый сад в эксплуатаци и»	01-4, аналитичес кий счет «Молодой яблоневый сад посадки 2003 г. в подразделе нии	44 200,7

		№ 1»	
--	--	------	--

На основании акта приема-передачи составляется инвентарная карточка учета многолетних насаждений (форма ОС-11к), в которой указывается вид многолетних насаждений, год закладки, дата и номер акта, местонахождение, инвентарная стоимость, срок полезного использования, способ начисления амортизации, норма амортизации и др.

Синтетический учет вложений во внеоборотные активы по закладке и выращиванию многолетних насаждений ведется в журнале-ордере № 16-АПК, записи в который производят из производственного отчета. В журнале-ордере отражаются дата и номер документа, на основании которого производят списание затрат, краткое содержание записи и сумма с кредита счета 08-9 в дебет соответствующего счета. Итоговые данные журнала-ордера служат основанием для заполнения Главной книги.

Контрольные вопросы.

1. Как классифицируются основные средства в сельском хозяйстве?
2. Какие документы составляются по движению основных средств в сельском хозяйстве?
3. Как ведется учет затрат по формированию основного стада?
4. Как ведется учет затрат по закладке многолетних насаждений?

ТЕМА 3. УЧЕТ ЖИВОТНЫХ НА ВЫРАЩИВАНИИ И ОТКОРМЕ

3.1. Задачи учета и оценка животных на выращивании и откорме.

3.2. Документальное оформление поступления и выбытия животных на выращивании и откорме.

3.3. Синтетический и аналитический учет животных на выращивании и откорме.

3.1. Задачи учета и оценка животных на выращивании и откорме

Животные на выращивании и откорме представляют собой особую группу оборотных средств. Это связано с тем, что, с одной стороны, их можно рассматривать как незавершенное производство отрасли животноводства. С другой же стороны, им присущ ряд особенностей, которые обуславливают их учет как материальных оборотных средств. Суть этих особенностей состоит в том, что молодняк в любое время может быть забит на мясо, реализован заготовительным организациям, переведен в основное стадо и т. д. Такими свойствами не обладает ни один вид производственных запасов. В связи с этим учет животных на выращивании и откорме ведут обособленно от производственных запасов.

Учет животных в сельскохозяйственных организациях ведется по двум счетам. На счете 01 «Основные средства», субсчет 01-3 «Скот рабочий и продуктивный», отражаются наличие и движение всех видов взрослого рабочего и продуктивного скота, которые входят в состав основных средств. Счет 11 «Животные на выращивании и откорме» предназначен для отражения наличия и движения молодняка животных, взрослого скота, находящегося на откорме, птицы, зверей, кроликов, семей пчел, животных, переданных гражданам на выращивание и принятых от населения для реализации.

Затраты же по выращиванию и содержанию животных отражаются на счете 20 «Основное производство», субсчет «Животноводство».

В современных условиях хозяйствования перед СПК стоит сложная задача – создать прочную кормовую базу и на ее основе обеспечить высокие приросты живой массы животных, что позволит насытить рынок республики мясом и мясopодуктами. В решении этой задачи важное место отводится бухгалтерскому учету, который должен обеспечить:

- постоянный контроль за поступлением и сохранностью животных на выращивании и откорме.
- своевременное отражение всех изменений, происходящих в составе стада.
- своевременное и достоверное определение результатов выращивания и откорма скота.

- правильное и своевременное отражение записи в регистрах бухгалтерского учета;
- контроль за сохранностью полученной продукции животноводства.

Для обобщения данных о наличии и движении животных на выращивании и откорме бухгалтерский учет должен обеспечить их правильную оценку.

Оценка как элемент метода бухгалтерского учета позволяет обеспечить единообразие учитываемых объектов. Животные на выращивании и откорме оцениваются следующим образом:

Таблица 3.15

Объект учета	Вид оценки
Приплод, полученный в организации: - телята в молочном скотоводстве	- по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости головы приплода, которая определяется исходя из 10 % затрат на содержание скота основного стада за минусом побочной продукции
- телята в мясном скотоводстве	- с учетом живой массы теленка при рождении и нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости 1 ц живой массы телят-отъемышей (в 8-месячном возрасте)
- поросята	- исходя из живой массы при рождении и нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости 1 кг живой массы поросят-отъемышей
- пушные звери при рождении	- в условной оценке, равной 50 % плановой оценки одной головы на день отбивки и отсадки молодняка от маток
- ягнята на момент рождения	- в течение года по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости 1 головы приплода. Себестоимость определяют в шерстно-мясном и мясошерстном овцеводстве в размере 10 %, романовском - 12 % общей суммы затрат на содержание овец основного стада

- оленята	- по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости 1 головы
- цыплята, утята, гусята, индюшата (суточные птенцы)	- по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости 1 головы
- жеребята (приплод при рождении)	- по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости 60 кормодней содержания взрослых лошадей
Молодняк лошадей, по которым себестоимость живой массы не определяется	- исходя из фактической стоимости 1 головы на начало года и затрат на выращивание в текущем году, исчисленных умножением нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости одного кормодня на количество дней выращивания молодняка до его перевода в основное стадо
Пчелосемьи	- в оценке, предусмотренной в бизнес-плане организации (на отчетный год)
Молодняк животных и птицы, поступивших со стороны	- по фактической себестоимости приобретения, которая складывается из стоимости по ценам приобретения и расходов по заготовке и доставке животных в организацию
Молодняк животных, переведенный на протяжении года из одной возрастной группы в другую или основное стадо	- по нормативно-прогнозной (плановой) стоимости 1 ц живой массы
Животные, выбракованные из основного стада и поставленные на откорм (в т.ч. рабочий скот)	- по первоначальной стоимости
Прирост живой массы	- по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости 1 ц прироста живой массы

В конце года, после определения фактической себестоимости, нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость доводится до уровня

фактической с использованием одного из двух способов списания калькуляционных разниц: «красное сторно» или «дополнительная запись».

3.2. Документальное оформление поступления и выбытия животных на выращивании и откорме

Получение приплода животных, увеличение прироста их живой массы, а также движение поголовья на фермах оформляют специальными документами. Документация зависит от каналов поступления и выбытия животных.

Основным документом, по которому приходят приплод всех видов животных, является акт на оприходование приплода животных. Он составляется в двух экземплярах заведующим фермой с участием зоотехника и ветеринарного врача.

В акте указывают фамилию лица, за кем было закреплено расплодившееся животное, кличку матки, количество и массу расплодившихся животных, их отличительные признаки и присвоенные номера. Составляют его в день получения приплода отдельно на телят, ягнят, поросят, жеребят и т. д. В конце дня первый экземпляр акта представляется в бухгалтерию хозяйства, второй – остается на ферме и служит основанием для дальнейших записей.

Оприходование выведенных птенцов, цыплят, утят, индюшат оформляют актом на вывод и сортировку суточного молодняка. Он составляется начальником цеха инкубации в одном экземпляре в день вывода птенцов. Акт подписывают начальник цеха инкубации, зоотехник, ветеринарный работник, а также сортировщик и оператор, который принимает молодняк птицы на обслуживание. Акт утверждает руководитель хозяйства. В сроки, установленные планом документооборота, акт передается в бухгалтерию хозяйства. На основании его начисляется оплата труда работникам птицеводства, а также производятся необходимые записи в регистры бухгалтерского учета.

Для ежедневного учета движения молодняка и взрослой птицы применяют карточку учета движения поголовья птицы.

При покупке молодняка скота и птицы у сторонних организаций документом на его оприходование является счет-фактура и товарно-транспортная накладная, а на племенной скот должно быть приложено и племенное свидетельство.

Закупку молодняка животных у населения для доращивания и откорма оформляют актом на передачу (продажу) и закупку скота и птицы по договорам с гражданами. В нем указывают вид животного, породу, живую массу, возраст и другие данные, характеризующие принимаемых животных. Акт составляется в четырех экземплярах.

Если сельскохозяйственное предприятие производит прием животных от населения для последующей реализации заготовительным организациям, то их оформляют приемо-расчетной ведомостью на животных, принятых колхозом (совхозом) от населения для последующей сдачи государству. Приемо-расчетную ведомость составляют в двух экземплярах.

Перевод молодняка животных в другие возрастные группы и в основное стадо производится в определенные сроки. Эту хозяйственную операцию оформляют актом на перевод животных из группы в группу. Его составляют в день перевода молодняка животных и птицы из младшей возрастной группы в старшую, при переводе в основное стадо; при выбраковке скота основного стада и постановке его на откорм. Акт составляется заведующим фермой совместно с зоотехником и ветеринарным работником.

Таблица 3.16

Документальное оформление поступления животных на выращивании и откорме	
Приход приплода всех видов животных	<p>акт на оприходование приплода животных. Он составляется в двух экземплярах заведующим фермой с участием зоотехника и ветеринарного врача.</p> <p>В акте указывают</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ фамилию лица, за кем было закреплено расплодившееся животное, ✓ кличку матки, ✓ количество и массу расплодившихся животных, ✓ их отличительные признаки

	<p>✓ присвоенные номера. Составляют его в день получения приплода.</p>
<p>Оприходование выведенных птенцов, цыплят, утят, индюшат</p>	<p>акт на вывод и сортировку суточного молодняка. Он составляется начальником цеха инкубации в одном экземпляре в день вывода птенцов. Акт подписывают начальник цеха инкубации, зоотехник, ветеринарный работник, а также сортировщик и оператор, который принимает молодняк птицы на обслуживание</p>

Таблица 3.17

<p>Документальное оформление поступления животных на выращивании и откорме</p>	
<p>Покупка молодняка скота и птицы у сторонних организаций</p>	<p>ТТН-1, на племенной скот должно быть приложено и племенное свидетельство.</p>
<p>Закупка молодняка животных у населения для доращивания и откорма</p>	<p>Акт на передачу (продажу) и закупку скота и птицы по договорам с гражданами.</p>
<p>Прием животных от населения для последующей реализации</p>	<p>приемо-расчетная ведомость на животных, принятых с/х предприятием от населения для последующей сдачи государству в двух экземплярах</p>

заготовительны м организациям	
Перевод молодняка животных в другие возрастные группы и в основное стадо	акт на перевод животных из группы в группу. Акт составляется заведующим фермой совместно с зоотехником и ветеринарным работником.
Для ежедневного учета движения молодняка и взрослой птицы применяют	карточку учета движения поголовья птицы.

Характерной особенностью молодняка животных является то, что находясь на выращивании и откорме, он постоянно увеличивает свою массу. Определение полученного прироста живой массы производится путем взвешивания животных. Результаты взвешивания отражаются в ведомости. В ней указывают массу животных на дату взвешивания, массу предыдущего взвешивания и прирост живой массы.

В течение месяца в стаде животных происходят изменения. Они могут выбывать (в случае прирезки, сдачи заготовительным организациям, падежа и по другим причинам), а также поступать в данную группу. Для определения прироста живой массы за отчетный месяц по группе скота с учетом поступивших и выбывших животных составляют расчет определения привеса. В нем валовой прирост определяют следующим образом: к живой массе животных на конец месяца прибавляют живую массу выбывших животных, включая массу павших животных по последнему взвешиванию, вычитают массу поступивших животных и массу на начало отчетного периода.

Пример 1

Масса животных на выращивании на начало месяца составляла 1000 ц, за месяц реализованы животные живой массой 600 ц, переведены из других групп на выращивание и откорм живой массой 430 ц, пало животных с массой по последнему взвешиванию 20 ц. Живая масса животных на конец месяца по последнему взвешиванию 20 ц. Живая масса животных на конец месяца по ведомости взвешивания составила 1400 ц.

В данном случае прирост живой массы будет составлять:

$$(1400 + 600 + 20 - 430 - 1000) = 590 \text{ (ц)}.$$

Чтобы определить продукцию выращивания скота, необходимо из полученного прироста живой массы вычесть вес павших животных ($590 - 20 = 570$ ц). При отправке молодняка животных и взрослого скота на откорме заготовительным организациям выписывают товарно-транспортную накладную на отправку-приемку животных и птицы. Ее выписывают на каждую отправляемую партию скота и птицы, где указывают количество голов, живую массу, пункт назначения, получателя и др. К товарно-транспортной накладной прилагается ветеринарное свидетельство.

Продажа племенного скота другим хозяйствам оформляется счет-фактурой и приложенным к нему племенным свидетельством.

Все случаи выбытия скота из хозяйства (падеж, забой, вынужденная прирезка и др.) оформляют актом на выбытие животных и птицы. Акт составляют в одном экземпляре в день совершения операции. В нем указывают характеристику выбывшего животного, причину выбытия. На обратной стороне акта перечисляют количество и виды продукции, полученной от забоя скота, а также ее назначение. Акт подписывает заведующий фермой, ветеринарный врач, зоотехник и лицо, за которым было закреплено выбывшее животное.

Полученные от забоя, прирезки или падежа животных продукты отправляют на склад по требованию-накладной, прилагаемой к акту вместе с распиской кладовщика, принявшего продукты.

Акт на выбытие животных и птицы утверждает руководитель хозяйства.

Таблица 3.18

<p>Документальное оформление выбытия животных на выращивании и откорме</p>

<p>Все случаи выбытия скота из хозяйства (падеж, забой, вынужденная прирезка и др.) оформляют</p>	<p>актом на выбытие животных и птицы. Акт составляют в одном экземпляре в день совершения операции.</p> <p>В нем указывают</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ характеристику выбывшего животного, ✓ причину выбытия. <p>На обратной стороне акта перечисляют количество и виды продукции, полученной от забоя скота, а также ее назначение.</p> <p>Акт подписывает заведующий фермой, ветеринарный врач, зоотехник и лицо, за которым было закреплено выбывшее животное.</p>
<p>Продажа племенного скота другим хозяйствам оформляется</p>	<p>ТТН-1 и приложенным к нему племенным свидетельством.</p>

3.3. Синтетический и аналитический учет животных на выращивании и откорме

Синтетический учет животных на выращивании и откорме ведут на счете 11 "Животные на выращивании и откорме".

В Типовом плане счетов к счету 11 предусмотрены 2 субсчета:

1 «Молодняк животных»;

2 «Животные на откорме».

Однако в силу специфики сельскохозяйственного производства и различной специализации этих организаций отразить все многообразие хозяйственных операций по всем видам выращиваемых животных и птицы

на двух субсчетах практически невозможно. Поэтому в отраслевом плане счетов бухгалтерского учета, разработанном для организаций агропромышленного комплекса, рекомендовано к счету 11 открывать следующие субсчета:

- 1 «Молодняк животных»;
- 2 «Животные на откорме»;
- 3 «Птица»;
- 4 «Звери»;
- 5 «Кролики»;
- 6 «Семьи пчел»;
- 7 «Животные, принятые от населения для реализации»;
- 8 «Молодняк животных, переданный гражданам для выращивания по договорам»;
- 9 «Животные, переданные в переработку на сторону»;
- 10 «Прочие животные».

Поступление животных

По дебету счета 11 могут производиться следующие учетные записи:

Таблица 3.19

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит

<p>Оприходован приплод, полученный в течение года от крупного рогатого скота, свиней, овец, коз, лошадей,</p> <p>и других видов животных, в оценке по плановой себестоимости одной головы приплода.</p> <p>В конце года плановая себестоимость приплода доводится до уровня фактической</p>	11-1	20/2, 23
<p>Постановка на откорм взрослого продуктивного и рабочего скота, учитываемого в составе основных средств. При этом продуктивный скот оценивают по первоначальной стоимости, а рабочий - в размере фактически полученных сумм от выбраковки</p>	11-2	01
<p>Оприходован прирост живой массы молодняка животных (крупного рогатого скота, свиней) и животных на откорме в оценке по плановой себестоимости 1 ц прироста живой массы</p>	11-1, 11-2	20/2
<p>Приобретен молодняк животных на стороне</p>	11-1	60, 76
<p>На сумму расходов, связанных с доставкой приобретенных животных в организацию.</p>	11-1	70, 69, 68 и др.
<p>Оприходование выявленных при</p>	11	90

инвентаризации излишков животных и птицы в оценке по рыночной стоимости		
Поступление животных от учредителей в счет вклада в уставный фонд организации	11	75
Безвозмездное поступление молодняка животных, птицы, зверей, кроликов	11	98

Выбытие животных

Молодняк животных, достигший определенного возраста и веса, подлежит переводу в основное стадо. Он списывается с кредита счета 11-1 и относится в дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы», субсчет 7 «Перевод молодняка животных в основное стадо», в оценке в течение года по плановой себестоимости 1 ц живой массы.

Одним из важнейших каналов выбытия животных и птицы является их реализация как заготовительным организациям, так и другим покупателям. На счетах бухгалтерского учета эти операции отражают следующим образом:

Таблица 3.20

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списана стоимость реализованного молодняка животных и скота на откорме	90/4	11

Отражена задолженность покупателей за реализованных им животных	62	90-1
Начислен НДС по реализованным животным	90-2	68
Поступила выручка от покупателей на счет организации	51	62
Определен и списан финансовый результат от реализации	90-11 (99)	99 (90-11)

Стоимость павших и вынужденно забитых животных, кроме павших в связи с эпизоотией или стихийными бедствиями, отражают как недостачу ценностей и относят в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 11 «Животные на выращивании и откорме». Полученные от павших и вынужденно забитых животных шкуры и т.п. оценивают по ценам возможной реализации и приходят в дебет счета 43 «Готовая продукция», субсчет «Продукция животноводства», с кредита счета 20 «Основное производство», субсчет «Животноводство».

Прочие каналы поступления и выбытия животных

На субсчете 7 счета 11 учитывают животных, принятых от населения для реализации. Корреспонденция счетов по оприходованию этих животных и расчетам с населением за них следующая:

Таблица 3.21

Содержание операции	Корреспонденция счетов
---------------------	------------------------

	Дебет	Кредит
Принят от населения молодняк животных для реализации	11-7	76
Реализованы животные заготовительным организациям и другим покупателям	90-4	11-7
Причисляется выручка от заготовительных организаций и других покупателей	62	90-1
Начислен НДС от реализации животных	90-2	68
Поступила выручка от заготовительных организаций и других покупателей	55	62
Определен и списан финансовый результат от реализации	90-11 (99)	99 (90-11)

В некоторых сельскохозяйственных организациях практикуют такие хозяйственные операции, когда администрация заключает с гражданами договоры на предмет передачи им молодняка животных для доращивания и откорма. Для учета таких животных на счете 11 выделяют субсчет 8. Расчеты с гражданами за переданный им скот для доращивания и откорма ведут на отдельном субсчете счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Записи на счетах бухгалтерского учета отражают следующим образом:

Таблица 3.22

Содержание операции	Корреспонденция счетов
---------------------	------------------------

	Дебет	Кредит
Переданы гражданам по договорам животные для доращивания и откорма	11-8	11-1
На стоимость полученного прироста за время доращивания и откорма (живая масса минус постановочная масса)	11-8	76
Реализованы принятые от граждан животные, выращенные по договорам	90-4	11-8
Отражена задолженность покупателей за реализованных им животных, выращенных по договорам	62	90-1
Начислен НДС от реализации животных	90-2	68
Поступила на счет предприятия задолженность покупателей	51	62
Получены наличные денежные средства в кассу для расчета с гражданами за выращенный скот	50	51
Произведен расчет с гражданами	76	50
Определен и списан финансовый результат от реализации	90-11 (99)	99 (90-11)

В условиях рыночной экономики широкое распространение получают такие операции, как переработка сырья, материалов, убой животных на стороне, то есть так называемая переработка давальческого сырья.

Предприятия-переработчики не производят оплату за полученные сырье, материалы, животных на выращивании и откорме, а только выполняют услуги по переработке.

Для учета животных, переданных в переработку на сторону, к счету 11 «Животные на выращивании и откорме» открывают субсчет 9 «Животные, переданные в переработку на сторону». Переработка животных на стороне и расчеты с организациями, поставившими его, осуществляются на договорной основе. Первичные документы на отпуск животных в переработку в обязательном порядке должны содержать пометку «переработка на стороне» либо «давальческое сырье». Первичные документы на оприходование готовой продукции, полученной от переработки животных на стороне, должны иметь такую же пометку. хозяйственные операции по переданным в переработку на сторону животным на счетах бухгалтерского учета у собственника животных отражают следующими проводками:

Таблица 3.23

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Передача молодняка животных и животных на откорме в переработку на сторону	11-9	11
Отражена стоимость работ по переработке животных на стороне	43	60
На сумму НДС, относящуюся к стоимости работ по переработке животных на стороне	18	60
Оплачена стоимость работ по переработке животных	60	51

Списана стоимость животных, переданных в переработку	43	11-9

Контрольные вопросы.

1. Назовите основные задачи учета животных на сельскохозяйственном предприятии.
2. Как оцениваются животные на сельскохозяйственном предприятии?
3. Назовите документы по движению животных на сельскохозяйственном предприятии.
4. Назовите корреспонденции счетов по учету движения животных на сельскохозяйственном предприятии?

ТЕМА 4. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

4.1. Задачи учета производственных запасов, их классификация и оценка.

4.2. Документальное оформление поступления и расхода производственных запасов.

4.3. Синтетический и аналитический учет материалов в сельском хозяйстве.

4.1. Задачи учета производственных запасов, готовой продукции, их классификация и оценка

Основными задачами бухгалтерского учета сельскохозяйственной продукции и производственных запасов в сельскохозяйственных и иных организациях, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции, являются:

- ✓ достоверное и своевременное документальное отражение хозяйственных операций по производству, заготовлению (приобретению) и расходованию сельскохозяйственной продукции и материальных ценностей;

- ✓ организация складского учета сельскохозяйственной продукции и материальных ценностей и контроль за их сохранностью в местах хранения (содержания животных) на всех этапах движения;
- ✓ контроль за операциями по материально-техническому снабжению с целью соблюдения установленных норм запаса и недопущения приобретения ненужных и излишних материальных ценностей;
- ✓ контроль за использованием сельскохозяйственной продукции и материальных ценностей по целевому назначению на основе утвержденных норм их расходования;
- ✓ отражение всех транспортно-заготовительных расходов с целью достоверного исчисления фактической себестоимости приобретенных материальных ценностей;
- ✓ организация эффективной работы материально ответственных лиц и обеспечение мер по предупреждению фактов недостач, хищений и порчи сельскохозяйственной продукции и материальных ценностей.

Для осуществления производственного процесса каждое сельскохозяйственное предприятие должно располагать как средствами, так и предметами труда.

По своему назначению и использованию в процессе производства производственные запасы делятся на сырье и материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, запасные части, тару и тарные материалы, строительные материалы, семена и посадочный материал, корма, средства защиты растений и животных.

Каждая из этих групп может классифицироваться на подгруппы. Например, топливо подразделяется на нефтепродукты, твердое, газообразное топливо и т. д.

К производственным запасам относят также животных на выращивании и откорме.

По способу приобретения материальные ценности подразделяются на покупные и собственного производства. К покупным относятся минеральные удобрения, топливо, запасные части, ядохимикаты, биопрепараты, медикаменты, комбикорма и другие ценности. Материальные ценности собственного производства – это корма, семена, тара и тарные материалы, изготовленные силами своего предприятия и др.

Сельскохозяйственная продукция и материальные ценности оцениваются по фактической себестоимости производства, заготовления, приобретения.

Материальные ценности, приобретенные за плату, оцениваются путем суммирования фактически произведенных расходов, в состав которых включается покупная стоимость, таможенные расходы, иные платежи, а также затраты на их заготовку и доставку, в т.ч. осуществляемые другими организациями.

Расходы на заготовку и доставку материальных ценностей включают:

- ✓ провозную плату (тариф);
 - ✓ затраты по доставке прибывшего груза.
- Затраты, связанные с доставкой (включая погрузочно-разгрузочные работы) материальных ценностей транспортом и персоналом организации, подлежат включению в затраты на производство той продукции (работ, услуг), для изготовления (выполнения, оказания) которой были приобретены материальные ценности;
- ✓ суммы потерь и недостач материальных ценностей в пути в пределах установленных норм естественной убыли;
 - ✓ командировочные расходы, связанные непосредственно с заготовлением и доставкой материальных ценностей.

Материальные ценности, полученные безвозмездно, оцениваются по рыночной стоимости на дату принятия их к бухгалтерскому учету. Рыночная стоимость формируется на основе цены на данный или аналогичный вид материальных ценностей, действующей на дату принятия к учету этих ценностей. Данные о действующей на дату принятия к учету материальных ценностей цене должны быть подтверждены документально.

Материальные ценности, изготовленные в самой организации, принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости их изготовления. В стоимость изготовления включаются фактически произведенные затраты (топливо, энергия, трудовые ресурсы и др.).

Материальные ценности, стоимость которых выражена в иностранной валюте, принимаются к учету в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату совершения хозяйственной операции.

Сельскохозяйственная продукция собственного производства оценивается в течение отчетного периода по *нормативно-прогнозной себестоимости*. В конце отчетного периода (года) определяется фактическая себестоимость сельскохозяйственной продукции.

Списание материальных ценностей в затраты производства и включение их в себестоимость производимой продукции (работ, услуг) производится с использованием одного из следующих методов их оценки:

- ✓ по средневзвешенным ценам;
- ✓ по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической себестоимости заготовления;
- ✓ по ценам последнего приобретения (ЛИФО).

Метод оценки для списания материальных ценностей в затраты на производство организация определяет самостоятельно и закрепляет его в своей учетной политике.

Средневзвешенная цена определяется делением стоимости поступивших материальных ценностей с учетом остатка на начало месяца на количество поступивших материальных ценностей с учетом остатка на начало месяца.

При установлении учетных цен (по каждому наименованию материальных ценностей) за основу принимается цена, установленная поставщиком. На основании установленных учетных цен формируется номенклатура-ценник по всем наименованиям приобретаемых материальных ценностей.

Отклонения от учетных цен представляют собой разницу между фактической себестоимостью приобретенных материальных ценностей и их стоимостью в учетных ценах.

Отклонения между фактической себестоимостью приобретенных материальных ценностей и их стоимостью по учетным ценам отражаются на счете 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

Накопленные на данном счете отклонения списываются при расходовании материальных ценностей по направлениям использования.

Коэффициент отклонений от учетных цен определяется как отношение суммы отклонений, приходящихся на принятые к учету за месяц материальные ценности, к их стоимости по учетным ценам.

Коэффициент рассчитывается без учета остатков отклонений и учетной стоимости на начало периода.

Метод ЛИФО представляет собой метод оценки материальных ценностей по ценам последнего приобретения. В соответствии с этим методом оценки списание материальных ценностей по направлениям использования производится с условием «последняя партия на приход - первая в расход», т.е. вначале списываются материальные ценности последней закупочной партии, затем предыдущей и т.д.

Оценку материальных ценностей, израсходованных на производство продукции (работ, услуг), по данному методу допускается осуществлять без партионного учета по формуле:

$$C_p = C_n + C_{п} - C_k,$$

где C_p - стоимость израсходованных материальных ценностей;

C_n - стоимость материальных ценностей на начало периода;

C_k - стоимость материальных ценностей на конец периода;

$C_{п}$ - стоимость поступивших материальных ценностей.

4.2. Документальное оформление поступления и расхода производственных запасов.

Документальное оформление движения сельскохозяйственной продукции, материальных ценностей, животных и птицы производится с использованием первичных документов, утвержденных Постановлением Совета Министров РБ от 24 марта 2011 г. № 360 «Об утверждении перечня первичных учетных документов» (с изменениями дополнениями от 30 сентября 2011 г. № 1306) [1] в качестве Альбома унифицированных форм первичных документов бухгалтерского учета для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции.

Кроме продукции собственного производства, сельскохозяйственные предприятия имеют значительное количество ценностей, приобретенных со стороны. К таким видам ценностей относятся нефтепродукты, запасные части, минеральные удобрения, строительные материалы, оборудование к установке, медикаменты и др. Эти товарно-материальные ценности хозяйства получают от поставщиков.

Основными первичными документами на оприходование материалов от поставщиков являются счет-фактура, товарно-транспортная накладная и другие документы. Материальные ценности, приобретенные за наличный расчет, приходят на основании копий чеков либо счетов торговых организаций.

Инструменты, запасные части и другие ценности, изготовленные в ремонтной мастерской хозяйства, принимают на учет по требованию-накладной.

Основными документами на выдачу со склада материальных ценностей являются требование-накладная и ведомость на получение топлива, смазочных материалов и продуктов со склада.

Списание со склада в издержки производства удобрений, ядохимикатов производят на основании акта об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений, ядохимикатов и гербицидов. В нем указывают удобряемую площадь, норму и расход удобрений по видам.

Отпуск материальных ценностей на внутривозрастные нужды оформляют требованием-накладной либо ведомостью на получение топлива, смазочных материалов и продуктов со склада.

При систематическом отпуске материальных ценностей со склада применяют ведомость на получение горючих и смазочных материалов. Ее выписывают на месяц в двух экземплярах. Один экземпляр находится у кладовщика, второй – у лица, получающего ценности. Записи в ведомость производят при каждом отпуске продукции. В экземпляре кладовщика расписывается лицо, получившее ценности, а в экземпляре получателя – кладовщик, т. е. лицо, отпустившее их.

Отпуск материальных ценностей за наличный расчет оформляется накладной – приходным ордером. Его выписывают в трех экземплярах, где указывают наименование реализуемых товарно-материальных ценностей, их количество, цену, сумму.

Расход семян и посадочного материала на посев и посадку соответствующих культур оформляют актом на списание семян и посадочного материала. Его составляет агроном при участии бригадира по каждой культуре после окончания сева. Акт утверждает руководитель хозяйства, он служит основанием для списания семян и посадочного материала на издержки производства.

Отпуск кормов со склада и других мест хранения производят по ведомости расхода кормов. Она является основанием для списания израсходованных кормов на соответствующие группы скота. Ведомость расхода кормов на соответствующие группы скота выписывают в двух экземплярах. Лимит отпуска кормов в ведомости устанавливают на основании рационов кормления животных, которые должны быть составлены зоотехником и утверждены руководителем хозяйства.

В бухгалтерии хозяйства учет наличия и движения материалов и сельскохозяйственной продукции ведут в ведомости остатков семян, кормов и материалов и ведомости остатков сырья и материалов, топлива, запасных частей и прочих материалов. Кроме ведомостей остатков, в бухгалтерии хозяйства составляют ведомость учета материальных ценностей, товаров и тары (ф. № 46-АПК). Ее открывают на месяц в

разреze синтетических счетов. Записи производят на основании отчетов о движении продуктов и материалов.

Таблица 3.24

Документальное оформление поступления и расхода производственных запасов.	
Поступление материалов от поставщиков	товарно-транспортная накладная
Материальные ценности, приобретенные за наличный расчет, приходят	Чеки, счета торговых организаций.
Инструменты, запасные части и другие ценности, изготовленные в ремонтной мастерской хозяйства, принимают на учет	по требованию-накладной
Документами на выдачу со склада материальных ценностей являются	требование-накладная и ведомость на получение топлива, смазочных материалов и продуктов со склада.
Списание со склада в издержки производства удобрений, ядохимикатов производят на основании	акта об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений, ядохимикатов и гербицидов. В нем указывают удобряемую площадь, норму и расход удобрений по видам.

При систематическом отпуске материальных ценностей со склада применяют	ведомость на получение горючих и смазочных материалов.
Отпуск материальных ценностей за наличный расчет оформляется	накладной – приходным ордером.
Расход семян и посадочного материала на посев и посадку соответствующих культур оформляют	актом на списание семян и посадочного материала.
Отпуск кормов со склада и других мест хранения производят по	ведомости расхода кормов.
В бухгалтерии хозяйства учет наличия и движения материалов и сельскохозяйственной продукции ведут в	ведомости остатков семян, кормов и материалов и ведомости остатков сырья и материалов, топлива, запасных частей и прочих материалов, ведомость учета материальных ценностей, товаров и тары

4.3. Синтетический и аналитический учет материалов в сельском хозяйстве

Учет материалов в сельском хозяйстве ведется на основании Приказа Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14.08.2007 № 363 «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету сельскохозяйственной продукции и

производственных запасов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции» [2].

Для учета наличия и движения материалов и сельскохозяйственной продукции в плане счетов бухгалтерского учета предусмотрен синтетический счет: 10 "Материалы" .

На счете 10 "Материалы" сельскохозяйственные предприятия учитывают запасы как покупных материальных ценностей, так и продукции собственного производства. Здесь содержится информация о наличии и движении сырья и материалов, топлива, запасных частей, семян и кормов, минеральных удобрений, медикаментов, биопрепаратов и других ценностей. Счет 10 "Материалы" – основной, активный, сложный. К нему могут быть открыты следующие субсчета:

- ✓ 10-1 "Сырье и материалы"
- ✓ 10-2 "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия"
- ✓ 10-3 «Топливо»
- ✓ 10-4 "Тара и тарные материалы"
- ✓ 10-5 «Запасные части»
- ✓ 10-6 «Корма»
- ✓ 10-7 "Семена и посадочный материал"
- ✓ 10-8 «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 »
- ✓ 10-13 «Удобрения».
- ✓ 10-14 "Средства защиты растений и животных и медикаменты«
- ✓ 10-15 «Прочие материалы»

Субсчет 6 счета 10 предназначен для учета всех видов кормов: грубых, сочных, концентрированных, произведенных как в хозяйстве, так и поступивших со стороны. Учет кормов на складах и в других местах ведут по видам, сортам в количественном выражении. В бухгалтерии хозяйства ведется количественно-суммовой учет.

Синтетический учет кормов организуется на счете 10 «Материалы», субсчет 6 «Корма»

Таблица 3.25

	Корреспонденция
--	-----------------

Содержание хозяйственной операции	счетов	
	Дебет	Кредит
Оприходованы корма, полученные от производства продукции растениеводства	10-6	20-1
Оприходованы корма, полученные от переработки промышленных производств	10-6	20-3
Оприходованы корма, закупленные у других организаций	10-6	60
НДС	18	60
Оприходованы корма, закупленные у населения	10-6	76
Оприходованы зерноотходы, полученные от сортировки и сушки зерновой продукции	10-6	43
Скормлены пастбищные корма на корню крупному рогатому скоту	20-2	20-1
Списаны корма, использованные на корм рабочему и продуктивному скоту	23-8, 20-2	10-6
Реализованы корма	90/4	10-6
Отражена недостача кормов	94	10-6

На субсчете 10-7 учитывают семена и посадочный материал как собственного производства, так и поступившие со стороны.

Аналитический учет семян и посадочного материала ведут по видам, ботаническим сортам и другим показателям.

Основные бухгалтерские записи по данному субсчету следующие:

Таблица 3.26

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Оприходованы семена, собранные с семенных участков	10-7	20-1
Оприходованы семена, закупленные у других организаций	10-7	60
НДС	18	60
Оприходованы семена, полученные от сортировки и сушки продукции	10-7	43
Оприходованы семена, полученные в счет краткосрочного займа	10-7	66-2
Расходы, связанные с доработкой семян производства прошлого года	10-7	70, 69, 76, 23
Списаны семена, использованные на посев	20-1	10-7
Списан посадочный материал, использованный на закладку многолетних насаждений	08-9	10-7
Реализованы семена	90/4	10-7
Отражена недостача семян	94	10-7
Списана недостача семян, образовавшаяся в пределах норм естественной убыли		

(пропорционально количеству использованной продукции):		
на посев	20-1	94
на реализацию	90/4	94
на остаток	10-7	94
Списана недостача семян, образовавшаяся сверхнорм естественной убыли, на виновное лицо:		
по учетным ценам, включая НДС	73-2	94
на разницу между взыскиваемой и учетной ценой (с НДС)	73-2	98-4

Учет минеральных удобрений ведут на субсчете 10-13 «Удобрения». в физической массе с указанием содержания действующего вещества. Аналитические счета открывают по видам и наименованиям удобрений. Оперативный учет движения минеральных удобрений в целом по хозяйству ведет агрохимик или главный агроном.

Основные бухгалтерские записи по данному субсчету следующие:

Таблица 3.27

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Поступили от поставщиков удобрения, приобретенные за счет собственных и заемных средств	10-13	60
Оприходованы органические удобрения, поступившие с ферм:		

- продуктивных животных	10-13	20-2
- рабочего скота	10-13	23-8
Оприходованы органические удобрения, вывезенные на поля с ферм	20-1	20-2, 23-8
Поступили от поставщиков удобрения, оплаченные за счет средств целевого финансирования, выделенных на развитие агропромышленного комплекса	60	86
	10-13	60
На сумму «входного» НДС	18	60
На сумму НДС, приходящегося на стоимость удобрений, приобретенных за счет средств целевого финансирования	86	18-3
Отражены расходы, связанные с приобретением удобрений:		
- транспортные расходы (собственным и привлеченным транспортом)	10-13	23-3, 60
- проценты по кредитам и займам	10-13	66
- погрузочно-разгрузочные работы	10-13	70 , 69 , 68
Списаны удобрения, внесенные под сельскохозяйственные культуры	20-1	10-13

Учет средств защиты растений, животных и медикаментов ведут на субсчете 10-14. Здесь отражают наличие и движение медикаментов, химикатов и биопрепаратов, которые используют для борьбы с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур и животных.

Учет медикаментов, а также ядохимикатов и биопрепаратов бухгалтерии хозяйства ведут в денежном, а на складах и ветлечебницах (по их наименованиям) – в натуральном выражении.

Основные бухгалтерские записи по данному субсчету следующие:

Таблица 3.28

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Поступили от поставщиков средства защиты растений и животных и медикаменты, приобретенные за счет собственных и заемных средств	10-14	60
На сумму НДС	18	60
Поступили от поставщиков средства защиты растений и животных и медикаменты, приобретенные за счет средств целевого финансирования	60 10-14	86 60
На сумму «входного» НДС	18-3	60
На сумму НДС, приходящегося на стоимость материалов, приобретенных за счет средств целевого финансирования	86	18-3
Отнесены расходы, связанные с приобретением средств защиты растений и животных и медикаментов:		
- транспортные расходы (собственным и привлеченным транспортом)	10-14	23-3, 60
Списаны средства защиты растений и животных и медикаменты:		
- на обработку посевов	20-1	10-14
- на лечение: продуктивного скота	20-2	10-14
- на лечение рабочего скота	23-8	10-14

- на сумму использованных средств, приобретенных за счет целевого финансирования	86	20-1, 20-2, 23-8
--	----	------------------

Контрольные вопросы.

1. Назовите основные задачи учета производственных запасов на сельскохозяйственном предприятии.
2. Как оцениваются производственные запасы на сельскохозяйственном предприятии?
3. Назовите документы по движению производственных запасов на сельскохозяйственном предприятии.
4. Назовите корреспонденции счетов по учету производственных запасов на сельскохозяйственном предприятии?

ТЕМА 5. УЧЕТ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИИ

5.1. Задачи и общие принципы учета готовой продукции и ее реализации.

5.2. Документальное оформление готовой продукции и ее реализации.

5.3. Синтетический и аналитический учет готовой продукции и ее реализации.

5.1. Задачи и общие принципы учета готовой продукции и ее реализации.

Основными задачами учета производства и реализации продукции, являются:

- ✓ контроль за выполнением плана производства и реализации (поставки) продукции по ее видам, количеству и качеству;
- ✓ строгое соблюдение установленного порядка документального оформления указанных операций;
- ✓ контроль за соблюдением реализационных (продажных) цен;

- ✓ контроль за проведением своевременных расчетов с заготовительными организациями и другими покупателями;
- ✓ выявление финансовых результатов от реализации продукции, выполненных работ, оказанных услуг;
- ✓ обеспечение представления своевременной и достоверной отчетности о выполнении договорных обязательств (планов) реализации продукции, работ и услуг.

В процессе производства сельскохозяйственные предприятия получают готовую продукцию – зерно, картофель, овощи, молоко, яйца и т. д. Часть этой продукции, используемая на внутривладельческие нужды (семена, корма, подстилка и др.), становится предметом труда, т. е. переходит в группу производственных запасов. Оставшаяся часть используется как товарная продукция для реализации по различным каналам.

Реализация выполненных работ, оказанных услуг, готовой продукции — завершающая стадия кругооборота средств организации. Она может осуществляться в соответствии с заключенными договорами контрактации или путем свободной продажи через организации торговли, работникам своей организации за наличный расчет, а также в счет оплаты труда, по бартеру и т. д.

Контрактация — это особый вид договора купли-продажи. Согласно ст. 505 Гражданского кодекса Республики Беларусь [3] этот договор производитель сельскохозяйственной продукции заключает с заготовителем, который осуществляет закупку продукции для последующей переработки или продажи. Договор контрактации подлежит обязательному исполнению. За неисполнение договорных обязательств производители сельскохозяйственной продукции в соответствии со ст. 509 ГК Республики Беларусь несут ответственность. Порядок закупок продукции по договорам контрактации для республиканских государственных нужд регулируется постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь по согласованию с министерствами финансов, экономики, статистики и правлением ОАО «Белагропромбанк».

Сельскохозяйственная продукция продается по ценам: минимальным закупочным; договорным; среднереализационным.

Минимальные закупочные цены, применяемые при расчетах за поставляемую продукцию для республиканских государственных нужд, устанавливаются Министерством сельского хозяйства и продовольствия по согласованию с Министерством экономики Республики Беларусь. В

период массовой уборки продукции растениеводства цены по необходимости могут пересматриваться указанными органами государственного управления.

По *договорным ценам* сельскохозяйственные организации реализуют продукцию другим покупателям, заключая с ними договоры купли-продажи.

Среднереализационные цены в сельскохозяйственных организациях применяют для оценки продукции, выдаваемой в счет оплаты труда персоналу организации.

Учет расходов на реализацию.

В процессе реализации готовой продукции сельскохозяйственные организации производят расходы, связанные с упаковкой, хранением и доставкой ее покупателям и заказчикам. Их можно подразделить на возмещаемые и невозмещаемые. К возмещаемым относятся расходы по упаковке и транспортировке продукции, которые в соответствии с заключенными договорами возмещаются покупателями. В Республике Беларусь сельскохозяйственным организациям покупатели (мясокомбинаты, молокозаводы и др.) возмещают расходы по единым тарифам на автоперевозки продукции, скота, птицы исходя из зачетной массы закупленной продукции.

Невозмещаемые расходы, связанные с реализацией продукции, работ и услуг, учитываются по дебету счета 44 «Расходы на реализацию».

При списании расходов на реализацию составляют бухгалтерскую проводку: дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущим операциям», субсчет 2 «Себестоимость реализации», кредит счета 44 «Расходы на реализацию».

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на реализацию» ведут по видам и статьям расходов, синтетический — в журнале-ордере 11-АПК.

5.2. Документальное оформление готовой продукции и ее реализации.

К сельскохозяйственной продукции относятся полученные от собственного производства зерно, картофель, овощи, фрукты, грубые и сочные корма, молоко, яйцо, шерсть и др.

Поступление и расходование сельскохозяйственной продукции оформляют соответствующими первичными документами.

Оприходование сельскохозяйственной продукции от урожая оформляют реестром отправки сельскохозяйственной продукции с поля.

Выдачу пронумерованных и зарегистрированных бланков реестров производят под расписку комбайнеру. Комбайнер, загрузив продукцией транспортное средство, выписывает реестр, где указывает фамилию, имя, отчество шофера, марку и номер транспортного средства, номер склада, фамилию, имя, отчество кладовщика и бункерный вес продукции.

Кладовщик (заведующий током) поступившую на склад продукцию взвешивает, а фактическую массу продукции записывает в накопительную ведомость поступления от урожая сельскохозяйственной продукции. Заведующий током (кладовщик) расписывается в экземпляре реестра шофера о приемке зерна, а шофер – в накопительной ведомости заведующего током (кладовщика) о сдаче продукции.

Накопительную ведомость поступления сельскохозяйственной продукции составляют в двух экземплярах. Первый на следующий день передается в бухгалтерию хозяйства, второй остается у кладовщика и в конце месяца вместе с отчетом движения продуктов и материалов и всеми приходно-расходными документами сдается в бухгалтерию хозяйства.

Сельскохозяйственная продукция, поступившая от урожая, подвергается сушке, сортировке и другой доработке. Каждую партию продукции, отпущенную для сушки и сортировки, взвешивают. После окончания сортировки и сушки определяют количество полноценной сельскохозяйственной продукции, а также размер усушки, используемых и неиспользуемых отходов.

Качество продукции, полученной после сортировки и сушки, определяют с помощью лабораторного анализа, где определяют натуру и влажность зерна до и после доработки, а также процент содержания полноценного зерна в зерновых отходах. Результаты процесса доработки и сортировки фиксируют в акте на сортировку и сушку продукции растениеводства.

Акт составляется в одном экземпляре на каждую партию отсортированной продукции и не позже следующего дня передается в бухгалтерию хозяйства.

Акт подписывает кладовщик (заведующий током), главный агроном хозяйства, а также лица, принимающие участие в сортировке и сушке продукции.

Оприходование заготовленных грубых кормов (сена, соломы и др.) производится не позднее трех дней после закладки их на хранение, а силоса – через 20 дней.

На сельскохозяйственных предприятиях часть кормов скармливается скоту без предварительной уборки, т. е. на корню (путем выпаса). Их количество определяется главным зоотехником и главным агрономом расчетным путем и списывается на затраты производства на основании акта.

Урожай корнеплодов, картофеля, овощей, фруктов приходят на основании дневника поступления сельскохозяйственной продукции. Дневник составляет руководитель производственного подразделения в конце рабочего дня.

Для учета продукции животноводства применяются следующие первичные документы: карточка учета надоя молока, акт приема и настрига шерсти и другие.

Карточку учета надоя молока ведет заведующий фермой или другое лицо, на это уполномоченное. Открывают ее на каждую доярку на месяц, куда после каждой дойки записывают данные о количестве надоенного молока, а также проставляют процент жира, содержащийся в молоке. В конце рабочего дня доярка своей подписью подтверждает количество надоенного молока.

В конце месяца карточки учета надоя молока вместе с другими документами сдаются в бухгалтерию хозяйства.

Данные о движении молока за день находят отражение в ведомости движения молока. Этот документ составляют в двух экземплярах, где, кроме ежедневного надоя, указывают расход молока по различным каналам: на выпойку молодняка животных, на общественное питание, заготовительным организациям и т. д.

Оприходование шерсти, полученной во время стрижки овец, производят на основании акта настрига и приемки шерсти. Акт составляют в трех экземплярах. В нем указывают количество и качество полученной шерсти, настриг с 1 головы и другие данные. Один экземпляр акта служит основанием для оприходования шерсти на складе, второй остается у заведующего фермой, третий – у зоотехника для составления отчетности о стрижке овец.

Оприходование яиц и прочей продукции птицеводства производится на основании следующих документов: акта сортировки яиц, отчета о переработке и выходе продукции и др.

Таблица 3.29

Документальное оформление поступления продукции растениеводства	
Оприходование сельскохозяйственной продукции от урожая оформляют	реестром отправки сельскохозяйственной продукции с поля.
поступившую на склад продукцию кладовщик (заведующий током) взвешивает, а фактическую массу продукции записывает	в накопительную ведомость поступления от урожая сельскохозяйственной продукции в в двух экземплярах.
Результаты процесса доработки и сортировки фиксируют	в акте на сортировку и сушку продукции растениеводства в одном экземпляре на каждую партию.
Оприходование заготовленных грубых кормов (сена, соломы и др.) производится на основании	акта приема-передачи грубых и сочных кормов в двух экземплярах не позднее трех дней после закладки их на хранение, а силоса – через 20 дней.
Урожай корнеплодов, картофеля, овощей, фруктов приходят на основании	дневника поступления сельскохозяйственной продукции. Дневник составляет руководитель производственного

	подразделения в конце рабочего дня.
При скармливании кормов скоту без предварительной уборки, т. е. на корню (путем выпаса) ведут	пастбищный дневник, где указываются период выпаса, поголовье скота и наименование угодий (трав)..

Таблица 3.30

Документальное оформление поступления продукции животноводства	
данные о количестве надоенного молока отражаются	В карточке учета надоя молока которую ведет заведующий фермой. Открывают ее на каждую доярку на месяц, куда после каждой дойки записывают данные о количестве надоенного молока, а также проставляют процент жира, содержащийся в молоке.
Данные о движении молока за день находят отражение в	ведомости учета движения молока в двух экземплярах, где, кроме ежедневного надоя, указывают расход молока по различным каналам: <ul style="list-style-type: none"> ✓ на выпойку молодняка животных, ✓ на общественное питание, ✓ заготовительным организациям и т. д.

<p>Оприходование шерсти, полученной во время стрижки овец, производят на основании</p>	<p>акта настрига и приемки шерсти. Акт составляют в трех экземплярах. В нем указывают количество и качество полученной шерсти, настриг с 1 головы и другие данные. Один экземпляр акта служит основанием для оприходования шерсти на складе, второй остается у заведующего фермой, третий – у зоотехника для составления отчетности о стрижке овец.</p>
<p>Оприходование яиц и прочей продукции птицеводства производится на основании</p>	<p>акта сортировки яиц, отчета о переработке и выходе продукции, дневник учета сбора яиц</p>

Все операции по реализации продукции оформляются соответствующими первичными документами. Так, для отпуска зерновых и масличных культур, картофеля, овощей, свеклы, льна, семян и другой продукции растениеводства, отправляемой заготовительным организациям, применяется специализированная форма товарно-транспортной накладной ТТН-1 (растениеводство). При отгрузке продукции транспортом организации ТТН-1 (растениеводство) выписывается в четырех экземплярах, из которых второй остается в организации, а первый, третий и четвертый передаются водителю (экспедитору). При отправке продукции привлеченным транспортом ТТН-1 (растениеводство) выписывается в пяти экземплярах. После сдачи продукции водитель с экспедитором возвращает третий экземпляр накладной организации. При отгрузке семян к товарно-транспортной накладной прикладываются следующие товарно-транспортные документы: на семена элиты и суперэлиты всех культур — «Аттестат на семена»; на семена всех остальных репродукций — «Свидетельство на семена»; на гибридные семена кукурузы — «Свидетельство на гибридные семена кукурузы». При отгрузке хлебопродуктов выписываются удостоверения о качестве муки, зерна, ком-

бикормов, фуража, сертификаты на жмых, крупу. На основании ТТН-1 (растениеводство) составляются соответствующие реестры — ярлыки и накопительные ведомости, данные которых заносятся в приемные квитанции: ПК-5 (картофель), ПК-6 (овощи), ПК-8 (свекла), ПК-9 (зерно), ПК-10 (зерно), ПК-11 (плоды, ягоды), ПК-16 (лен), ПК-19 (семена овощей), ПО-1, ПК- (ЭВМ). В приемных квитанциях указывают наименование продукции, ее натуральную и зачетную массу, качественные показатели, а также причитающуюся за нее оплату, ставку НДС, его сумму и другие реквизиты. Приемные квитанции выписываются в трех экземплярах. Первый с реестром накладных отправляется сдатчику, второй — госстатистике, третий остается у заготовительной организации. На основании приемных квитанций в сельскохозяйственных организациях ведутся расчеты с бюджетом по НДС, на основании квитанций отражается выручка по кредиту счета 90 «Реализация», субсчету 1 «Выручка от реализации».

При установлении расхождений между данными количественных и качественных показателей сверх установленных норм естественной убыли при приеме продукции заготовительными организациями составляется акт в трех экземплярах, который подписывается водителем (экспедитором) организации, лаборантом или приемщиком перерабатывающей организации. Один экземпляр передается организации — грузоотправителю или перевозчику груза. Два экземпляра акта остаются у грузополучателя, из которых один передается автохозяйству вместе с претензионным письмом.

ТТН-1 (молоко) выписывается сельхозорганизациями на отправку каждой партии молока и молочной продукции на организации молочной промышленности как при доставке транспортом сельхозорганизации, так и при использовании транспорта заготовителя (центровывоз). На молоко, закупаемое у граждан, выписывается отдельная товарно-транспортная накладная.

Молоко перед отправлением взвешивается в присутствии водителя (экспедитора) сельхозорганизации (при отправке транспортом хозяйств) или же водителя-приемщика (при центровывозе).

При отправке молока определяются жирность, масса в пересчете на базисную жирность (кг), кислотность, температура, группа по чистоте, класс по бактериальной обсемененности, плотность, сорт молока. Все эти данные заносятся в соответствующие графы товарно-транспортной накладной по строке «Отправлено». Кроме того, по ней же указываются вид упаковки, количество мест, масса (брутто, тара, нетто).

При приемке молочных продуктов грузополучатель обязан в присутствии водителя (экспедитора) сельхозорганизации проанализировать качественные показатели, указанные в накладной при приемке, взвесить и пересчитать их на молоко базисной жирности.

ТТН-1 (скот) выписывается сельхозорганизацией и является сопроводительным документом по перевозке и приемке скота, птицы и кроликов мясоперерабатывающими организациями (заготовительными организациями).

Ветеринарный врач мясокомбината после осмотра животных ставит на товарно-транспортной накладной визу на допуск животных на территорию мясокомбината.

Все заготовительные организации на принятую продукцию выписывают приемные квитанции, в которых указывают, какая продукция была принята и в каком количестве, а также причитающуюся за нее оплату. В приемных квитанциях отражается качество продукции, проставляется натуральная и зачетная масса принятой продукции.

Заготовительные организации на принятое молоко, скот и птицу выписывают следующие приемные квитанции: на закупку скота, птицы и кроликов в сельскохозяйственных организациях ПК-1 (скот); на закупку скота, птицы и кроликов у населения ПК-2 (скот); на закупку молока и молочных продуктов в сельскохозяйственных организациях ПК-3 (молоко).

В приемных квитанциях указываются физическая зачетная масса, упитанность принятых животных, сортность, жирность молока и т. д.

Реализацию продукции со складов за наличный расчет работникам организации или другим покупателям оформляют накладной-приходным ордером (ф. № РП-4). Выписывают ее в трех экземплярах. Первый передается покупателю и является сопроводительным документом груза, второй остается на складе, третий передается в кассу в качестве приходного ордера. Накладная-приходный ордер — бланк строгой отчетности.

Отпуск продукции работникам организации в счет оплаты труда производят на основании ведомостей, подписанных руководителем и главным бухгалтером. Получение данной продукции работником подтверждается его росписью в ведомости.

Продукцию, отпущенную в столовые, детские и дошкольные учреждения, буфеты, принадлежащие организации, оформляют

требованием-накладной или лимитно-заборной картой на получение горючего, смазочных материалов и продуктов со склада.

Организации, реализующие продукцию на рынках, в ларьках, через сеть фирменных магазинов, ее отпуск оформляют товарно-транспортными и транспортными накладными типовых форм (ТТН-1, ТТН-2). В конце месяца материально-ответственное лицо составляет отчет о продаже сельскохозяйственной продукции (ф. № 125) в двух экземплярах. В нем указывают движение продукции, торговую выручку и ее использование (и на какие цели), к отчету прилагаются все первичные документы на приемку продукции для продажи и сдачу денежной выручки или возврат продукции на склад.

Таблица 3.31

Документальное оформление выбытия сельскохозяйственной продукции	
Для отпуска зерновых культур, картофеля, овощей, свеклы, льна, семян и другой продукции растениеводства, отправляемой заготовительным организациям, применяется	специализированная форма товарно-транспортной накладной ТТН-1 (растениеводство).
Для отпуска продукции животноводства, отправляемой заготовительным организациям, применяется	ТТН-1 (молоко), ТТН-1 (скот)
Отпуск материалов, готовой продукции на внутрихозяйственные нужды оформляют	требованием-накладной, лимитно-заборную карту ведомостью на получение топлива, смазочных материалов и продуктов со склада.

Расход семян и посадочного материала на посев и посадку оформляют	актом на списание семян и посадочного материала
Отпуск кормов со склада и других мест хранения производят	по ведомости расхода кормов. Лимит отпуска кормов в ведомости устанавливают на основании рационов кормления животных.
Отпуск продукции за наличный расчет оформляется	накладной – приходным ордером в трех экземплярах.

Все первичные документы по учету реализации сельскохозяйственной продукции, прочих активов в бухгалтерии хозяйства тщательно проверяют, затем их данные группируют и отражают в соответствующих учетных регистрах бухгалтерского учета.

5.3. Синтетический и аналитический учет готовой продукции и ее реализации.

На счете 43 "Готовая продукция" учитывают все виды сельскохозяйственной продукции, включая принятую от населения для реализации и закупленную у граждан по договорам, продукцию промышленных и вспомогательных производств. Учет готовой продукции ведут по следующим субсчетам: 1 "Продукция растениеводства", 2 "Продукция животноводства", 3 "Продукция промышленных производств", 4 "Продукция вспомогательных производств", 5 "Продукция, закупленная у населения для реализации".

На субсчете 1 учитывают движение готовой продукции растениеводства. Каждый вид продукции учитывают на отдельном аналитическом счете по количеству и стоимости. Полученную от урожая продукцию, не имеющую целевого назначения, предварительно приходуют по дебету счета 43-1 и кредиту счета 20 "Основное

производство", субсчет "Растениеводство" (в первоначальной массе). В дальнейшем полученная готовая продукция подвергается очистке, сушке и сортировке. В результате этого процесса происходит усушка продукции, появляются отходы, которые должны списываться со счетов бухгалтерского учета. Списание используемых и неиспользуемых отходов отражают сторнировочной записью.

Если в результате сушки и чистки продукция растениеводства она получает целевое назначение, то ее выбытие отражается по дебету счета 10 и кредиту 43/1. Остальная часть продукции идет на реализацию.

На субсчете 2 учитывают продукцию, полученную от отрасли животноводства (молоко, мед, воск, яйца, шерсть и т. д.). По дебету этого субсчета отражают поступление продукции животноводства из производства по дебету счета 43/2 в корреспонденции со счетом 20-2. Оценка продукции в течении года производится по плановой себестоимости. В конце года эта оценка корректируется до фактической себестоимости.

Аналитические счета по субсчету 2 "Продукция животноводства", счета 43 "Готовая продукция" открывают по видам и сортам продукции.

Субсчет 3 счета 43 отражает движение продукции сельскохозяйственного производства, прошедшей промышленную переработку и предназначен для учета готовой продукции, полученной от переработки сельскохозяйственного сырья. В частности, здесь отражают продукты убоя животных, консервного производства (соленые огурцы, квашеную капусту), мельниц и сепараторных пунктов и т. д. Оприходование готовой продукции отражают по дебету субсчета 3 "Продукция промышленных производств", счета 43 "Готовая продукция" и кредиту счета 20 "Основное производство" субсчета 3 "Промышленные производства".

Аналитические счета к данному субсчету открывают по видам, сортам, кондициям и другим качественным показателям.

Оприходование продукции вспомогательных и обслуживающих производств отражают по субсчету 4 счета 43 "Готовая продукция". Здесь учитывают продукцию ремонтных мастерских, столярного цеха, хлебопекарен и других производств. Аналитический учет продукции вспомогательных производств ведут аналогично продукции, отражаемой на субсчете 3.

На субсчете 5 сельскохозяйственные предприятия учитывают принятую от населения продукцию для реализации заготовительными организациями. Сюда относят молоко, молодняк животных овощи и т.д. Она

приходится в оценке по договорным ценам При ее оприходовании дебетуют счет 43 субсчета 5 "Продукция, закупленная у населения для реализации" и кредитуют счет 76/5 "Расчеты с гражданами за продукцию, скот и птицу, выращиваемые по договорам".

Для отражения процесса реализации продукции, работ, услуг в плане счетов бухгалтерского учета предусмотрен синтетический счет 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности".

Счет 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" предназначен для получения необходимой информации в процессе реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а также для определения финансовых результатов от реализации этих ценностей (работ, услуг). На этом счете учитывают, кроме того, операции по реализации принятых у населения продукции, скота и птицы. Здесь же учитывают и натуральные выдачи сельскохозяйственной продукции в счет оплаты труда.

По дебету счета отражают полную себестоимость продукции, а по кредиту – фактически полученную (начисленную к получению) выручку от реализации готовой продукции собственного производства.

В течение года (отчетного периода) реализованную сельскохозяйственную продукцию списывают на дебет счета 90 по плановой себестоимости. В конце года (отчетного периода) на дебет счета 90 дополнительно относят (при перерасходе) или сторнируют (при экономии) разницу между фактической и плановой себестоимостью продукции, работ и услуг. После этих записей на дебете счета 90 будет отражена фактическая (полная себестоимость) реализованной продукции, работ и услуг.

В течение отчетного периода по дебету счета 90 производят записи с кредита следующих счетов:

Таблица 3.32

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Оприходование сельскохозяйственной продукции (в течении года по плановой с/с)	43/1, 43/2	20

Списание калькуляционных разниц в конце года между фактической и плановой с/с продукции	43/1, 43/2	20
Реализация сельскохозяйственной продукции заготовительным организациям (в течении года по плановой с/с)	90/4	43/1, 43/2
Реализация скота, птицы и других видов животных (в течении года по плановой с/с живой массы)	90/4,	11
Списание калькуляционных разниц в конце года между фактической и плановой с/с сельскохозяйственной продукции	90/4	43/1. 43/2
Отражена выручка от реализации сельскохозяйственной продукции	62	90/1
Поступление денежных средств от покупателей сельскохозяйственной продукции	51,50	62
Стоимость сельскохозяйственной продукции и животных, выданных работникам в порядке натуральной оплаты	90/4, 70	43,11, 90/1
Списание сельскохозяйственной продукции, отпущенной для детских дошкольных учреждений и на общественное питание:		
- по плановой с/с	90/4	43
-по ценам реализации	29	90/1
Реализация сельскохозяйственной продукции на рынке:		
-по плановой с/с	90/2	43
-по ценам реализации	71	90/1

-оприходование выручки в кассу	50	71
Списание возмещаемых расходов по доставке сельскохозяйственной продукции заготовительным организациям	90/10 62	23 90/1
Списание расходов, связанных с реализацией продукции (кроме возмещаемых покупателями)	90/6	44
Начислен НДС от выручки за реализованную продукцию	90/2	68
Финансовый результат:		
-прибыль	90/11	99
-убыток	99	90/11

Аналитический учет по счету 90 " Доходы и расходы по текущей деятельности " ведут по видам реализуемой продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Внутри аналитических счетов учет строится по направлениям реализации продукции:

- продажа государству;
- продажа работникам хозяйства и отпуск продукции на общественное питание;
- продажа в торговую сеть, не принадлежащую хозяйству;
- продажа на колхозном рынке, включая продажу населению из ларьков;
- выдача натурой в счет оплаты труда;
- прочая реализация.

Отдельно в аналитическом учете выделяют расходы по реализации продукции государству, возмещаемые в установленном порядке заготовительными организациями. Их учет производится по видам продукции (зерно, молоко, скот и т. д.).

Пример.

Отражение на счетах бухгалтерского учета операций по реализации молока заготовительным организациям рассмотрим на следующем примере.

Сельскохозяйственная организация в июне 2008 г. реализовала в счет договора контракции 600 т молока высшего и 25 т первого сорта. Согласно данным лабораторного анализа, фактическая жирность молока - 3,61%, базисная жирность молока - 3,4%. Закупочная цена 1 т молока высшего сорта - 238 тыс.руб., I сорта - 200 тыс.руб. Плановая себестоимость 1 т молока - 180 тыс.руб.

В бухгалтерском учете это отражается записями:

Таблица 3.33

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс.руб.
1	Списано реализованное молоко по плановой себестоимости (625 x 180)	90-4	43-2	112 500
2	Отражена выручка за реализованную продукцию (с учетом НДС):			
	- высшего сорта (600 x 3,61 / 3,4 x 238 + 10%)	62	90-1	166 782
	- первого сорта (25 x 3,61 / 3,4 x 200 + 10%)	62	90-1	5840
3	Отражена сумма НДС по реализованной продукции ((166 782 + 5840) x 10% / 110%)	90-2	68	15 693
4	Поступили платежи за реализованную продукцию	51	62	172 622
5	Списан финансовый результат от	90/11	99	44 429

продажи (172 622 - 112 500 - 15 693)			
---	--	--	--

Кроме оплаты стоимости закупленного молока заготовительные организации возмещают сельскохозяйственным предприятиям расходы по его транспортировке, экспедированию и разгрузке. Причитающиеся суммы заготовители указывают в приемных квитанциях. Они облагаются налогом на добавленную стоимость по ставке 20%. На счетах бухгалтерского учета возмещаемые расходы отражают следующим образом:

Таблица 3.34

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена задолженность заготовительной организации по возмещаемым расходам	62	90/1
Списаны организацией возмещаемые расходы	90/6	23, 70, 76, 69
Начислен НДС-20%	90/2	68
Погашение задолженности заготовительной организацией	51	62

Контрольные вопросы.

1. Назовите основные задачи и принципы учета готовой продукции и ее реализации на сельскохозяйственном предприятии.

2. Какие расходы относят к возмещаемым?
3. Как в течение года оценивается готовая продукция на сельскохозяйственном предприятии?
4. Назовите документы по движению готовой продукции и ее реализации на сельскохозяйственном предприятии.
5. Назовите корреспонденции счетов по учету готовой продукции и ее реализации на сельскохозяйственном предприятии?

ТЕМА 6. УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛЯЦИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ РАСТЕНИЕВОДСТВА И ЖИВОТНОВОДСТВА

- 6.1. Классификация затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве.
- 6.2. Учет затрат продукции растениеводства.
- 6.3. Калькуляция себестоимости продукции растениеводства.
- 6.4. Учет затрат на производство продукции животноводства.
- 6.5. Калькуляция себестоимости продукции животноводства

Учет затрат и калькулирование себестоимости сельскохозяйственной продукции осуществляется на основании Постановления Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 31.08.2009 № 65 «Об утверждении Методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг)» [4]

6.1. Классификация затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве.

Основой организации бухгалтерского учета затрат на производство продукции (работ, услуг) является группировка по различным классификационным признакам.

В зависимости от места возникновения затраты группируются по отраслям и видам деятельности (видам производств):

- ✓ затраты в основных отраслях;
- ✓ затраты во вспомогательных производствах, обслуживающих основные отрасли;
- ✓ затраты прочих хозяйств и производств (жилищно-коммунального хозяйства, здравоохранения, культуры, спорта и т.д.).

Основные производства изготавливают (производят) продукцию, для выпуска которой создана организация. Основными производствами сельскохозяйственных организаций являются растениеводство, животноводство и промышленное производство.

Вспомогательные производства оказывают услуги или выполняют работы для основного производства, тем самым обеспечивают ему нормальную работу, выполняют соответствующие работы для своего

капитального строительства, оказывают услуги и выполняют работы для других организаций, изготавливают продукцию в виде запасных частей и хозяйственного инвентаря.

Вспомогательными производствами в сельскохозяйственных организациях являются: ремонтные мастерские, ремонт зданий и сооружений, автомобильный транспорт, гужевой транспорт, электроснабжение, теплоснабжение, газоснабжение, холодильные установки и др.

К обслуживающим производствам и хозяйствам относятся: жилищно-коммунальное хозяйство, производства по бытовому обслуживанию населения, общественному питанию, учреждения культурно-бытового назначения и прочие производства и хозяйства.

Представленные виды и группы производств являются объектами бухгалтерского учета, для каждого из которых в плане счетов бухгалтерского учета выделены отдельные синтетические счета и субсчета. Аналитический учет организуется в разрезе конкретных объектов.

По экономическому содержанию затраты разграничиваются на затраты средств производства, предметов труда (оборотных активов) и затраты на оплату труда.

Четкое разделение затрат по этому признаку необходимо для анализа макроэкономических процессов и осуществления контроля на уровне организации за расходованием средств на оплату труда, оборотных и внеоборотных активов, а также анализа себестоимости продукции и производительности труда.

В зависимости от особенностей технологического производственного процесса затраты подразделяются на основные и накладные (организационно-управленческие).

Основные затраты непосредственно связаны с производством продукции. Их возникновение вызывается выполнением технических производственных операций по изготовлению продукции. К ним относятся затраты на оплату труда, семена, удобрения, корма, биопрепараты и т.д.

Накладные затраты обусловлены выполнением функции управления производством. К ним относят расходы на оплату труда управленческого персонала, затраты материальных ресурсов и амортизацию основных средств общепромышленного и общехозяйственного назначения и др.

Основные и накладные затраты образуют общую сумму затрат на осуществление производственного процесса.

По способу включения в себестоимость затраты делятся на прямые и косвенные.

Прямые затраты обусловлены производством определенного вида продукции и могут быть сразу включены в ее себестоимость. К ним относятся затраты на семена, корма, удобрения и др.

Косвенные затраты обусловлены производством не одного, а нескольких видов продукции и не могут быть включены в себестоимость каждого вида продукции без их распределения. Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции эти затраты предварительно распределяются между отдельными объектами учета затрат или калькуляции.

По отношению к объему выпускаемой продукции и оказываемых услуг затраты подразделяются на переменные, постоянные и смешанные.

Переменные - это затраты, величина которых изменяется прямо пропорционально объему выполненных работ (производству продукции).

Постоянные затраты не зависят от изменения объемов производства продукции, т.е. они остаются более или менее постоянными. К таким затратам относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Смешанные затраты представляют собой сочетание переменных и постоянных затрат из-за изменения характера поведения их по отношению к объемам производства. Смешанные затраты - это условно-переменные и условно-постоянные.

Затраты производства **в зависимости от их состава** подразделяются на элементные и комплексные.

Элементные затраты однородны по экономическому содержанию и состоят только из одного вида (элемента), их нельзя разложить на составные части. К ним относятся затраты на корма, семена, топливо, удобрения и т.д.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов, их можно разделить на составные части. К комплексным затратам относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы, расходы на ремонт основных средств и т.п.

По сфере кругооборота средств затраты делят на затраты в сфере производства, обращения, вложений в долгосрочные активы и в сфере управления.

Затраты в сфере производства включают в себя затраты на производственной стадии кругооборота средств. К ним относят затраты труда и средств производства, направленные на производство продукции.

Затраты в сфере обращения - это затраты по реализации продукции, а также связанные с выполнением снабженческо-заготовительных операций.

Затраты в сфере вложений во долгосрочные активы включают затраты на восстановление и расширение основных средств, формирование нематериальных активов. Они находятся за пределами производственной стадии кругооборота, поэтому выделяются в отдельную группу.

Затраты в сфере управления связаны с управлением хозяйственной деятельностью организации в целом. Они относятся к обслуживанию всех стадий кругооборота средств. В связи с этим проявляется необходимость учитывать их отдельно и в конце отчетного периода распределять с помощью соответствующих приемов и списывать на все виды деятельности.

По отношению к отчетному периоду затраты делятся на затраты прошлых и будущих отчетных периодов и затраты отчетного периода.

Затраты прошлых отчетных периодов включаются в себестоимость продукции отчетного периода.

Затраты будущих отчетных периодов совершаются в отчетном периоде, но относятся к будущим отчетным периодам.

Затраты текущего отчетного периода включаются в себестоимость продукции отчетного периода.

По отношению к законченности производственного цикла затраты подразделяются на:

- ✓ затраты на готовую продукцию (работы, услуги);
- ✓ затраты, приходящиеся к полуфабрикатам;
- ✓ затраты в незавершенном производстве.

По периоду действия различают затраты, действующие в течение одного производственного цикла и в течение нескольких циклов (учетных периодов).

По роли в процессе производства различают производственные и непроизводственные затраты.

По отношению к планированию и нормированию затраты подразделяются на планируемые и непланируемые, нормируемые и ненормируемые.

По отношению к принимаемым управленческим решениям затраты делятся на зависящие от принимаемого управленческого решения и

независящие, неизбежные расходы при любом варианте принятия решения.

Полностью регулируемые расходы являются прямые затраты основной деятельности.

По видам затраты группируются по экономическим элементам и калькуляционным статьям. Группировка затрат по элементам предусматривает объединение отдельных затрат по признаку их однородности и используется для составления смет (расходов) затрат на производство по организации, цехам и другим объектам управления, а также определения влияния факторов производства на его объем.

Группировка по калькуляционным статьям характеризует их роль, назначение, взаимосвязь с объемом и другими факторами в процессе производства продукции (работ, услуг).

Калькуляционные статьи определяют величину себестоимости выпускаемой продукции.

Группировки затрат определяются целями управления и потребностями конкретной сельскохозяйственной организации.

Представленная классификация затрат в сельскохозяйственных организациях приведена в таблице.

Таблица 3.35

Классификация производственных затрат в сельскохозяйственных организациях

№ п/п	Признак классификации (группировки затрат)	Элементы классификации
1	Экономическое содержание	Затраты на оплату труда Затраты предметов труда Затраты средств труда
2	Места возникновения и виды деятельности	Затраты в основных отраслях Затраты во вспомогательных производствах Затраты прочих производств и хозяйств
3	Технико-экономическое содержание производственного процесса	Основные Накладные (организационно-управленческие)
4	Способ включения в себестоимость	Прямые, непосредственно относимые на себестоимость продукции

		Косвенные, относимые на себестоимость путем распределения
5	Зависимость от объема производства	Переменные (зависящие от объема производства) Постоянные (независящие от объема производства) Условно-постоянные (зависящие, или мало зависящие от объема производства)
6	Состав затрат	Элементные, состоящие из одного элемента затрат Комплексные
7	Сфера кругооборота средств	Затраты сферы производства Затраты сферы обращения Затраты в сфере вложений во долгосрочные активы Затраты в сфере управления
8	Отношение к отчетному периоду	Затраты прошлого отчетного периода Затраты текущего отчетного периода Затраты будущих отчетных периодов
9	Законченность производственного цикла	Затраты, относящиеся к готовой продукции Затраты, приходящиеся к полуфабрикатам Затраты в незавершенном производстве
10	Период действия	Затраты, действующие в течение одного производственного цикла Затраты, действующие в течение нескольких производственных циклов
11	Роль в процессе производства	Затраты производственные Затраты непроизводственные
12	Охват планированием	Затраты планируемые Затраты непланируемые
13	Охват нормированием	Затраты нормируемые Затраты ненормируемые
14	Охват управлением	Затраты, зависящие от принимаемых управленческих решений Затраты, неизбежные при любом варианте принятия решения
15	По видам	Экономические элементы Калькуляционные статьи

**Типовая номенклатура калькуляционных статей
производственных затрат в сельскохозяйственных организациях**

Таблица 3.36

№ п/п	Статьи затрат	Растениевод- ство	Животновод- ство
1	Материальные ресурсы, используемые в производстве, в том числе:		
	1.1. Семена и посадочные материалы:		
	- приобретенные со стороны	X	
	- собственного производства прошлых лет	X	
	- собственного производства текущего года	X	
	1.2. Удобрения:		
	- минеральные	X	
	- органические	X	
	1.3. Средства защиты растений и животных	X	X
	1.4. Корма:		
	- приобретенные		X
	- собственного производства прошлых лет		X
	- собственного производства текущего года		X
	1.5. Сырье для переработки		
	1.6. Нефтепродукты	X	X
	1.7. Топливо и энергия на технические цели, в том числе топливо	X	X
		X	X
2	Оплата труда:		
	- основная	X	X
	- дополнительная	X	X
	- натуральная	X	X
	- другие выплаты	X	X
3	Отчисления на социальные нужды:		

	- отчисления в Фонд социальной защиты населения	X	X
	- отчисления на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	X	X
4	Содержание основных средств:		
	- амортизация	X	X
	- ремонт и техническое обслуживание основных средств	X	X
5	Работы и услуги: - вспомогательных производств - сторонних организаций	X	X
6	Расходы по страхованию имущества	X	X
7	Прочие затраты	X	X
8	Потери от брака, падежа животных		X
9	Общепроизводственные затраты	X	X
10	Общехозяйственные затраты	X	X
11	Расходы денежных средств:		
	- налоги и сборы	X	X
	- прочие расходы	X	X
12	Производственная себестоимость	X	X

6.2. Учет затрат продукции растениеводства

Растениеводство является одной из основных отраслей сельскохозяйственного производства. Оно удовлетворяет потребности населения в продуктах питания и обеспечивает промышленность сырьем. Кроме того, растениеводство является базой для развития животноводства, обеспечивая его кормами.

Растениеводство весьма специфическая отрасль сельскохозяйственного производства. На кругооборот средств в этой отрасли влияет сезонный характер производства, в частности, разрыв между периодами осуществления затрат и выхода продукции. При этом затраты совершаются в течение длительного времени, а их возмещение – выход продукции – происходит в момент созревания растений. В связи с

этим затраты в растениеводстве подразделяются на *затраты текущего года* и *затраты под урожай будущих лет*. Кроме того, возникает необходимость накапливать затраты по сельскохозяйственным культурам за весь период их выращивания.

Производственный процесс в растениеводстве состоит из разнородных работ, выполняемых в разное время: подготовки почвы к посеву, посева, ухода за посевами, уборки урожая. Следовательно, производимые затраты по возделыванию сельскохозяйственных культур в бухгалтерском учете необходимо разграничивать и по видам выполняемых работ.

При выполнении конкретных работ в растениеводстве производятся различные затраты: расходуются нефтепродукты, семена, удобрения, изнашиваются сельскохозяйственные машины, оплачивается труд рабочих. По этой причине в бухгалтерском учете затраты растениеводства не могут учитываться общей суммой, а должны отражаться по статьям согласно утвержденной номенклатуре.

Ввиду рассредоточенности сельскохозяйственного производства по подразделениям предприятия (бригады и др.) бухгалтерский учет должен обеспечить разграничение затрат по возделыванию сельскохозяйственных культур и по производственным подразделениям.

В соответствии с особенностями производственного процесса в отрасли растениеводства в бухгалтерском учете должно быть обеспечено разграничение затрат по смежным годам выращивания культур, по видам культур, видам выполняемых работ, статьям калькуляции и по конкретным подразделениям предприятия.

Учет затрат и выхода продукции растениеводства ведут на счете 20 "Основное производство", субсчет 1 "Растениеводство".

По дебету этого счета учитывают затраты на производство, по кредиту – выход продукции. В течение года записи по дебету и кредиту производят нарастающим итогом.

Объектами учета затрат в растениеводстве являются: сельскохозяйственные культуры (группы культур), сельскохозяйственные работы; затраты, подлежащие распределению; прочие объекты.

В сельском хозяйстве для отрасли "Растениеводство" рекомендована следующая номенклатура статей:

- расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, сырье и материалы, работы и услуги;
- расходы на содержание и эксплуатацию основных средств;
- расходы на улучшение земель и охрану природной среды;
- расходы денежных средств;

- прочие затраты;
- затраты по организации производства и управления.

На статью "Расходы на оплату труда" относится оплата труда работников, непосредственно занятых в производстве сельскохозяйственных культур: трактористов-машинистов – за подготовку почвы к посеву, сев (посадку), обработку и уборку урожая; рабочих-полеводов – за возделывание культур. Указанная оплата прямо включается в затраты соответствующей культуры (группы культур) и видов сельскохозяйственной продукции в корреспонденции со счетом 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

"Отчисления на социальные нужды" учитывают обязательные отчисления в фонд социальной защиты населения от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве продукции растениеводства. Указанные отчисления относятся на объекты учета затрат.

По статье "Сырье и материалы" учитывается стоимость использованных в производственном процессе:

- семян и посадочного материала собственного производства и покупных, использованных на посев (посадку) сельскохозяйственных культур и насаждений;
- минеральных удобрений (включая микроудобрения, бактериальные и другие удобрения, производимые промышленностью), вносимых в почву под сельскохозяйственные культуры;
- органических (навоз, торф, компост) и зеленых (люпин, сераделла и другие культуры) удобрений;
- химических (пестициды, протравители, гербициды, дефолианты и др.) и биологических средств, использованных для борьбы с сорняками, вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур;
- нефтепродуктов, твердого топлива и газа в баллонах и резервуарах, использованных на производственно-технологические цели.

Все материальные затраты включаются в данную статью в корреспонденции со счетом 10 "Материалы". Навоз, полученный от животных и использованный в качестве удобрений, списывается с кредита счета 20 "Основное производство" (29 "Обслуживающие производства и хозяйства") субсчета 2 "Животноводство" или со счета 23 "Вспомогательные производства" – при получении навоза от рабочего скота.

По статье "Работы и услуги" учитываются следующие затраты вспомогательных производств и сторонних организаций: на транспортные работы производственного характера; на услуги по электро-, тепло-, водо- и газоснабжению; на агрохимические работы, работы по внесению удобрений и некоторые другие. Стоимость работ и услуг, выполненных

вспомогательными производствами, отражается по кредиту счета 23 "Вспомогательные производства, а сторонними организациями – по кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". На эту статью относятся также затраты по эксплуатации машинно-тракторного парка, приходящиеся на транспортные работы тракторов в растениеводстве.

В статью "Расходы по содержанию и эксплуатации основных средств" включаются суммы амортизационных отчислений (износа) на полное восстановление, затраты на ремонт и техническое обслуживание основных средств, непосредственно используемых в производстве продукции растениеводства: сельскохозяйственных машин, тракторов, теплиц, зернохранилищ и т. п.

В статье "Расходы на улучшение земель и охрану природной среды" включаются затраты, обусловленные использованием в производственном процессе природных ресурсов. В состав таких затрат входят текущие расходы по улучшению земель и повышению их плодородия, защите почв от эрозии и на рекультивацию земель; текущие расходы на содержание и эксплуатацию средств природоохранного назначения (очистных сооружений); плата за древесину, отпускаемую на корню.

В статью "Расходы денежных средств" включаются налоги, сборы и платежи в бюджет (земельный, экологический и другие налоги), относимые на себестоимость продукции; отчисления во внебюджетные фонды.

По статье "Прочие затраты" отражаются расходы, связанные с производством продукции, но не относящиеся ни к одной из указанных выше статей.

В статью "Затраты по организации производства и управлению" включаются расходы на организацию растениеводства и его управление, а также доля расходов по управлению подсобным хозяйством.

Расходы по организации растениеводства и его управлению могут учитываться на счете 25 "Общепроизводственные затраты" (субсчет 1 – "Общепроизводственные расходы растениеводства") по установленным статьям затрат, а затем списываются на счет 20 "Основное производство" и распределяются по видам (группам) сельскохозяйственных культур пропорционально общей сумме затрат.

Все записи в бухгалтерском учете о затратах и выходе продукции в отрасли растениеводства основываются на данных соответствующих первичных документов. Их можно сгруппировать в четыре группы:

- по учету затрат труда;
- по учету предметов труда;

- по учету средств труда;
- по учету выхода готовой продукции.

Затраты труда, расходы на его оплату отражаются в учетных и путевых листах, книжках бригадира, нарядах на выполненные работы и других первичных документах. Расходы на оплату труда распределяются между объектами учета затрат на основе данных первичных и сводных документов, накопительных ведомостей.

Учет товарно-материальных ценностей, используемых в производственном процессе, осуществляется на основании ведомости на получение материальных ценностей и других документов. К таким документам относятся акт на списание семян и посадочного материала, акт об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений, ядохимикатов и гербицидов, учетные и путевые листы и др.

К документам по учету затрат средств труда в отрасли растениеводства относятся: ведомость начисления износа и резерва предстоящих затрат на ремонт основных средств, ведомость начисления износа основных средств (без автотранспорта), ведомость начисления износа основных средств по автотранспорту и др.

Документы по учету выхода продукции фиксируют получение и оприходование продукции отрасли растениеводства. К ним относятся: реестр отправки сельскохозяйственной продукции с поля, накопительная ведомость поступления от урожая сельскохозяйственной продукции, акт на сортировку и сушку продукции растениеводства, акт приема-передачи грубых и сочных кормов, акт на оприходование пастбищных кормов и др.

Итоговые данные сводных и накопительных ведомостей используются для заполнения производственного отчета по растениеводству.

В производственном отчете на каждый объект учета (культура, группа однородных культур, виды работ незавершенного производства) отводятся отдельные графы с указанием затрат за месяц и нарастающим итогом с начала года. По строкам указывают затраты, сгруппированные по установленной номенклатуре статей затрат в растениеводстве. Кроме того, в производственном отчете затраты по объектам учета отражают и по производственным подразделениям предприятия.

Кредитовые обороты по синтетическим счетам в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов переносят из производственного отчета в журнал-ордер № 10-АПК.

6.3. Калькуляция себестоимости продукции растениеводства

Себестоимость продукции растениеводства определяется исходя из затрат, приходящихся на соответствующую культуру (группу культур), и выхода продукции за отчетный год.

Общая сумма затрат по отдельным объектам учета складывается как из прямых затрат, непосредственно относимых на соответствующие культуры (группы культур), так и из затрат, распределяемых в конце отчетного периода с помощью предусмотренных методов и приемов.

Объектами исчисления себестоимости являются виды основной и сопряженной продукции, получаемой от каждой сельскохозяйственной культуры (перечень объектов учета затрат и калькуляции приведен в табл. 1).

В растениеводстве, кроме видов получаемой продукции, объектами исчисления себестоимости являются также работы, выполненные в отчетном году под урожай будущего года и относящиеся к незавершенному производству.

Продукция, получаемая в результате возделывания сельскохозяйственных культур, считается основной. Если при возделывании сельскохозяйственных культур получают несколько видов основной продукции, то ее принято считать сопряженной. К побочной относится продукция, получаемая одновременно с основной, но имеющая второстепенное значение для данного производства.

Побочная продукция не калькулируется, а учитывается в следующей оценке. Она оценивается исходя из нормативных (расчетных) затрат на ее уборку, прессование, скирдование, транспортировку и выполнение других работ по заготовке этой продукции.

Таблица 3.37

Порядок калькуляции себестоимости продукции растениеводства

Объекты начисления	Объекты учета затрат	Единицы исчисления	Порядок исчисления себестоимости	Примечания
1	2	3	4	5
1. Зерновые культуры (рожь, ячмень, пшеница, овес и др.)	Полноценное зерно, зерноотходы	1 ц	Затраты на возделывание и уборку зерновых культур, включая расходы на послеуборочную сушку и очистку зерна, за вычетом стоимости побочной продукции распределяют на полноценное зерно и используемые зерноотходы пропорционально их удельному весу в общей массе полученного зерна в пересчете на полноценное	Зерноотходы переводят в полноценное зерно с учетом данных о процентном содержании полноценного зерна в зерновых отходах.
2. Технические культуры: <i>лен</i>	Льносемена Льносоломка	1 ц 1 ц	Затраты на выращивание и уборку за вычетом стоимости побочной продукции распределяют на льносемена и льносоломку пропорционально их стоимости по ценам реализации. Затраты на возделывание и уборку	В льноводстве отдельно исчисляют себестоимость продукции первичной переработки – льнотресты и льноволокна. Затраты по переработке льносоломки в льнотресту и льнотресты в льноволокно учитывают на отдельных счетах.

<i>сахарная свекла</i>	Корнеплоды	1 ц	урожая за вычетом стоимости использованной ботвы делят на физическую массу полученных корнеплодов.	
	Листья свежие	1 ц		

Продолжение табл. 3.37

1	2	3	4	5
<i>табак махорка</i>	Семена	1 ц	Затраты на возделывание и уборку табака и махорки распределяют на отдельные виды полученной продукции	
3. Картофель	Клубни	1 ц	Затраты на возделывание и уборку картофеля делят на массу полученных клубней	Если в хозяйстве весь полученный картофель сортируют, то тогда калькулируется отдельно стандартный и нестандартный картофель. Затраты по выращиванию картофеля распределяют между стандартным и нестандартным пропорционально его стоимости по ценам реализации

<p>4. Овощные культуры:</p> <p><i>овощи открытого грунта</i></p>	<p>Корнеплоды Качаны</p>	<p>1 ц 1 ц</p>	<p>Затраты на возделывание и уборку овощных культур за вычетом стоимости использованной ботвы распределяют между продукцией отдельных видов овощных культур (огурцы, помидоры и т. д.) пропорционально ее стоимости по ценам реализации</p>	<p>В хозяйствах, специализирующихся на выращивании овощей, затраты учитывают отдельно на выращивание каждой овощной культуры. В этом случае себестоимость продукции овощной культуры определяется путем деления затрат на физическую массу полученной продукции</p>
---	------------------------------	--------------------	---	---

Продолжение табл. 3.37

1	2	3	4	5
<p><i>овощи защищенного грунта</i></p>	<p>Овощи (по видам) Рассада (по видам)</p>	<p>1 ц 1 тыс. шт.</p>	<p>Себестоимости конкретных видов овощей закрытого грунта состоит из прямых затрат и общих (распределяемых) расходов по видам сооружений. Прямыми затратами являются стоимость израсходованных семян и расходы на оплату труда. Все другие расходы являются распределяемыми. Они распределяются между овощными культурами следующим образом:</p> <p>– в теплицах (по пленочным укрытиям и утепленному грунту) – пропорционально количеству квадратных метро-дней той или иной культуры. Количество метро-дней определяется умножением</p>	<p>В овощеводстве защищенного грунта калькулируется себестоимость продукции по видам сооружений: зимним теплицам, весенним теплицам, парникам, утепленному грунту, пленочным укрытиям.</p>

			<p>площади (в м²), занятой каждой культурой, на количество дней вегетационного периода этой же культуры;</p> <p>– в парниках – пропорционально количеству рамо-дней пребывания культуры в парниках. Количество рамо-дней определяется умножением числа рам, занятых конкретной культурой, на количество дней ее вегетационного периода.</p>	
--	--	--	--	--

Продолжение табл. 3.37

1	2	3	4	5
5. Кормовые культуры: <i>силосные культуры</i>	Зеленая масса	1 ц	Затраты на выращивание силосной культуры и уборку урожая делят на массу полученной зеленой массы	Затраты учитываются по каждой силосной культуре на отдельных аналитических счетах
<i>корнеклубневые кормовые культуры (сахарная свекла на корм, морковь кормовая, турнепс и др.)</i>	Корнеплоды Клубни	1 ц 1 ц	Затраты на выращивание культуры и уборку урожая за вычетом использованной ботвы делят на массу полученной продукции	Затраты учитывают по каждой культуре в отдельности

<i>травы однолетние</i>	Зеленая масса	1 ц	Затраты по однолетним травам, используемым для получения одного вида продукции, полностью относят на ее себестоимость. При использовании однолетних трав для получения нескольких видов продукции затраты по их возделыванию и уборке урожая распределяют между видами продукции по следующим коэффициентам: сено – 1 ц – 1,0; семена – 1 ц – 9,0; зеленая масса – 1 ц – 0,25; солома – 1 ц – 0,1
	Сено	1 ц	
	Семена	1 ц	
	Солома	1 ц	

Окончание табл. 3.37

1	2	3	4	5
<i>травы многолетние</i>	Зеленая масса Сено Семена Солома	1 ц 1 ц 1 ц 1 ц	Затраты на выращивание многолетних трав, приходящиеся на продукцию отчетного года, слагаются из затрат прошлых лет и текущего года. Затраты, связанные с выращиванием и уборкой многолетних трав, распределяют между отдельными видами продукции с помощью следующих коэффициентов: сено – 1 ц – 1,0; семена – 1 ц – 75,0;	Затраты прошлых лет распределяют по годам использования многолетних трав пропорционально числу лет эксплуатации посевов

			зеленая масса – 1 ц – 0,3; солома – 1 ц – 0,1	
6. Плодовые и ягодные культуры	Плоды Черенки	1 ц 1 тыс. шт.	Затраты по содержанию садов и ягодников за вычетом стоимости черенков, усов, отводков распределяют отдельно по видам продукции согласно их стоимости по ценам реализации	На специализированных садоводческих предприятиях затраты учитывают отдельно по видам или группам насаждений

Объектами калькуляции по *зерновым культурам* являются полноценное зерно и используемые зерновые отходы. В процессе уборки зерно приходится и учитывается в бункерном весе. После этого оно подвергается на току очистке и сортировке.

При калькуляции используемые зерноотходы переводятся в полноценное зерно с учетом данных лабораторного анализа о процентном содержании полноценного зерна в зерновых отходах.

Для исчисления себестоимости необходимо из общей суммы затрат на возделывание и уборку зерновой культуры, включая расходы по очистке и сушке зерна на току, исключить стоимость соломы. Оставшаяся сумма затрат распределяется между полноценным зерном и используемыми зерноотходами пропорционально их удельному весу в общей массе полученного зерна в перерасчете на полноценное.

4. Учет затрат на производство продукции животноводства

Животноводство в зависимости от видов выращиваемого скота подразделяется на следующие отрасли: скотоводство, свиноводство, овцеводство, птицеводство, коневодство, звероводство, кролиководство, рыбоводство, пчеловодство. Каждая из указанных отраслей специализируется на производстве конкретных видов продукции. В связи с этим в бухгалтерском учете затраты на производство животноводческой продукции группируются как по отраслям, так и по видам или технологическим группам животных, что позволяет исчислять себестоимость продукции отдельных отраслей животноводства, видов и технологических групп скота и птицы.

В животноводстве затраты труда и материальных ресурсов, а также выход из производства продукции осуществляется в течение года более равномерно, чем в растениеводстве, поэтому нет необходимости разграничивать затраты по смежным годам. Все расходы отчетного года включаются в состав себестоимости продукции текущего года. Исключение составляют только такие отрасли, как пчеловодство, рыбоводство и птицеводство, где может быть незавершенное производство на 1 января следующего года. В пчеловодстве – это стоимость меда, оставленного в ульях в качестве кормового запаса на осенне-зимне-весенний период, в рыбоводстве – затраты по зарыблению и в птицеводстве – расходы на незаконченную инкубацию.

В животноводстве технологический процесс характеризуется однородностью работ. Основные технологические операции – кормление и

уход за животными, дойка коров, стрижка овец и т. д.; протекают они непрерывно и не разграничиваются во времени. В связи с этим отпадает необходимость в классификации затрат по периодам и видам работ. Только в отдельных отраслях животноводства надо учитывать расходы на выполнение конкретных работ. Например, в овцеводстве отдельно учитываются расходы на содержание стригального пункта, стрижку овец, упаковку, маркировку шерсти.

Аналитический учет затрат в животноводстве ведется на счете 20 "Основное производство". Учет затрат на аналитических счетах по счету 20 "Основное производство" (субсчет 2 "Животноводство") ведут по следующей номенклатуре статей затрат:

- 1 Расходы на оплату труда.
2. Отчисления на социальные нужды.
3. Сырье и материалы, в том числе:
 - средства защиты животных;
 - корма.
4. Содержание и эксплуатация основных средств.
5. Работы и услуги.
6. Расходы денежных средств.
7. Прочие затраты.
8. Потери от брака, падежа животных.
9. Затраты по организации производства и управлению.

В бухгалтерском учете записи по счету 20 "Основное производство" производятся на основании данных различных первичных документов, которые можно объединить в следующие группы:

- по учету затрат труда,
- по учету предметов труда;
- по учету использования средств труда;
- по учету выхода продукции,
- по учету прироста живой массы и приплода.

Основным документом по учету затрат труда является табель учета рабочего времени и начисления заработка работникам животноводства, затрат предметов труда – ведомость расхода кормов, акт на списание инвентаря и др. Документами по учету выхода продукции животноводства являются: акт на оприходование приплода животных, ведомость взвешивания животных, расчет привеса животных, карточка учета надоя молока, акт настрига и приема шерсти и др. Регистром, в котором

обобщаются данные первичных документов о затратах и выходе продукции, в животноводстве является производственный отчет по животноводству. В производственном отчете на каждый объект учета затрат (виды и группы животных с указанием фермы (бригады) отводятся отдельные графы с указанием затрат за месяц и нарастающим итогом с начала года. По строкам отражаются затраты, учитываемые по дебету счета 20 (субсчет 2 "Животноводство"), сгруппированные по статьям в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов. В отдельные графы выделяются расходы, подлежащие распределению в конце месяца: затраты по приготовлению кормов.

Выход продукции животноводства отражается во втором разделе производственного отчета. Продукция животноводства учитывается по дебету счетов 43 "Готовая продукция", 11 "Животные на выращивании и откорме", 10 "Материалы" в корреспонденции с кредитом счета 20 "Основное производство" (субсчет 2 "Животноводство").

Кредитовые обороты за месяц в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов переносятся из производственного отчета в журнал-ордер № 10-АПК.

6.5. Калькуляция себестоимости продукции животноводства

Себестоимость продукции животноводства определяется исходя из затрат, приходящихся на каждый вид (технологическую группу) животных, и выхода продукции за отчетный год.

Общая сумма затрат по отдельным видам (группам) животных складывается из прямых затрат, непосредственно относимых на конкретный объект учета, и затрат, распределяемых в конце отчетного периода (общепроизводственные и общехозяйственные расходы, затраты по приготовлению кормов и др.).

Объектами исчисления себестоимости являются конкретные виды основной и сопряженной продукции, получаемой от каждого вида животных.

Основной является продукция, получаемая в результате выращивания животных. При этом в большинстве отраслей получают одновременно несколько видов продукции, которую называют сопряженной. Например, в блочном скотоводстве – молоко и приплод, в овцеводстве – шерсть, приплод и прирост живой массы и т. д. Поэтому объекты учета затрат и объекты исчисления себестоимости не совпадают.

Кроме того, в животноводстве получают и побочную продукцию, которая не является объектом исчисления себестоимости. К побочной продукции относятся: навоз, птичий помет, шерсть-линька, рога, копыта и т. д. Стоимость побочной продукции определяется исходя из нормативных (расчетных) затрат на уборку и хранение, стоимости подстилки (соломы, торфа, опилок и др.), суммы износа основных средств по удалению навоза из ферм и навозохранилищ и других расходов. Прочая побочная продукция, получаемая в животноводстве, оценивается по ценам возможной реализации или использования. Стоимость побочной продукции исключается из общей суммы затрат на содержание соответствующего вида или технологической группы животных.

Прежде чем приступить к рассмотрению непосредственно калькуляции себестоимости животноводческой продукции, обратим внимание на такие объекты калькуляции, как прирост живой массы и живая масса животных. Прирост определяется ежемесячно путем взвешивания животных и фиксируется в ведомости взвешивания животных. Для определения прироста живой массы за отчетный период (месяц, квартал, год) с учетом поступивших и выбывших животных составляют расчет определения прироста. Он исчисляется по видам и учетно-производственным группам скота по формуле:

$$П = Ж_{к} - Ж_{в} - Ж_{н} - Ж_{п},$$

где $П$ – прирост живой массы скота за отчетный период;

$Ж_{к}$ – живая масса скота на конец отчетного периода;

$Ж_{в}$ – живая масса скота, выбывшего за отчетный период;

$Ж_{н}$ – живая масса скота на начало отчетного периода;

$Ж_{п}$ – живая масса скота, поступившего на выращивание и откорм в течение отчетного периода.

Чтобы определить фактическую себестоимость выбывшего поголовья (реализованного, переведенного в другие возрастные группы, забитого в хозяйстве, погибшего в результате стихийных бедствий, павшего по вине работников животноводства) и оставшегося в хозяйстве на конец года, рассчитывается себестоимость одного центнера живой массы скота. С этой целью исчисляются два показателя: себестоимость калькулируемого поголовья и его живая масса.

Себестоимость калькулируемого поголовья (выбывшего за отчетный период и оставшегося в хозяйстве на конец года) равна стоимости животных на начало года, стоимости животных, поступивших на выращивание и откорм со стороны и из других возрастных групп, стоимости приплода и прироста живой массы за отчетный год.

Живая масса калькулируемого поголовья состоит из живой массы скота, оставшегося в хозяйстве на конец года, и живой массы поголовья, выбывшего в течение отчетного периода, без живой массы павшего поголовья, включенного в состав затрат животноводства по статье "Потери от брака, падежа животных". После этого приступают к исчислению себестоимости продукции животноводства.

Учет затрат и выхода продукции крупного рогатого скота ведется отдельно по молочному и мясному направлениям животноводства.

Объектами учета затрат по крупному рогатому скоту молочного направления являются:

- основное молочное стадо, по которому учитываются затраты на содержание коров и быков-производителей;
- животные на выращивании и откорме, по которым учитываются затраты на выращивание телочек и быков всех возрастов;
- откорм коров, быков-производителей и волов, выбракованных из основного стада.

Объекты калькуляции в молочном скотоводстве – молоко и приплод, их калькуляционные единицы - один центнер молока и одна голова приплода.

Себестоимость молока и приплода исчисляется следующим образом. Из общей суммы затрат на содержание основного молочного стада исключается стоимость побочной продукции. 90 % из оставшейся суммы затрат относятся на молоко и 10 % – на приплод. Разделив полученные данные о затратах на производство конкретных видов продукции на ее общее количество, получают себестоимость одного центнера молока и одной головы приплода.

Пример 1

Затраты по содержанию основного молочного стада за календарный год составили 645 470 тыс. руб. Получено за год 23 155 ц молока по плановой себестоимости 581 179 тыс. руб. и 1 060 голов приплода по плановой себестоимости 64 575 тыс. руб. Затраты, отнесенные на побочную продукцию (навоз, шерсть-линька), равняются 14 620 тыс. руб.

Исчисление на основании этих данных фактической себестоимости молока и приплода проводится в следующей последовательности. Сумма затрат, приходящаяся на основную продукцию, составит 630850 тыс. руб. (645470 - 14620). Себестоимость валового производства молока будет равна 567765 тыс. руб. ($630850 \times 90 / 100$), а приплода – 63085 тыс. руб. ($630850 \times 10 / 100$). Себестоимость же одного центнера молока составит 24,52 тыс. руб. ($567765 / 23155$) и одной головы приплода – 59,52 тыс. руб. ($63085 / 1060$).

По группе молодняка крупного рогатого скота и взрослого скота на откорме объектами калькуляции являются прирост живой массы и живая масса поголовья скота.

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 одного центнера прироста исчисляются делением полученной суммы затрат на количество центнеров прироста живой массы.

Пример 2

Затраты на выращивание молодняка крупного рогатого скота и откорм взрослых животных, выбракованных из основного стада, составили 152470 тыс. руб. Прирост живой массы равен 1755 ц, а стоимость побочной продукции – 6226 тыс. руб. Следовательно, затраты (за вычетом расходов, отнесенных на побочную продукцию) составляют 146244 тыс. руб. ($152470 - 6226$), себестоимость 1 ц прироста живой массы – 83,33 тыс. руб. ($146244 - 1755$).

Чтобы определить фактическую себестоимость выбывшего поголовья (реализованного, переведенного в другие возрастные группы, забитого в хозяйстве, погибшего в результате стихийных бедствий, павшего по вине работников животноводства) и оставшегося в хозяйстве на конец года, рассчитывается себестоимость одного центнера живой массы скота.

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.

Живая масса калькулируемого поголовья состоит из живой массы скота, оставшегося в хозяйстве на конец года, и живой массы поголовья, выбывшего в течение года (реализованного, переведенного в другие

группы, забитого в хозяйстве, погибшего от стихийных бедствий, павшего по вине работников животноводства), без живой массы павшего поголовья, включенного в состав затрат животноводства по статье "Потери от падежа животных". Если себестоимость калькулируемого поголовья разделить на живую массу, можно получить показатель себестоимости одного центнера живой массы скота.

Калькуляция себестоимости живой массы молодняка крупного рогатого скота и взрослых животных, выбракованных из основного стада

Таблица 3.38

Показатели	Кол-во голов	Живая масса, ц	Сумма, тыс. руб.
Остаток на начало года	1 070	2 700	290 423
Поступило в течение года:			
– приплод	1 060	300	63 085
– прирост		1 755	146 244
– из других учетных групп и со стороны	130	150	22 500
Итого	2 260	4 905	522 252
Переведено в основное стадо	150	560	59 808
Реализовано заготовительным организациям	700	2 280	243 504
Гибель в результате стихийных бедствий	15	35	3 738
Падеж, отнесенный за счет виновных лиц	5	5	534
Падеж по вине хозяйства	10	15	
Остаток на конец года	1 380	2 010	214 668
Итого	2 260	4 905	522 252
Себестоимость 1 ц живой массы			106,80

Из данных таблицы следует, что стоимость калькулируемого поголовья равняется 522 252 тыс. руб. (290 423 + 63 085 + 146 244 + 22 500), а его живая масса – 4 890 ц (560 + 2280 + 35 + 5 + 2010). Себестоимость 1 ц живой массы скота составит 106,80 тыс. руб. (522 252 / 4 890).

По себестоимости 1 ц живой массы оценивается реализованное поголовье, переведенное в основное стадо, оставшееся в хозяйстве на конец года, а также погибшее в результате стихийных бедствий и павшее по вине работников ферм. В данном примере фактическая себестоимость остатка поголовья скота на конец года составит 214 668 тыс. руб. ($106,80 \times 2\ 010$); переведенного скота в основное стадо – 59 808 тыс. руб. ($106,80 \times 560$); реализованных животных – 243 504 тыс. руб. ($106,80 \times 2\ 280$); скота, погибшего в результате стихийных бедствий, – 3 738 тыс. руб. ($106,80 \times 35$); павших животных по вине работников ферм – 534 тыс. руб.

Овцеводство – важная отрасль животноводства. В зависимости от специализации отрасли различается несколько направлений овцеводства: тонкорунное, полутонкорунное, полугрубошерстное и грубошерстное.

В соответствии с Инструкцией по планированию, учету и исчислению себестоимости продукции затраты в овцеводстве отражаются на двух аналитических счетах:

1. "Основное стадо овец.
2. "Овцы на выращивании и откорме".

По основному стаду овец исчисляется:

- себестоимость шерсти;
- себестоимость приплода;
- прирост живой массы молодняка рождения текущего года до его отбивки от маток.

Себестоимость ягнят на момент рождения определяется в шерстно-мясном и мясошерстном овцеводстве в размере 10 %, романовском – 12 % и в каракульском – 15 % общей суммы затрат на содержание овец основного стада.

Калькуляция фактической себестоимости основных видов продукции (шерсти, приплода и прироста живой массы молодняка) производится в следующей последовательности. Прежде всего из общей суммы затрат исключается стоимость побочной продукции. Побочной продукцией являются шкурки мертворожденных и павших ягнят, навоз и молоко. Оставшаяся сумма затрат распределяется между шерстью и приростом живой массы ягнят на момент отбивки пропорционально стоимости прироста живой массы и шерсти в оценке по ценам реализации одного центнера живой массы овец и одного центнера шерсти.

Калькуляция себестоимости продукции овцеводства

Таблица 3.39

Показатели	Кол-во продукции	Стоимость продукции в ценах реализации, тыс. руб.	Удельный вес в общей стоимости продукции, %	Затраты на производство продукции, руб.	Сумма, тыс. руб.
Всего затрат (за вычетом стоимости побочной продукции)		212,0	100	220 600	
Из них относится:					
– на приплод, голов	5 500			22 060	4,01
– на шерсть, ц	70	64,4	30,4	60 356	862,23
– на прирост живой массы, ц	820	147,6	69,6	138 184	168,52

Учет затрат в *птицеводстве* ведется по номенклатуре статей, принятой в животноводстве.

Себестоимость продукции птицеводства исчисляется на основе данных отдельного учета затрат по содержанию взрослого стада и молодняка птицы. Сначала определяется себестоимость продукции взрослого стада птицы, поскольку яйца могут быть использованы цехом инкубации.

По промышленному и родительскому стаду кур и по взрослой птице других видов (уткам, гусям, индейкам, цесаркам, перепелам) исчисляется себестоимость 1 000 штук яиц. Для этого из общей суммы затрат по содержанию взрослого стада птицы исключают стоимость побочной продукции (пух, перо, помет, битые яйца). Оставшаяся сумма затрат составит себестоимость яиц.

Пример 3

Затраты по содержанию промышленного стада кур на птицефабрике за календарный год составили 529 920 тыс. руб. Получено за год 9 504 тыс.

шт. яиц, стоимость побочной продукции равняется 7 200 тыс. руб. Фактическая себестоимость 1 000 штук яиц составляет 55 тыс. руб. (529 920 – 7 200) / 9 504).

По молодняку всех птиц исчисляется себестоимость прироста и живой массы. Для определения себестоимости одного центнера прироста живой массы необходимо сумму затрат на выращивание молодняка за вычетом стоимости побочной продукции разделить на количество центнеров полученного прироста живой массы. Яйца считаются побочной продукцией и оцениваются по реализационным ценам.

Себестоимость одного центнера живой массы молодняка птицы исчисляется так же, как и себестоимость одного центнера живой массы молодняка крупного рогатого скота и свиней. В этом случае себестоимость калькулируемого поголовья птицы складывается из стоимости поголовья, имевшегося в хозяйстве на начало года, себестоимости суточных птенцов согласно калькуляции инкубации или из стоимости купленных птенцов за отчетный год.

Калькуляция себестоимости выращивания молодняка птицы

Таблица 3.40

Показатели	Кол-во голов	Живая масса, ц	Сумма, тыс. руб.
Остаток поголовья на начало года	98 100	1 100	111 630
Получено от инкубации	120 000	60	28 800
Прирост живой массы		2 400	282 450
Итого	218 100	3 560	422 880
Переведено в основное стадо	50 500	945	113 400
Реализовано	103 600	1 849	221 880
Падеж, отнесенный за счет виновных лиц	500	6	720
Падеж, отнесенный на издержки производства	3 200	36	

Остаток поголовья на конец года	60 300	724	86 880
Итого	218 100	3 560	422 880
Фактическая себестоимость 1 ц живой массы			120

Из данных таблицы следует, что себестоимость калькулируемого поголовья молодняка птицы равна 422 880 тыс. руб., а его живая масса – 3 254 ц (945 + 1 849 + 6 + 724). Отсюда фактическая себестоимость 1 ц живой массы составит 120 тыс. руб. (422 880 / 3 524). По исчисленной фактической себестоимости оценивается выбывшее поголовье птицы и оставшееся на конец года в хозяйстве для дальнейшего доращивания.

Перечень объектов учета затрат и калькуляции приведен в табл. 2.

Таблица 3.41

Калькуляция себестоимости продукции животноводства

Объекты начисления	Объекты учета затрат	Единицы исчисления	Порядок исчисления себестоимости	Примечания
1	2	3	4	5
I. Молочный крупный рогатый скот: 1. Основное стадо молочного скота	Молоко Приплод	1 ц 1 голова	Из общей суммы затрат на содержание основного молочного стада исключается стоимость побочной продукции. Из оставшейся суммы затрат 90 % относятся на молоко и 10 % – на приплод	Перед составлением отчетных калькуляций себестоимость побочной продукции уточняется с учетом изменений затрат, обусловленных ее заготовкой
2. Животные на выращивании и откорме	Прирост живой массы Живая масса	1 ц 1 ц	Расходы на содержание животных на выращивании и откорме за вычетом стоимости побочной продукции делятся на количество центнеров полученного прироста живой массы Себестоимость калькулируемого поголовья делится на его живую массу	По себестоимости живой массы оцениваются выбывшие животные и оставшиеся на конец года в хозяйстве

Продолжение табл. 3.41

1	2	3	4	5
<p>II. Свиноводство:</p> <p>1. Основное стадо свиней с поросятами в возрасте до 2-х месяцев</p> <p>2. Свиньи на выращивании и откорме</p>	<p>Прирост живой массы поросят в возрасте до 2-х месяцев</p>	<p>1 ц</p>	<p>Затраты на содержание основного стада свиней с поросятами до 2-х месяцев, за исключением стоимости побочной продукции, делятся на количество центнеров полученного прироста живой массы поросят в возрасте до 2-х месяцев, включая живую массу поросят при рождении</p>	
	<p>Живая масса поросят в возрасте до 2-х месяцев</p>	<p>1 ц</p>	<p>Общая стоимость приплода и прироста живой массы поросят в возрасте до 2-х месяцев и стоимость поступивших поросят в возрасте до 2-х месяцев со стороны делится на живую массу поросят в возрасте до 2-х месяцев, оставшихся под матками на конец года, и живую массу поросят, переведенных в старшую группу</p>	
	<p>Прирост живой массы</p>	<p>1 ц</p>	<p>Исчисление себестоимости прироста живой массы и 1 центнера живой массы свиней на выращивании и откорме осуществляется в порядке, аналогичном установленному для молочного скотоводства</p>	
	<p>Живая масса</p>	<p>1 ц</p>		

Продолжение табл. 3.41

1	2	3	4	5
III. Овцеводство: 1. Основное стадо овец 2. Овцы на выращивании и откорме	Приплод	1 голова	Себестоимость ягнят на момент рождения определяется в шерстно-мясном и мясошерстном овцеводстве в размере 10 % от общей суммы затрат на содержание овец основного стада за минусом стоимости побочной продукции	Побочной продукцией являются шкурки мертворожденных и павших ягнят, а также навоз
	Прирост живой массы	1 ц	Затраты на содержание основного стада овец за минусом стоимости побочной продукции.	
	Шерсть	1 ц	распределяются между шерстью и приростом живой массы пропорционально их стоимости в оценке по ценам реализации	
	Шерсть	1 ц	Затраты на содержание овец на выращивании и откорме, за исключением стоимости побочной продукции, распределяются на шерсть и прирост живой массы пропорционально их стоимости по ценам реализации	
	Прирост живой массы	1 ц	Затраты на содержание овец на выращивании и откорме, за исключением стоимости побочной продукции, распределяются на шерсть и прирост живой массы пропорционально их стоимости по ценам реализации	
	Живая масса	1 ц	Себестоимость одного центнера живой массы овец на выращивании и откорме определяется делением стоимости калькулируемого поголовья на его общую живую массу (оставшегося в хозяйстве на конец года и выбывшего за отчетный период)	

--	--	--	--	--

Окончание табл. 3.41

1	2	3	4	5
IV. Птицеводство: 1. Взрослое стадо 2. Молодняк птицы	Яйца Прирост живой массы птицы Живая масса птицы	1 000 шт. 1 ц 1 ц	Затраты на содержание взрослого стада птицы, за минусом стоимости побочной продукции, делятся на количество полученных яиц Общая сумма затрат на содержание молодняка птицы, за вычетом стоимости побочной продукции, делится на количество центнеров полученного прироста живой массы Себестоимость одного центнера живой массы молодняка птицы исчисляется так же, как и себестоимость одного центнера живой массы молодняка крупного рогатого скота, свиней и других видов животных	

Контрольные вопросы.

1. Назовите основные классификационные признаки затрат, включаемых в себестоимость продукции в сельском хозяйстве.
2. Назовите статьи затрат на производство продукции в растениеводстве.
3. Как калькулируется себестоимость продукции растениеводства?
4. Назовите статьи затрат на производство продукции в животноводстве.
5. Как калькулируется себестоимость продукции в животноводстве?

ГЛАВА 4. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ АВТОМОБИЛЬНОГО ТРАНСПОРТА

ТЕМА 1. ОСОБЕННОСТИ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ ОРГАНИЗАЦИЙ ТРАНСПОРТНОГО КОМПЛЕКСА И ИХ ВЛИЯНИЕ НА ОРГАНИЗАЦИЮ УЧЕТА

1.1. Особенности функционирования организаций транспортного комплекса и их влияние на организацию учета.

1.2. Формирование тарифов на перевозку грузов и пассажиров на автомобильном транспорте.

1.1 Особенности функционирования организаций транспортного комплекса и их влияние на организацию учета

Самостоятельной отраслью материального производства, которая играет важную роль в производственном комплексе страны, является транспорт.

Основные термины и их определения согласно Закона Республики Беларусь «Об основах транспортной деятельности» от 5 мая 1998 г. №140-3

Термины	Определения
транспортная деятельность	совокупность организационных и технологических операций по перемещению грузов, пассажиров и

	багажа автомобильным, воздушным, железнодорожным, морским, внутренним водным, городским электрическим транспортом, метро и иным транспортом, а также транспортно-экспедиционная деятельность, другие связанные с перевозкой транспортные работы и услуги, выполняемые (оказываемые) на договорной основе или иных законных основаниях.
объекты транспортной деятельности	транспортные средства и коммуникации, системы управления движением, сооружения и иное имущество, используемые для осуществления транспортной деятельности;
субъекты транспортной деятельности	потребители транспортных работ и услуг (юридические и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, Республика Беларусь в лице уполномоченных государственных органов и организаций, ее административно-территориальные единицы, иностранные государства, пользующиеся транспортными работами и услугами) и производители транспортных работ и услуг (юридические лица и индивидуальные предприниматели, Республика Беларусь в лице уполномоченных государственных органов и организаций, ее административно-территориальные единицы, иностранные государства, осуществляющие транспортную деятельность);

Основные термины и их определения, согласно Закона Республики Беларусь «Об автомобильном транспорте и автомобильных перевозках» от 14 августа 2007 г. № 278-З

Термины	Определения
автомобильная перевозка	автомобильная перевозка пассажиров и багажа (далее - автомобильная перевозка пассажиров) или грузов;
автомобильный перевозчик	юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, имеющие в соответствии с законодательством право на выполнение автомобильных перевозок и выполняющие такие перевозки;
автомобильный транспорт	вид транспорта, на котором перевозки выполняются с использованием автомобилей и автопоездов (далее - транспортные средства), а также коммуникаций;
груз	принимаемые (принятые) к автомобильной перевозке материальные ценности (далее - груз товарного

	характера) и (или) принимаемые (принятые) к автомобильной перевозке предметы и материалы, не являющиеся материальными ценностями (далее - груз нетоварного характера);
грузоотправитель	юридическое или физическое лицо, от имени которого оформляется отправка груза;
грузополучатель	юридическое или физическое лицо, уполномоченное на получение груза на основании договора или на ином законном основании;
коммуникации	дороги, терминалы и иные сооружения, используемые при выполнении автомобильных перевозок, а также сооружения, предназначенные для содержания и обслуживания транспортных средств;
оператор автомобильных перевозок пассажиров	юридическое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность по организации автомобильных перевозок пассажиров;
организация автомобильных перевозок пассажиров	совокупность организационных действий и технологических операций по обеспечению выполнения автомобильных перевозок пассажиров;

Виды автомобильных перевозок

Автомобильные перевозки подразделяются на внутриреспубликанские и международные автомобильные перевозки.

К внутриреспубликанским автомобильным перевозкам относятся:

- городские автомобильные перевозки;
- пригородные автомобильные перевозки;
- междугородные внутриобластные автомобильные перевозки;
- междугородные межобластные автомобильные перевозки.

Городские автомобильные перевозки - автомобильные перевозки, выполняемые в пределах города (населенного пункта) и за его пределы до пунктов, установленных решением местных исполнительных и распорядительных органов.

Пригородные автомобильные перевозки - автомобильные перевозки, которые не могут быть отнесены к городским автомобильным перевозкам и выполняются в пределах административных границ района или за его пределы с протяженностью маршрута не более 50 километров, измеряемого от границ города (населенного пункта), являющегося начальным пунктом маршрута.

Междугородные внутриобластные автомобильные перевозки - автомобильные перевозки, которые не могут быть отнесены к городским или

пригородным автомобильным перевозкам и выполняются в пределах административных границ области Республики Беларусь.

Междугородные межобластные автомобильные перевозки - автомобильные перевозки, которые не могут быть отнесены к городским или пригородным автомобильным перевозкам и выполняются по территориям двух и более областей Республики Беларусь.

Международные автомобильные перевозки - автомобильные перевозки, выполняемые за пределы (за пределами) территории Республики Беларусь, из-за ее пределов, а также транзитные автомобильные перевозки, выполняемые через территорию Республики Беларусь между двумя пунктами пересечения Государственной границы Республики Беларусь в местах, установленных законодательством;

Автомобильные перевозки пассажиров могут выполняться в регулярном или нерегулярном сообщении.

Автомобильные перевозки пассажиров в регулярном сообщении - систематические автомобильные перевозки пассажиров, выполняемые согласно расписаниям либо интервалам движения транспортных средств с установленными началом и окончанием работы по определенным маршрутам с местами посадки и высадки пассажиров, оборудованными в соответствии с требованиями технических нормативных правовых актов.

Автомобильные перевозки пассажиров в регулярном сообщении подразделяются на автомобильные перевозки пассажиров транспортом общего пользования и иные автомобильные перевозки пассажиров в регулярном сообщении.

Автомобильные перевозки пассажиров в нерегулярном сообщении - автомобильные перевозки пассажиров, которые не могут быть отнесены к автомобильным перевозкам пассажиров в регулярном сообщении.

Продукция транспорта измеряется тоннами перевозимого груза, имеет материальный характер, который заключается в перемещении продуктов разных отраслей.

По виду задействования в перевозках транспорта различают сообщение:

- железнодорожное,
- автомобильное,
- водное (речное и морское),
- трамвайное и троллейбусное.

Доминирующее положение на рынке транспортных услуг в РБ занимает **автомобильный транспорт** (80% грузов перевозится им).

Составной частью единой транспортной системы является **пассажирский транспорт**, который обеспечивает перевозку людей, ручной клади, багажа. Он делится на наземный, водный и воздушный. Доминирует в перевозках пассажиров также автомобильный транспорт (90% перевозок).

Транспортная деятельность обусловлена влиянием ряда факторов, которые определяют специфичность данной отрасли, а именно, природно-климатических, транспортных, дорожных.

Работа подвижного состава должна быть учтена с использованием таких **технико-экономических показателей**, как:

- списочная численность автомобилей;
- календарные дни их нахождения в организации;
- дни нахождения в эксплуатации;
- продолжительность работы подвижного состава на линии;
- время простоя под погрузкой и разгрузкой;
- расстояние перевозки грузов;
- общий пробег;
- пробег с грузом;
- количество ездов.

Основными **показателями работы транспортных средств** по перевозке пассажиров и грузов являются:

- перевозка пассажиров (тыс.чел.);
- **пассажирооборот (тыс. пас./км);**
- общий пробег (км);
- машино-часы в наряде (тыс.час.);
- средняя продолжительность рабочего дня (часов);
- выработка на единицу транспорта (часов);
- эксплуатационная скорость (км/час);
- количество рейсов;
- перевозка грузов (тонн);
- **грузооборот (т/км);**
- пробег в километрах с грузом (км) и др.

В транспортных организациях для оформления всех хозяйственных операций применяются единые, унифицированные и специализированные формы документов первичного учета. Основными первичными документами по учету работы автотранспортных средств является *путевой лист* автомобиля, в котором отражаются все показатели, характеризующие его работу:

- период действия путевого листа;

- наименование и печать перевозчика;
- время выезда и возвращения автомобиля;
- количество ездов;
- наименование и количество перевозимого груза;
- расход топлива;
- расстояние в километрах между пунктами перевозки и др.

1.2. Формирование тарифов на перевозку грузов и пассажиров на автомобильном транспорте.

Тарифы - цены на перевозки грузов и пассажиров, т.е. на продукцию транспортной организации. Так же как и цены на продукцию промышленности, сельского хозяйства, строительства и других отраслей экономики, тариф как цена транспортной продукции представляет собой денежное выражение стоимости, определяемой общественно необходимыми затратами труда.

В соответствии с Законом РБ от 10.05.1999 № 255-3 «О ценообразовании»:

- цена - это денежное выражение стоимости единицы товара;
- тариф - денежное выражение стоимости единицы работы, услуги.

Тарифы грузового и пассажирского транспорта - это плата за перемещение грузов и пассажиров, взимаемая транспортными организациями с отправителей грузов и населения. Составные элементы тарифа - издержки и прибыль транспортных организаций и налог на добавленную стоимость.

Услуги по перевозке грузов могут оказывать как специализированные транспортные организации, так и организации, для которых перевозка не является основным видом деятельности. Но принцип формирования тарифов на перевозку как для транспортных организаций, так и для любых других может быть одинаков.

Роль тарифа в деятельности транспортной организации неопределима, поскольку от уровня тарифов зависит прибыльность, а значит, и финансовая стабильность, выживаемость в конкурентной борьбе. В рыночной экономике существуют как свободные тарифы, складывающиеся в зависимости от спроса и предложения, так и фиксированные.

При исследовании проблем ценообразования и тарифной политики на транспорте отмечено, что пока спрос на транспортные услуги не в полной мере определяет уровень цен. Поэтому ценовая стратегия сегодня ориентируется на издержки.

При формировании тарифов, безусловно, необходимо составлять плановые калькуляции прежде всего для того, чтобы видеть, смогут ли организации при своих затратах «вписаться» в уровень тарифов, сложившийся на рынке, смогут ли работать в условиях конкуренции?

Экономически обоснованный тариф - это размер платы за транспортные услуги, обеспечивающий минимально необходимый уровень возмещения затрат на расширенное воспроизводство с учетом принятой организацией программы развития при соблюдении стандартов качества услуг.

Основные этапы формирования экономически обоснованного тарифа:

- анализ и корректировка фактических затрат,
- формирование плановой себестоимости
- расчет прибыли.

В основе расчета лежит потребность организаций в общей сумме доходов, которая складывается из суммы плановых затрат (потребности организации в финансовых средствах на текущую деятельность и обеспечение воспроизводства основных фондов) и суммы прибыли, необходимой для обеспечения развития, уплаты налогов и т.д.

Метод формирования тарифов «издержки плюс» наиболее характерен для белорусских организаций, так как при его использовании имеются очевидные преимущества:

- обеспечивается полное возмещение всех затрат независимо от характера их происхождения;

- получается максимально возможная в данной рыночной ситуации прибыль.

Кроме того, распространению этого метода способствует и существующая в белорусских организациях практика калькулирования себестоимости.

В связи с отменой Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденных постановлением Минфина РБ, Минтруда и соцзащиты РБ, Минэкономики РБ от 30.10.2008 № 210/161/151, методологию включения затрат в себестоимость субъекты хозяйствования теперь вправе разрабатывать самостоятельно с учетом специфики их деятельности. При этом может использоваться Приказ министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь от 23 апреля 2013 г. № 158-Ц «Об утверждении методических рекомендаций по расчету тарифов на автомобильные перевозки грузов и пассажиров в Республике Беларусь»

Главное - правильно отразить состав затрат и порядок их включения в себестоимость в своей учетной политике.

Как составная часть ценообразования, тарифы на транспортную работу формируются по тем же принципам, что и цены в других отраслях экономики.

В зависимости от степени регулирования со стороны государственных органов управления цены делятся на *регулируемые и свободные*.

На автомобильном транспорте к регулируемым тарифам согласно приложению 1 к Указу Президента РБ от 25.02.2011 № 72 «О некоторых вопросах регулирования цен (тарифов) в Республике Беларусь» относятся:

- тарифы на городские перевозки пассажиров и ручной клади всеми видами транспорта в регулярном сообщении;
- тарифы на пригородные автомобильные перевозки пассажиров, багажа и (или) ручной клади в регулярном сообщении.

Регулирование тарифов на такие перевозки осуществляют областные исполнительные комитеты и Минский городской исполнительный комитет по согласованию с Министерством экономики РБ.

К свободным тарифам, формируемым перевозчиком, относятся тарифы:

- на автомобильные перевозки грузов;
- автомобильные перевозки пассажиров в нерегулярном сообщении;
- междугородные автомобильные перевозки пассажиров в регулярном сообщении.

Методические рекомендации по расчету тарифов на автомобильные перевозки грузов и пассажиров в Республике Беларусь содержат алгоритм расчета тарифов на автомобильные перевозки грузов, автомобильные перевозки пассажиров в нерегулярном сообщении и междугородные автомобильные перевозки пассажиров в регулярном сообщении.

Тарифы с учетом видов перевозок устанавливаются перевозчиком по группам подвижного состава в зависимости от грузоподъемности, вместимости (длины) автобусов или по конкретным типам и маркам автотранспортных средств, а также от формы оплаты за транспортную работу и иных факторов. Форма оплаты за транспортные услуги подразделяется на сдельную и повременную.

На условиях сдельной системы оплаты за транспортные услуги осуществляются перевозки грузов, по которым организован учет транспортной работы в тоннах или возможен учет путем замера, взвешивания, геодезического замера. Учет работы автомобилей и движение товарно-материальных ценностей на таких перевозках оформляются товарно-транспортными накладными.

При применении сдельной системы оплаты за автомобильную перевозку грузов тарифы рассчитываются на любой выбранный перевозчиком показатель измерения транспортной работы.

При расчете тарифов на автомобильную перевозку грузов при сдельной оплате учитывается расстояние подачи автомобиля (нулевой пробег).

Тарифы на междугородные внутриобластные и межобластные автомобильные перевозки пассажиров автобусами в регулярном сообщении устанавливаются перевозчиком за 1 километр проезда пассажира в зависимости от вида сообщения (обычное, скоростное или экспрессное) и при введении дополнительных рейсов, а также типа используемых автобусов (общего типа или с мягкими откидными сиденьями).

При расчете тарифов на междугородные автомобильные перевозки пассажиров учитывается расстояние подачи автобусов (нулевой пробег).

При применении повременной системы оплаты за автомобильную перевозку грузов и автомобильную перевозку пассажиров в нерегулярном сообщении тарифы рассчитываются на две единицы измерения транспортной работы: на 1 час использования и 1 км пробега подвижного состава. При обслуживании заказчика со сложившимися пробегами за время обслуживания допускается использовать тарифы, рассчитанные на один автомобиле-день (смену) или один час нахождения подвижного состава у заказчика.

ТЕМА 2. УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПО АВТОМОБИЛЬНЫМ ПЕРЕВОЗКАМ

2.1. Объекты учета затрат в транспортных организациях

2.2. Классификация затрат на содержание и эксплуатацию транспортных средств

2.3 Методы учета затрат на содержание и эксплуатацию транспортных средств

2.4 Калькулирование себестоимости транспортных перевозок (работ, услуг)

2.4.1. Калькулирование себестоимости транспортных услуг по перевозке пассажиров

2.4.2. Калькулирование себестоимости транспортных услуг по перевозке грузов

2.5 Бухгалтерский учет расходов по содержанию и эксплуатации автомобильных транспортных средств

2.6 Учет затрат на техническое обслуживание и ремонт подвижного состава

2.7 Учет доходов по автомобильным перевозкам

2.1 Объекты учета затрат в транспортных организациях

Правильный выбор объектов учета затрат обеспечивает рациональную организацию бухгалтерского учета затрат на содержание и эксплуатацию транспортных средств, реальное исчисление себестоимости услуг по перевозке пассажиров и грузов и анализ результатов деятельности организации в целом и ее структурных подразделений.

Под объектами учета затрат понимаются группировки затрат в учете для управления и контроля за формированием себестоимости транспортных услуг, выполненных работ.

Виды деятельности транспортных организаций определяют формирование затрат отдельно от уставной деятельности и в сфере вложений в долгосрочные активы. Четкое разграничение расходов по этому признаку обеспечивает отражение установленного состава затрат, включаемых в себестоимость работ и услуг.

В зависимости от характера и назначения выполняемых процессов производство можно разделить на следующие виды:

- ✓ основное производство;
- ✓ вспомогательные производства;
- ✓ обслуживающие производства и хозяйства.

Группировка затрат по приведенным видам производств является базовым квалификационным признаком при организации бухгалтерского учета производственных затрат.

К основному производству транспортных организаций относятся: перевозка грузов и пассажиров; транспортно-эксплуатационные услуги для юридических и физических лиц; погрузочно-разгрузочные работы; эксплуатацию складов, грузовых станций, контейнеров; услуги населению по продаже проездных билетов; другие работы и услуги.

Перевозке грузов предполагает доставку перевозчиком вверенного ему грузоотправителем груза в пункт назначения и выдачу его грузополучателю или лицу, уполномоченному на получение груза.

Погрузка и выгрузка груза считается законченными после вручения водителю товарно-транспортных накладных, оформленных в установленном порядке, и всех других необходимых документов на погруженный или выгруженный груз.

Объекты учета затрат на перевозку грузов и пассажиров могут быть автоколонны, филиалы, службы эксплуатации, ремонтные цеха, центры диагностики, центры шиномонтажа, мойки и т.д.

Итак, объекты учета затрат представляют собой носителей функционально однородных расходов, формирование которых обусловлено технологическими, организационными и экономическими факторами.

В организациях транспорта объектами учета затрат могут быть:

1) перевозки грузов **по сдельным тарифам:**

– за 1 т перевезенного груза;

- за 1 км пробега;

- за 1 авто-тонно/час.;

2) перевозки грузов **по повременным (почасовым) тарифам:**

- за 1 час работы;

- за 1 час работы и за 1 км пробега (смешанный тариф);

- за 1 езду;

3) погрузочно-разгрузочные работы;

4) транспортно-экспедиционное обслуживание;

5) услуги грузовых автостанций и эксплуатация складов;

6) услуги по доставке (по перегону) автомобилей;

7) перевозка попутных грузов;

8) такелажные работы и др.

Грузовые перевозки существуют двух видов – внутренние и международные. Поэтому аналитический учет должен обеспечить формирование расходов по экспорту транспортных работ и услуг.

Пассажирские перевозки делят на три вида:

- перевозка пассажиров автобусами;

- перевозка пассажиров маршрутными такси;

- перевозка пассажиров легковыми автомобилями (такси).

Объектами учета расходов по пассажирским перевозкам являются:

- 1) перевозка пассажиров маршрутными автобусами;
- 2) перевозка пассажиров автобусами:
 - по почасовому тарифу за 1 час работы;
 - по смешанному тарифу за 1 час работы и за 1 км пробега;
- 3) перевозка пассажиров маршрутными такси;
- 4) перевозки пассажиров микроавтобусами по сдельным тарифам:
 - за 1 час работы;
 - за 1 км пробега;
- 5) перевозка пассажиров легковыми автомобилями (такси).

Также перевозки пассажиров подразделяются на внутриреспубликанские, городские, пригородные, междугородные и международные.

По представленным объектам учета затрат группировка производится в разрезе калькуляционных статей.

2.2 Классификация затрат на содержание и эксплуатацию транспортных средств

Для правильной организации учета затрат включаемых в себестоимость перевозок необходима их группировка по различным признакам. Группировка затрат производится по:

- экономическим элементам затрат;
- калькуляционным статьям расходов;
- видам перевозок (работ, услуг);
- видам производств;
- местам возникновения затрат;
- способу включения в себестоимость перевозок;
- степени зависимости от объемов транспортных работ;
- видам деятельности.

Все затраты в транспортных организациях группируются по следующим **экономическим элементам**:

- материальные затраты (- возвратные отходы);
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств и нематериальных активов;
- - прочие расходы.

При планировании, учете и калькулировании себестоимости перевозок, затраты, связанные с их осуществлением, группируются по следующим статьям:

- основная и дополнительная заработная плата персонала, занятого на перевозках;
- отчисления на социальные нужды от заработной платы работников;
- топливо;
- смазочные и другие эксплуатационные материалы;
- ремонт автомобильных шин;
- ремонт и техническое обслуживание подвижного состава;
- амортизация подвижного состава;
- общехозяйственные (накладные) расходы.

Группировка затрат по видам перевозок включает:

- - грузовые перевозки автомобилями, работающими по тарифу за тонну перевозимого груза, километр пробега по часовому и смешанному тарифам;
- перевозки пассажиров в маршрутных автобусах внутригородских, пригородных, междугородних и международных линий;
- перевозки пассажиров в маршрутных автобусах и такси;
- перевозка пассажиров автобусами, работающими по заказам организаций и населения;
- перевозка пассажиров легковыми таксомоторами;
- перевозка легковых автомобилей для обслуживания организаций.

Все виды производственной эксплуатационной деятельности транспортных организаций делятся на основные и вспомогательные.

Группировка затрат в транспортных организациях осуществляется **по местам их возникновения**, то есть структурным подразделениям: филиалам; автоколоннам; службе эксплуатации; ремонтной мастерской и входящим в ее состав производственным участкам.

По характеру затрат и способу включения в себестоимость перевозок затраты подразделяются на прямые и косвенные.

В зависимости от объема транспортной работы, эксплуатационные расходы подразделяются на:

- условно-переменные (расходы, изменяющиеся пропорционально объему перевозок и пробегу подвижного состава);
- условно-постоянные (затраты, абсолютная величина которых при изменении объема перевозок существенно не изменяется).

Транспортными организациями осуществляется следующая группировка затрат **по видам деятельности**: основная (осуществление транспортных услуг); производственная; торговая, торгово-закупочная; бытовое обслуживание населения.

Кроме того, затраты на содержание и эксплуатацию транспортных средств делят по следующим признакам:

- по роли в процессе производства на производительные и непроизводительные;
- по отношению к отчетному периоду на затраты отчетного периода и будущих лет;
- по периоду действия различают затраты, действующие в течение одного производственного цикла и в течение нескольких циклов (учетных периодов);

Выделяют еще затраты планируемые и непланируемые, нормируемые и ненормируемые, включаемые в себестоимость транспортных услуг и невключаемые.

Классификация затрат по калькуляционным статьям

Транспортные организации при планировании, учете и калькулировании себестоимости перевозок затраты, связанные с их осуществлением, группируют по следующим статьям:

- основная и дополнительная заработная плата персонала, занятого на перевозках;
- отчисления на социальные нужды от заработной платы работников;
- топливо;
- смазочные и другие эксплуатационные материалы;
- ремонт автомобильных шин;
- ремонт и техническое обслуживание подвижного состава;
- амортизация подвижного состава;

➤ **общехозяйственные (накладные) расходы.**

В состав статьи «Основная и дополнительная заработная плата персонала, занятого на перевозках» включаются выплаты водителям, работающим на условиях сдельной оплаты по нормам и расценкам, а также повременной оплаты по тарифным ставкам и разрядам работающих. Кроме того, в состав основной заработной платы включаются доплаты и выплаты, предусмотренные законодательством о труде и положениями об оплате труда, принятыми в организации, за неблагоприятные условия труда (работу в тяжелых и вредных условиях труда, работу при многосменном режиме, в ночное время и др.); выплаты, предусмотренные системой премирования рабочих за производственные результаты, в размерах согласно действующему законодательству.

Основная заработная плата работников, занятых на перевозках, включается в себестоимость транспортных услуг как правило прямым путем. Однако дополнительная заработная плата не всегда может быть включена в себестоимость услуг прямым путем. Поэтому ее включают в себестоимость транспортных услуг путем распределения пропорционально суммам основной заработной платы.

Следует иметь в виду, что оплата непроизводительных расходов (доплаты в случае временной утраты трудоспособности до фактического заработка, оплата за время вынужденного прогула, оплата простоев не по вине работника и т.д.), выходного пособия при прекращении трудового договора относятся на «общехозяйственные расходы».

По статье «Отчисления на социальные нужды от заработной платы работников» отражаются отчисления по установленным нормам от расходов на оплату труда производственного персонала и других работников, непосредственно связанных с транспортными перевозками, в фонд социальной защиты населения.

В статью «Топливо» включают стоимость израсходованных бензина, дизельного топлива и др. видов, используемых для пробега автомобилей и других транспортных средств, в пределах установленных норм. Стоимость топлива, израсходованного сверх утвержденных норм, списывают на виновных лиц, а также затраты на топливо, израсходованное на перемещение автомобилей в гараже и предпусковой подогрев двигателей в зимнее время относят на общехозяйственные расходы.

По статье «Смазочные и другие эксплуатационные материалы» учитываются затраты на все виды масел, смазок, обтирочные и другие эксплуатационные материалы, необходимые для эксплуатации подвижного

состава, а также стоимость масел и других смазочных материалов, израсходованных для заправки транспортных средств после ремонта. Смазочные материалы, израсходованные при ремонте и эксплуатации станочного и другого оборудования, в данную статью не включаются.

Статья «Ремонт автомобильных шин» содержит информацию о стоимости новых устанавливаемых шин при замене и затраты по их установке на колеса, расходы на восстановление шин, а также стоимость материалов, израсходованных на ремонт шин в пути. Из общей суммы затрат на ремонт автомобильных шин исключаются суммы удержаний с виновных лиц за недопробег автошин по закрепленным за водителями транспортным средствам.

По статье «Ремонт и техническое обслуживание подвижного состава» учитывают затраты, связанные с ремонтом и техническим обслуживанием транспортных средств, выполняемых силами самих транспортных организаций, так и осуществляемых специализированными ремонтными организациями.

По этой статье учитывают затраты на заработную плату рабочих, занятых ремонтом и техническим обслуживанием транспортных средств, а также на заработную плату водителей, принимавших участие в ремонте подвижного состава. Кроме того, по этой статье учитывают стоимость запасных частей и других материалов, израсходованных для ремонта и технического обслуживания транспортных средств.

По статье «Амортизация подвижного состава» учитывают затраты на полное восстановление подвижного состава в виде амортизационных отчислений. Для определения сумм амортизационных отчислений используют балансовую стоимость объектов основных средств, срок полезного их использования, общий пробег подвижного состава, а также действующие нормы амортизационных отчислений.

Статья «Общехозяйственные расходы» включает расходы по управлению транспортной организацией и организацией транспортного процесса, а также непроизводительные расходы, принятые за счет организации. Общехозяйственные расходы не включаются в себестоимость выполненных перевозок, а в конце месяца списываются на счет 90/5 «Управленческие расходы».

2.3 Методы учета затрат на содержание и эксплуатацию транспортных средств

Для научной организации учета затрат необходимо использовать различные методы, приемы и способы.

Под методом бухгалтерского учета затрат понимается совокупность приемов и способов, представляющих собой единую систему, с помощью которой отражается в бухгалтерском учете его предмет, в данном случае затраты на производство. С помощью принятых приемов и способов осуществляется сбор и группировка затрат по объектам учета для осуществления контроля за рациональным и эффективным использованием организацией имеющихся производственных ресурсов.

Под методом калькулирования понимается совокупность способов и приемов, используемых для исчисления себестоимости конкретного вида продукции, работ, услуг.

Методы учета затрат и методы калькулирования себестоимости имеют разные приемы и способы, цели и задачи, их использование не совпадает во времени.

Основными положениями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции промышленных организаций Республики Беларусь предусмотрены такие методы учета затрат, как позаказный, попередельный и нормативный.

Для организаций транспорта наиболее подходящим является позаказный метод, при котором затраты на содержание и эксплуатацию подвижного состава группируются по объектам, перечень которых определяется с учетом видов деятельности транспортных организаций, видов транспортных услуг и направлений использования подвижного состава.

Попередельный метод учета затрат применяется в производствах с последовательной переработкой исходного сырья в готовый продукт, когда производственный процесс характеризуется наличием отдельных переделов (стадий) с самостоятельной технологией и организацией производства. Больше всего он используется в черной, цветной металлургии, химической, текстильной отраслях промышленности и на перерабатывающих производствах агропромышленного комплекса.

Нормативный метод учета затрат основан на предварительном расчете норм расходования материальных ценностей и труда на единицу

выполненных работ, оказанных услуг еще до начала осуществления производственного процесса. Нормы затрат разрабатываются на каждый вид выпускаемой продукции, оказываемых услуг, на каждую технологическую операцию, связанную с выпуском продукции или оказанием услуг. Общая сумма фактических затрат на объем продукции и услуг и их единицу определяется суммированием затрат по нормам и отклонений от норм.

Нормативный метод учета фактических затрат позволяет оперативно контролировать их величину не дожидаясь окончания отчетного периода, выявлять отклонения от норм и нормативов, своевременно принимать меры по предотвращению перерасхода средств, устранению причин, его вызывающих.

Следует отметить, что нормативный метод учета затрат может быть организован с использованием как позаказного, так и попередельного метода учета затрат.

2.4. Калькулирование себестоимости транспортных перевозок (работ, услуг)

2.4.1. Калькулирование себестоимости транспортных услуг по перевозке пассажиров

Перевозки пассажиров осуществляются автобусами, наземным и подземным электротранспортом (троллейбусы, трамваи, метро) и другими видами транспорта (железнодорожный, авиационный).

В Республике Беларусь доминирующее положение на рынке транспортных услуг по перевозке пассажиров занимает автомобильный транспорт. Автомобильные перевозки пассажиров гибки по маршрутам и графикам движения. Возможности доставки пассажиров на любые расстояния дают ему преимущества по сравнению с другими видами транспорта. Наряду с выполнением основного объема перевозок пассажиров на внутренних автомагистралях автомобильный транспорт оказывает значительный объем транспортных услуг по перевозке пассажиров на международных маршрутах.

Перевозки пассажиров осуществляются субъектами хозяйствования республиканской, коммунальной и негосударственной форм собственности.

Основными показателями деятельности транспортных организаций по перевозке пассажиров являются:

- количество перевезенных пассажиров;
- пассажирооборот;
- общий пробег транспортных средств с пассажирами;
- машино-часы в наряде;
- количество рейсов и др.

Показатели работы транспортных организаций по перевозке пассажиров определяются отдельно для маршрутных и заказных автобусов, а также по направлениям их использования: по городу, пригородным маршрутам, а также по междугородним и международным видам сообщений.

Для определения результатов деятельности транспортных организаций, оказывающих услуги по перевозке пассажиров, необходимо правильно выбрать объекты калькуляции транспортных услуг, себестоимость которых исчисляется. Под объектами калькуляции понимается конкретный вид транспортных услуг (выполненных работ). Выбор объектов калькуляции себестоимости транспортных услуг по перевозке пассажиров зависит от количества и видов оказываемых услуг, особенностей технологического процесса, организации управления производством и возможностей организации бухгалтерского учета затрат на содержание эксплуатацию подвижного состава.

Учитывая необходимость представления учетно-аналитической информации для принятия научно обоснованных управленческих решений, а также определения показателей себестоимости оказываемых транспортных услуг по их видам и направлениям, используемых для исчисления финансовых результатов деятельности, рекомендуется для транспортных организаций по перевозке пассажиров применять следующий перечень объектов калькуляции себестоимости транспортных услуг:

- пробег транспортных средств с пассажирами;
- пассажиро-километры перевозки пассажиров;
- платные километры перевозки пассажиров, при их перевозке автобусами, работающими на почасовой оплате;
- отработанные машино-часы по перевозке пассажиров при расчетах за оказанные услуги за машино-час работы транспортных средств и др.

Транспортные организации могут рассчитывать себестоимость вышеназванных объектов калькуляции при использовании подвижного состава по перевозке пассажиров по городу, на внутривнутриреспубликанских и

международных маршрутах. Кроме того, при необходимости могут рассчитывать себестоимость и других объектов калькуляции: машино-смен, маршрутов, рейсов по перевозке пассажиров.

Для расчета фактической себестоимости транспортных услуг используются следующие калькуляционные единицы:

➤ при перевозке пассажиров маршрутными автобусами – 10 пассажиро-километров, 1 км. пробега;

➤ при перевозке пассажиров автобусами, работающими по часовому тарифу (за 1 час работы) и по смешанному тарифу (за 1 час работы и за 1 км. пробега) – 1 платный автомобиле-час и 1 км. пробега.

Калькулирование себестоимости транспортных услуг по перевозке пассажиров осуществляется комплексным методом, вначале исключается стоимость возвратных материальных ценностей, полученных в процессе эксплуатации подвижного состава, а затем, оставшиеся затраты распределяются между объектами калькуляции пропорционально обоснованной базе, за которую могут быть приняты: пробег автомобилей, заработная плата водителей и другие показатели.

Информационной базой для калькулирования себестоимости транспортных услуг по перевозке пассажиров являются учетные данные о затратах на содержание и эксплуатацию подвижного состава, количестве и объемах оказанных услуг.

В себестоимость транспортных услуг включаются затраты непосредственно связанные с перевозкой пассажиров, а также другие расходы, обусловленные технологией и организацией транспортного процесса, а также, связанные с осуществлением международных пассажирских перевозок:

➤ оплата получения разрешений на проезд по территории иностранных государств и оформление всех необходимых документов;

➤ расходы по оплате сборов за проезд автобусов по дорогам иностранных государств;

➤ платежи по страхованию гражданской ответственности и по медицинскому страхованию водителей и др. платежи.

Затраты для калькулирования себестоимости транспортных услуг берут из Ведомости № В-12-ат, предназначенной для учета затрат на содержание и эксплуатацию транспорта, которая открывается на месяц с использованием вкладных листов для учета затрат по утвержденным объектам.

Основными документами и регистрами, в которых отражаются оказанные транспортные услуги по перевозке пассажиров являются путевые листы и накопительные ведомости учета использования транспортных средств.

Число перевезенных пассажиров определяется по формуле:

$$П_ч = П_1 + П_2 + П_3 + П_4, \text{ где}$$

$П_1$ – число пассажиров, перевезенных по абонементным талонам и разовым билетам на одну поездку при бескондукторном обслуживании (определяется путем деления суммы выручки от реализации на утвержденный тариф на одну пассажиропоездку);

$П_2$ – число пассажиров, перевезенных по разовым билетам на одну пассажиропоездку при кондукторном обслуживании (соответствует числу проданных билетов);

$П_3$ – число пассажиров, перевезенным по абонементным билетам долговременного пользования (рассчитывается путем умножения числа реализованных билетов за месяц на количество пассажиропоездок за месяц, принятое в учете);

$П_4$ – число перевезенных пассажиров, пользующихся правом бесплатного проезда (определяется путем умножения числа лиц, имеющих право на бесплатный проезд, на принятое в учете среднее число пассажиропоездок за месяц (принимается равным 50)).

Пассажирооборот в пассажиро-километрах определяется умножением числа перевезенных пассажиров в целом по организации на среднее расстояние перевозки одного пассажира, которое определяется путем разового обследования пассажиропотоков на маршрутах перевозки пассажиров.

Таким образом определяется пассажирооборот по перевозке пассажиров автобусами, троллейбусами, трамваями и метро.

Кроме того, пассажирооборот в пассажиро-километрах может быть определен по каждой поездке по междугородным и международным маршрутам и суммированием результатов по организации за отчетный период.

После того, как будут получены затраты на содержание и эксплуатацию транспорта, приходящиеся к услугам по перевозке

пассажирам, а также объемы оказанных транспортных услуг, приступают к исчислению себестоимости транспортных услуг по перевозке пассажиров.

ПРИМЕР. На содержание автобусного парка РУП №2 «Автотранс» за первое полугодие 2014г. произведено затрат на сумму 19060 млн. руб. За это время перевезено пассажиров по г. Минску 28200 тыс. чел. По данным обследования среднее расстояние перевозки одного пассажира составило 6 км.

Необходимо определить себестоимость транспортных услуг по перевозке пассажиров за первое полугодие 2014г. Расчет представим в виде следующей таблицы.

№ п/п	Наименование показателей	Сумма, тыс. руб.	Количество
1	Затраты на содержание и эксплуатацию автобусов	19 060 000	
2	Перевезено пассажиров (тыс. чел.)	-	28 200
3	Среднее расстояние перевозки одного пассажира, км.	-	6
4	Пассажирооборот в пассажиро-километрах (тыс. пасс. км) (28200 x 6)	-	169 200
5	Себестоимость перевозки одного пассажира (19 060 000 : 28 200) (руб.)	676	-
6	Себестоимость 10 пассажиро-километров (19 060 000 : 169 200) (руб.)	1126	

На этом примере рассмотрен порядок калькулирования себестоимости транспортных услуг по организации в целом. Однако для организации контроля за деятельностью структурных подразделений и определения эффективности работы транспортных средств по видам и направлениям из

использования возникает необходимость в отдельном учете затрат по отдельным объектам, учитывая особенности деятельности и организации управления производством транспортной организации.

Если учетной политикой предусмотрено вести учет затрат на содержание и эксплуатацию подвижного состава в целом по организации, то для определения себестоимости транспортных услуг по их видам и направлениям перевозки пассажиров необходимо использовать различные способы распределения затрат между объектами калькуляции себестоимости услуг. За базу для распределения могут быть взяты следующие показатели: пробег транспортных средств в километрах, количество перевезенных пассажиров, начислено заработной платы водителям за перевозку пассажиров и др.

Транспортные организации могут исчислять себестоимость и других объектов калькуляции: пробег транспортных средств в километрах по перевозке пассажиров; авточасы, отработанные подвижным составом по перевозке пассажиров; отработанные платные часы, при перевозке пассажиров по заказам населения и т.д.

Данные себестоимости транспортных услуг по перевозке пассажиров позволяют оценить эффективность использования транспортных средств, принимать необходимые управленческие решения по улучшению деятельности транспортных организаций и обеспечения населения транспортными услугами.

2.4.2. Калькулирование себестоимости транспортных услуг по перевозке грузов

Производственная деятельность транспортных организаций разнообразна. Наряду с выполнением основного объема грузовых перевозок, автомобильный транспорт выполняет различные сопутствующие работы и услуги: транспортно-экспедиционное обслуживание, погрузочно-разгрузочные операции, перегон автомобилей и др.

Работа транспортных организаций может быть измерена следующими экономическими показателями:

- численность автомобилей,

- дни нахождения в эксплуатации,
- расстояние перевозки грузов,
- время простоя под погрузкой и разгрузкой,
- общий пробег,
- пробег с грузом,
- количество ездов и др.

Однако объем транспортных услуг по перевозке грузов измеряется в тоннах и тонно-километрах при использовании сдельной системы оплаты выполненных перевозок и в количестве отработанных часов, пробеге в километрах – при повременной оплате работы автомобилей. Кроме того, на перевозках грузов используются разные виды автомобилей, различных марок и грузоподъемности, которые выполняют работы и оказывают услуги по различным маршрутам: внутриреспубликанским, по странам СНГ, международным, по городу и т.п.

В связи с этим, для определения эффективности перевозки грузов автомобильным транспортом, необходимо определить перечень объектов калькуляции себестоимости транспортных услуг. Выбор объектов калькулирования себестоимости транспортных услуг по перевозке грузов зависит от наименования оказываемых услуг, видов марок и грузоподъемности подвижного состава, направлений перевозки грузов и их видов. Кроме того, объекты калькулирования себестоимости услуг по перевозке грузов зависят от системы оплаты труда и от возможностей организации бухгалтерского учета затрат по содержанию и эксплуатации грузового автотранспорта, предоставляемого необходимую информацию для калькулирования себестоимости транспортных услуг.

Исходя из вышеизложенного, объектами калькулирования себестоимости услуг автотранспорта по перевозке грузов является:

- тонны перевезенного груза, в том числе:
 - тонны перевезенных грузов автомобилями, работающими по тарифу за тонну перевозимого груза;
 - тонны перевезенных грузов автомобилями, работающими по тарифу за километр пробега. Кроме того, могут быть приняты вышеназванные объекты калькуляции себестоимости услуг по направлениям использования автомобилей (по городу, внутриреспубликанские, междугородные, международные маршруты).
- тонно-километры, выполненные автотранспортом при перевозке грузов, в том числе:
 - по перевозке грузов по различным маршрутам;

➤ при применении различных тарифов (за час работы, за тонно-километры и т.д.).

➤ перевезенные грузы в тоннах, тонно-километрах по видам перевозок, родам груза, грузоотправителям и т.д.

Калькуляционными единицами себестоимости транспортных услуг по перевозке грузов являются 10 тонно-километров, 1 тонна перевезенного груза при использовании сдельных тарифов и час работы автомобиля, 1 километр пробега при применении повременных и смешанных тарифов.

Для расчета себестоимости транспортных услуг необходимо иметь затраты на содержание и эксплуатацию грузовых автомобилей по объектам учета затрат и объемы выполненных работ.

Источниками данных для калькулирования себестоимости транспортных услуг по перевозке грузов являются «Ведомость учета затрат на эксплуатацию автомобильного транспорта, транспортно-эксплуатационные и другие транспортные операции» (ф. № В-12-ат), а также путевые листы и товарно-транспортные накладные, в которых отражаются показатели, позволяющие определить объемы оказанных транспортных услуг.

Калькулирование себестоимости транспортных услуг осуществляется отдельно по автомобилям, работающим по сдельным и по временным тарифам.

Рассмотрим порядок калькулирования себестоимости транспортных услуг грузовых автомобилей, работающих по сдельным тарифам.

Калькулирование себестоимости транспортных услуг по международным перевозкам грузовыми автомобилями Автокомбината №2, работающих по сдельным расценкам за полугодие 2014г.

№ п/п	Показатели	Сумма, млн. руб.
1	Затраты на оплату труда	110 360
2	Отчисления на социальные нужды	40 830
3	Топливо	464 410
4	Смазочные и другие вспомогательные материалы	4 690
5	Ремонт автомобильных шин	21 120

6	Ремонт и техническое обслуживание автомобилей	156 800
7	Амортизация основных средств	57 540
8	Общехозяйственные расходы	298 890
9	ИТОГО затрат	1 154 640
10	Стоимость полученных материалов в процессе эксплуатации автомобилей	17 120
11	Затраты, приходящиеся на оказанные транспортные услуги	1 137 520
12	Перевезено грузов (тыс. тонн)	28,3
13	Выполнено тонно-километров (тыс.)	19 820
14	Себестоимость перевозки одной тонны груза, млн. руб.	40,2
1 5	Себестоимость 10 тонно-километров перевозки грузов, млн. руб.	0,574

Далее рассмотрим порядок калькулирования себестоимости транспортных услуг по перевозке грузов при применении повременных (часовых, смешанных) тарифов. В этом случае объектами калькуляции являются отработанные часы и пробег автомобиля в километрах. Калькуляционными единицами при этом будут 1 час работы автомобиля, 1 километр пробега автомобиля.

Для определения фактической себестоимости отработанного часа необходимо затраты на содержание автомобилей, работающих на повременных тарифах, за исключением стоимости оприходованных материальных ценностей за отчетный период, разделить на количество отработанных часов.

Таким же образом определяется себестоимость пробега автомобилей с грузом при использовании тарифов за пробег.

Транспортные организации могут исчислять фактическую себестоимость перевозок грузов по автоколоннам, маркам автомобилей, грузоотправителям, родам грузов. Однако для этого необходимо организовать бухгалтерский

учет затрат на содержание и эксплуатацию автомобилей по соответствующим объектам.

Если же учетной политикой предусмотрен порядок учета затрат на основное производство в целом по организации, то для определения себестоимости различных объектов калькуляции необходимо затраты распределить между ними с использованием разных методов. Такими методами могут быть: пропорционально пробегу автомобилей в километрах, пропорционально заработной плате водителей, пропорционально выполненным тонно-километрам и другие.

2.5 Бухгалтерский учет расходов по содержанию и эксплуатации автомобильных транспортных средств

Приказом Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь от 21.06.2011 № 304-Ц утверждены методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости работ, услуг в организациях автомобильного транспорта Республики Беларусь.

Приведем примерный перечень затрат, связанных с содержанием и эксплуатацией транспортных средств в организациях.

Вид затрат	Дебет	Кредит	Первичный документ
Затраты, связанные с содержанием, обслуживанием и эксплуатацией транспортных средств			
Затраты по поддержанию транспортных средств, используемых в предпринимательской деятельности, в рабочем состоянии (расходы на техническое обслуживание, проведение текущего, среднего и капитального ремонтов)	Д-т 20, 23, 25, 26, 44, 29 -	К-т 02, 10, 60, 69, 70, 76	Акты выполненных работ, оказанных услуг; заказы-наряды
Виды технического обслуживания транспортных средств, периодичность проведения технического обслуживания, виды ремонтов транспортных средств и их плановая периодичность приводятся в технических кодексах установившейся практики (далее - ТКП), утверждаемых Министерством транспорта и коммуникаций Республики Беларусь			
Затраты на проведение модернизации транспортных средств, оборудования, используемого			

Расходы на добровольное страхование транспортных средств	Д-т 20, 23, 25, 26, 29, 44	- К-т 76.	Страховой полис; документ об оплате
В состав затрат, учитываемых при налогообложении прибыли, включаются расходы на страхование имущества юридического лица, участвующего в процессе производства и реализации продукции, товаров (выполнения работ, оказания услуг), в том числе наземных транспортных средств , воздушных, морских судов, судов внутреннего и смешанного (река-море) плавания (подп.1.2 п.1 Указа № 280)			
Расходы на автомобильные шины, аккумуляторы	Д-т 23, 25, 26, 44 -	К-т 10-5	Карточки учета шин, аккумуляторов
Сроки эксплуатации шин, порядок их учета приведены в ТКП 299-2011 «Автомобильные шины. Нормы и правила обслуживания», а сроки эксплуатации и порядок учета аккумуляторов - в ТКП 298-2011 «Стартерные аккумуляторные батареи. Нормы и правила обслуживания». Оба ТКП утверждены приказом Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь от 21.03.2011 № 149-Ц			
Стоимость автомобильного топлива, других горюче-смазочных материалов, различных технических жидкостей, необходимых для эксплуатации автомобильного транспорта, и т. д.	Д-т 20, 23, 25, 26, 44	- К-т 10-3	Накопительные ведомости; бухгалтерская справка-расчет
<p style="text-align: center;">Порядок применения норма расхода топлива.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Инструкция о порядке применения норм расхода топлива для механических транспортных средств, машин, механизмов и оборудования, утвержденная постановлением Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь от 31.12.2008 № 141; - Методические рекомендации о порядке разработки и утверждения норм расхода топлива для механических транспортных средств, судов, машин, механизмов и оборудования, утвержденные постановлением Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь от 21.02.2006 № 8 			
Суммы амортизации транспортных средств, начисленные в соответствии с законодательством	Д-т 20, 23, 25, 26, 44 Д-т 90-7 Д-т 20, 23, 25, 26, 29, 44, 90-7 Д-т 91-	- К-т 02 - по используемым в предпринимательской деятельности; - К-т 02 - по находящимся в запасе; переданным в безвозмездное	Бухгалтерская справка-расчет

		<p>пользование;</p> <p>- К-т 02 - по сданным в аренду;</p> <p>К-т 02 - если учет основных средств, сданных в аренду, ведется на счете 03</p>	
<p>Приложение 4 к Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 № 37/18/6</p> <p>В составе затрат по производству и реализации отражаются амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности и находящимся в эксплуатации. Основные средства, находящиеся в простое (в том числе в связи с проведением ремонта) продолжительностью до трех месяцев, запасе, приравниваются к основным средствам, находящимся в эксплуатации (подп.2.6 п.2 ст.130 НК). При налогообложении не учитываются суммы амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, не используемым в предпринимательской деятельности, а также по основным средствам, не находящимся в эксплуатации (подп.1.14 п.1 ст.131 НК)</p>			
Затраты, связанные с обслуживанием производственного процесса			
<p>Эксплуатационные расходы по содержанию зданий, помещений, сооружений, оборудования, инвентаря и т. п., необходимых для хранения и обслуживания транспортных средств</p>	<p>Д-т 23, 25, 26, 29, 44</p>	<p>- К-т 02, 10, 60 и др.</p>	<p>Акты выполненных работ, оказанных услуг; акты списания; бухгалтерские справки-расчеты и др.</p>
<p>Расходы на аренду гаражей, мест стоянок</p>	<p>Д-т 23, 25, 26, 29, 44</p>	<p>- К-т 02, 10, 60 и др.</p>	<p>Акты пользования арендованным имуществом, акты оказанных услуг и др.</p>
<p>Затраты по обеспечению производства запчастями, другими материалами, топливом, энергией, инструментом, приспособлениями и другими</p>	<p>Д-т 10,25,26,44 -</p>	<p>К-т 60, 69, 70, 76-2</p>	<p>Акты списания, счета-фактуры и др.</p>

средствами и предметами труда			
Затраты, связанные с управлением транспортными подразделениями (хозяйствами), в том числе на содержание работников аппарата управления, материально-техническое и транспортное обслуживание их деятельности	Д-т 23,26	- К-т 69, 70, 76-2	Бухгалтерские справки-расчеты
Расходы, связанные с проведением медицинских осмотров, медицинских освидетельствований водителей	Д-т 20, 23, 25, 26, 44	- К-т 10, 60, 69, 70, 76-2	Акты оказанных услуг, если медицинские осмотры проводятся сторонними организациями
<p>Необходимость проведения медицинских осмотров установлена Правилами автомобильных перевозок грузов, утвержденными постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 30.06.2008 № 970 (далее - Правила № 970).</p> <p>Порядок проведения медицинских осмотров регулируется Инструкцией о порядке проведения предрейсовых и иных медицинских обследований водителей механических транспортных средств (за исключением колесных тракторов), утвержденной постановлением Министерства здравоохранения Республики Беларусь от 03.12.2002 № 84.</p> <p>Инструкция о порядке проведения контроля состояния водителей механических транспортных средств, самоходных машин на предмет нахождения в состоянии алкогольного опьянения или в состоянии, вызванном употреблением наркотических средств, психотропных, токсических или других одурманивающих веществ, утвержденная постановлением Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь и Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 09.07.2013 № 25/28</p>			
Расходы на приобретение медицинских аптечек и их пополнение	Д-т 20, 23, 25, 26, 44	- К-т 10	Ведомости выдачи; акты списания и др.
<p>Необходимость оснащения транспортных средств медицинскими аптечками установлена п.345 Правил № 970. Перечень вложений, входящих в аптечку первой помощи для оснащения транспортных средств (автомобильную), приведен в приложении 3 к постановлению Министерства здравоохранения Республики Беларусь от 04.12.2014 № 80.</p> <p>Расходы на пополнение аптечек не нормируются, но необходимо соблюдать перечень вложений в них</p>			
Расходы на обеспечение установленных законодательством здоровых и безопасных условий труда, охраны труда, включая расходы на содержание комнат отдыха	Д-т 20, 23, 25, 26, 44	-К-т 10, 60, 69, 70, 76-2	Акты оказанных услуг, выполненных работ, документы на приобретение

водителей, приобретение средств индивидуальной защиты, изданий, в которых публикуются нормативные правовые акты по вопросам условий и охраны труда, наглядных пособий и учебных материалов по охране труда, и другие аналогичные расходы			товарно-материальных ценностей
Требования по обеспечению безопасных условий труда, охраны труда изложены: - в главе 16 «Охрана труда» Трудового кодекса Республики Беларусь (далее - Кодекс); - Законе Республики Беларусь от 23.06.2008 № 356-З «Об охране труда»; - Инструкции о порядке обеспечения работников средствами индивидуальной защиты, утвержденной постановлением Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 30.12.2008 № 209			
Расходы на оплату услуг связи, включая расходы на почтовые, телефонные, телеграфные услуги, услуги факсимильной и спутниковой связи, Интернет, электронной почты и другие подобные услуги, связанные с использованием транспортных средств	Д-т 23, 26, 44	- К-т 60	Счета организаций, предоставляющих услуги
Расходы на содержание и обслуживание технических средств управления транспортными средствами	Д-т 23, 26, 44	- К-т 60	Акты оказанных услуг; счета и др.
Расходы на выплату арендной платы, а также расходы, связанные с арендой транспортных средств, возмещаемые арендодателю сверх арендной платы в соответствии с законодательством, если использование этих транспортных средств связано с производством и реализацией продукции (работ, услуг)	Д-т 20, 23, 25, 26, 44	- К-т 60	Договор; акт пользования
Компенсация за износ личных транспортных средств, используемых для нужд нанимателя. Расходы по использованию личных транспортных средств работника в коммерческой	Д-т 20, 23, 25, 26, 44	- К-т 70	Договор; акт пользования

деятельности организации			
<p>Письмом Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 12.09.2011 № 2-2-9/1632 «О затратах, учитываемых при налогообложении» разъяснено, что расходы организации на приобретение горюче-смазочных материалов для эксплуатации транспортного средства, используемого ее работником для нужд этой организации, могут быть включены в состав затрат, учитываемых при налогообложении, при соблюдении следующих условий:</p> <ul style="list-style-type: none"> - соглашение между организацией и ее работником по использованию им своего транспортного средства для нужд организации-нанимателя оформлены документами, определяющими в том числе порядок несения расходов на содержание и эксплуатацию транспортного средства; - документальное подтверждение факта использования транспортного средства для нужд нанимателя, а не для нужд его владельца-работника; - наличие связи использования работником своего транспортного средства для нужд нанимателя с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав организацией-нанимателем. 			
Расходы на оплату труда, начисления на заработную плату			
Заработная плата и выплаты стимулирующего характера, начисленные в пользу работников в соответствии с принятыми в организации системами и методами оплаты труда. Исключение составляют выплаты, перечисленные в подп.1.3 п.1 ст.131 НК	Д-т 20, 23, 25, 26, 44	- К-т 70	Приказы, распоряжения, бухгалтерские справки-расчеты и др. документы по оплате труда
<p>При отнесении в состав затрат выплат стимулирующего характера следует учитывать нормы подп.2.3 п.2 Указа Президента Республики Беларусь от 10.05.2011 № 181 «О некоторых мерах по совершенствованию государственного регулирования в области оплаты труда».</p> <p>При установлении размеров заработной платы работникам, обеспечивающим реализацию продукции, товаров (работ, услуг), в том числе на экспорт, снижение запасов готовой продукции, можно руководствоваться Указом Президента Республики Беларусь от 23.01.2009 № 49 «О некоторых вопросах стимулирования реализации продукции, товаров (работ, услуг)»</p>			
Выплаты, предусмотренные законодательством о труде за не проработанное на производстве (неявочное) время: оплата в соответствии с законодательством трудовых отпусков, социальных отпусков с сохранением заработной платы, компенсация за неиспользованный отпуск, оплата времени, связанного с прохождением медицинских осмотров, исполнением государственных обязанностей, другие виды оплат	Д-т 20, 23, 25, 26, 44	- К-т 70	Приказы, распоряжения, бухгалтерские справки-расчеты и др.
Минимальные доплаты за работу в ночное время и за многосменный режим работы установлены			

<p>ст.70 Кодекса. Размер доплат за работу в зависимости от оценки условий труда установлен Инструкцией по оценке условий труда при аттестации рабочих мест по условиям труда, утвержденной постановлением Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 22.02.2008 № 35. Выплата компенсаций за работу в сверхурочное время, в государственные праздники, праздничные и выходные дни регулируется ст.69 Кодекса.</p>			
<p>Обязательные отчисления от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве соответствующей продукции (работ, услуг), независимо от источников выплат по установленным законодательством нормам в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь; взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний</p>	<p>Д-т 20, 23, 25, 26, 44</p>	<p>- К-т 70,76</p>	<p>Бухгалтерская справка-расчет</p>
<p>При начислении страховых взносов в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь следует руководствоваться: - Законом Республики Беларусь от 29.02.1996 № 138-ХІІІ «Об обязательных страховых взносах в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь»; - Положением об уплате обязательных страховых взносов, взносов на профессиональное пенсионное страхование и иных платежей в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 16.01.2009 № 40.</p>			
<p>Иные расходы</p>			
<p>Взносы по договорам добровольного страхования жизни, дополнительной пенсии и медицинских расходов</p>	<p>Д-т 25, 26</p>	<p>- К-т 76-2</p>	<p>Страховые полисы</p>
<p>Указ Президента Республики Беларусь от 12.05.2005 № 219 «О страховых взносах по договорам добровольного страхования жизни, дополнительной пенсии и медицинских расходов, включаемых в затраты по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг)»</p>			
<p>Командировочные расходы в пределах норм, установленных законодательством</p>	<p>Д-т 20, 23, 25, 26, 44 -</p>	<p>К-т 71</p>	<p>Приказ на командировку, авансовый отчет работника</p>

<p>Порядок выплаты командировочных расходов определен:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Инструкцией о порядке и условиях предоставления гарантий и компенсаций при служебных командировках за границу, утвержденной постановлением Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 30.07.2010 № 115; - Инструкцией о порядке и размерах возмещения расходов при служебных командировках в пределах Республики Беларусь, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.04.2000 № 35. <p>Нормы командировочных расходов установлены постановлениями Министерства финансов Республики Беларусь:</p> <ul style="list-style-type: none"> - от 08.08.2013 № 53 - размеры возмещения расходов при служебных командировках; - от 30.01.2001 № 7 - нормы оплаты командировочных расходов при служебных командировках за границу 			
Компенсации за разъездной характер работ	Д-т 20, 23, 25, 26, 44 -	К-т 70	Приказ, распоряжение, табель учета рабочего времени
<p>Инструкция о порядке, условиях и размерах выплаты компенсаций за подвижной и разъездной характер работы, производство работы вахтовым методом, постоянную работу в пути, работу вне места жительства (полевое довольствие) утверждена постановлением Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 25.07.2014 № 70</p>			
Расходы на обучение, повышение квалификации и переподготовку водителей	Д-т 25, 26, 44	- К-т 70	Акт оказанных услуг, документ о прохождении обучения
<p>При обучении, повышении квалификации и переподготовке водителей следует руководствоваться:</p> <ul style="list-style-type: none"> - постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 15.07.2011 № 954 «Об отдельных вопросах дополнительного образования взрослых», которым утверждены: Положение о непрерывном профессиональном образовании руководящих работников и специалистов; - постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 31.01.2006 № 120 «О некоторых вопросах осуществления деятельности по подготовке, переподготовке, повышению квалификации водителей механических транспортных средств»; - Положением о гарантиях работникам, направляемым нанимателем на профессиональную подготовку, переподготовку, повышение квалификации и стажировку, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24.01.2008 № 101 			
Расходы на оплату проезда по платным дорогам	Д-т 20, 23, 26,44 -	К-т 60, 76	Документы об оплате
<p>На территории Республики Беларусь взимание сбора за проезд по платным дорогам регулируется:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Положением об отдельных вопросах взимания платы за проезд транспортных средств по платным автомобильным дорогам Республики Беларусь, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 27.09.2012 № 426; - Положением о порядке взимания платы за проезд транспортных средств по платным автомобильным дорогам Республики Беларусь, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 30.04.2013 № 340. <p>Тарифы для расчета размера платы за проезд транспортных средств по платным автомобильным</p>			

<p>дорогам в зависимости от технически допустимой общей массы транспортного средства и количества осей установлены постановлением Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь от 17.06.2013 № 21 «О некоторых вопросах взимания платы за проезд транспортных средств по платным автомобильным дорогам Республики Беларусь»</p>			
<p>Лизинговые платежи по транспортным средствам, взятым в лизинг, в порядке, установленном законодательством</p>	<p>Д-т 20, 23, 25, 26, 44 -</p>	<p>К-т 60</p>	<p>Договор лизинга, график лизинговых платежей</p>
<p>Правила осуществления лизинговой деятельности, утвержденные постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 18.08.2014 № 526</p> <p>Пункты 13, 14 Инструкции о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2004 № 75</p>			
<p>Вступительные взносы и платежи в Ассоциацию международных автомобильных перевозчиков «БАМАП»</p>	<p>Д-т 26</p>	<p>- К-т 76</p>	<p>Платежные документы</p>
<p>Плата за пользование книжками международных дорожных перевозок (МДП)</p>	<p>Д-т 26</p>	<p>- К-т 76</p>	<p>Платежные документы</p>
<p>Инструкция о порядке выдачи, отзыва, приостановления, возобновления и прекращения действия разрешения на допуск к процедуре МДП и пользованию книжками МДП утверждена приказом Ассоциации международных автомобильных перевозчиков «БАМАП» от 23.03.2007 № 55.</p> <p>Инструкция о порядке допуска физических и юридических лиц, осуществляющих международные автомобильные перевозки, к процедуре МДП и пользованию книжками МДП утверждена постановлением Государственного таможенного комитета Республики Беларусь от 12.11.2002 № 92</p>			

2.6 Учет затрат на техническое обслуживание и ремонт подвижного состава

Под техническим обслуживанием подвижного состава (автомобили грузовые и легковые, автобусы, прицепы, полуприцепы) понимается комплекс операций по поддержанию его в работоспособном состоянии.

В зависимости от периодичности и перечня работ техническое обслуживание подразделяется на:

- ежедневное техническое обслуживание;
- первое техническое обслуживание;
- второе техническое обслуживание;
- сезонное техническое обслуживание.

Различают следующие виды ремонтов подвижного состава:

- текущий – ремонт, выполняемый для обеспечения или восстановления его работоспособности и состоящий в замене или восстановлении составных частей;
- сопутствующий – ремонт малой трудоемкости, выполняемый совместно с техническим обслуживанием;
- капитальный – ремонт, выполняемый для восстановления исправности подвижного состава и ресурсов с заменой или восстановлением любых его частей;
- восстановительный – ремонт, осуществляемый с целью восстановления функциональной исправности подвижного состава не подлежащего по ТУ капитальному ремонту.

Расходы на все виды ремонтов и техническое обслуживание подвижного состава включаются в себестоимость перевозок.

Затраты на ремонт автомашин и их обслуживание непосредственно списываются на счета учета издержек производства в организациях имеющих незначительное количество единиц автотранспорта.

При этом если ремонт осуществляется собственными силами, то учет затрат, связанных с его проведением отражается по Дебету счета 23 «Вспомогательное производство» с последующим списанием на счета производственных затрат. Если ремонт выполняется с привлечением специализированных автотранспортных организаций, то затраты на его проведение относятся в Дебет счета 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

В ряде случаев ремонт автотранспорта осуществляется после аварий, виновниками которых в установленном порядке определены работники организации, управлявшие транспортным средством.

В таких случаях нанесённый организации ущерб полностью либо частично должен возмещаться виновником аварии.

Виды вспомогательных производств и учет затрат на их содержание

Вспомогательные производства предназначены для обслуживания основного производства: выполнения работ по техническому обслуживанию, ремонту подвижного состава и других основных средств обеспечения инструментами, приспособлениями, запасными частями для ремонта основных средств, а также различными видами энергии (электрической, тепловой), водо- и газоснабжением.

Основными функциями подразделений вспомогательных производств являются:

- техническое обслуживание и ремонт подвижного состава;
- ремонт, хозяйственное обслуживание, содержание зданий, сооружений, оборудования и других основных средств;
- ремонт агрегатов, узлов и деталей подвижного состава;
- ремонт и восстановление шин;
- выполнение кузовных и столярных работ;
- диагностирование и технический контроль;
- мытье транспортных средств;
- выполнение кузнечных и сварочных работ;
- производство энергии;
- эксплуатация и содержание очистных сооружений;
- изготовление и восстановление инструментов, инвентаря, технической оснастки и нестандартного оборудования;
- ремонт АКБ;
- изготовление и ремонт тары для перевозки грузов;
- выполнение работ для других организаций (ремонт, мойка, шиномонтаж и др.).

Структурными подразделениями вспомогательных производств являются: ремонтный цех (мастерская), центр диагностики, центр шиномонтажа, мойка, электростанция (подстанция), котельная-бойлерная (пароснабжение, теплоснабжение), водонапорный пункт (водоснабжение), газовая подстанция (газоснабжение), компрессорная установка.

Для обобщения информации о затратах вспомогательных подразделений предназначен счет 23 «Вспомогательные производства». Специфика выполняемых работ и услуг обуславливает целесообразность открытия к данному счету следующих субсчетов:

23-1 «Ремонт основных средств»,

- подвижного состава

- других основных средств;

23-2 «Изготовление инструментов, штампов, приспособлений, инвентаря, запасных частей»;

23-10 «Электроснабжение»;

23-3 «Ремонт, восстановление шин и шиномонтаж»;

23-4 «Диагностика и технический контроль»;

23-5 «Ремонт АКБ»;

23-6 «Мойка транспортных средств»;

23-7 «Компрессорные услуги»;

23-8 «Пароснабжение»;

23-9 «Газоснабжение»;

23-10 «Эксплуатация мелких транспортных средств»;

23-11 «Возведение временных нетитульных сооружений»;

23-12 «Производство и ремонт тары и упаковки».

По дебету указанных субсчетов учитываются затраты по следующей их номенклатуре:

- сырье и материалы;
 - основные материалы;
 - вспомогательные материалы;
- покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера;
 - возвратные отходы (вычитаются);
 - топливо и энергия на технологические цели;
 - амортизация и содержание основных средств;
 - заработная плата производственных рабочих;
 - отчисления в фонд социальной защиты от заработной платы;
 - общепроизводственные затраты;
 - технологические потери;
 - потери от брака;
 - прочие производственные расходы.

По статье **«Сырье и материалы»** отражается стоимость основных материалов, которые входят в состав изготавливаемых изделий, образуют их основу или являются необходимыми компонентами при их производстве (выполнение конкретных работ, услуг), а также вспомогательных материалов, используемых на технологические цели.

В статью **«Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера»** включается стоимость готовых покупных изделий и полуфабрикатов, используемых для производства отдельных изделий. В этой же статье отражаются расходы по оплате услуг производственного характера, оказываемых сторонними организациями (работы, услуги по выполнению отдельных операций по изготовлению изделий, конкретных видов работ, услуг и т.д.).

В статью **«Возвратные отходы»** включаются стоимость остатка сырья, материалов и полуфабрикатов, образовавшиеся в процессе выпуска изделий, если они полностью или частично утратили потребительские качества исходного материала. Стоимость возвратных отходов исключается из общей суммы расходов на сырье и материалы.

По статье **«Топливо и энергия на технологические цели»** отражается стоимость всех видов расходуемого топлива и энергии как полученных со сторонних организаций, так и выработанных самой организацией.

Топливо используется для испытаний отремонтированных автомобилей и других транспортных средств, двигателей, отдельных узлов и агрегатов.

Электроэнергия расходуется на работу электро- или термопечей, электродуговой и точечной сварки, электроискровой и электрохимической обработки, электролиза, освещения, отопления помещений.

Пар, горячая и холодная вода, сжатый воздух, кислород и холод используются на технологические нужды в процессе ремонтных работ или при производстве изделий (инструментов, запасных частей их оснастки и т.д.).

Расходы на покупную энергию включают оплату ее по установленным тарифам, а также стоимость трансформации и передачи до подстанции или внешних вводов цехов.

По статье **«Амортизация и содержание основных средств»** отражаются суммы начисленной амортизации по объектам основных средств вспомогательных производств и расходы по их содержанию (ремонт, отопление, освещение).

По статье **«Заработная плата производственных рабочих»** отражаются расходы на оплату труда работников вспомогательных производств (слесарей, сварщиков, электриков и т.д.), непосредственно занятых выполнением работ, услуг отдельных видов производств. По данной статье отражается оплата труда по сдельным расценкам, по тарифным ставкам (окладам) рабочих-повременщиков, доплаты в соответствии с законодательством, премии за производственные показатели, оплата брака и простоев не по вине работников, а также оплата трудовых и дополнительных отпусков, вознаграждения за выслугу лет, оплата учебных отпусков и др. Кроме того, по этой статье отражаются расходы на оплату труда водителей, участвующих в ремонте автомобилей.

По статье **«Отчисления в фонд социальной защиты от заработной платы»** включаются отчисления на государственное социальное страхование и пенсионное обеспечение, а также на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Страховые взносы исчисляются в размерах и порядке, установленном законодательством.

По статье **«Общепроизводственные расходы»** отражаются расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, а также расходы по организации, обслуживанию и управлению отдельными видами вспомогательных производств. Это расходы на эксплуатацию и содержание оборудования, включающие расходы на ремонт основных средств, их амортизацию и др.

В составе общепроизводственных расходов отражаются также расходы на оплату труда работников, занятых обслуживанием и управлением отдельных производств (ремонтного цеха, диагностического центра и т.д.).

Указанная статья расходов будет иметь место во вспомогательных производствах, оказывающих различные виды работ, услуг и занятых выпуском ассортимента изделий (ремонтный цех, центр диагностики и технического обслуживания, производство инструмента и приспособлений и т.д.). Учетная запись по данной статье расходов осуществляется при их распределении по результатам отчетного месяца.

Одним из видов вспомогательных производств является ремонт основных средств, расходы на осуществление которого отражаются на данном субсчете счета 23 «Вспомогательные производства».

Сохранение и содержание основных средств, в том числе и подвижного состава, в рабочем состоянии необходимо для осуществления

предпринимательской деятельности организации. Поэтому целями ремонта являются уменьшение изношенности объектов и частичное восстановление технических характеристик, утраченных в процессе эксплуатации.

В зависимости от периодичности и объема (перечня) выполняемых работ различают текущий, сопутствующий, капитальный, восстановительный виды ремонтов.

Техническое обслуживание подвижного состава (автомобилей, автобусов, прицепов, полуприцепов) представляет собой комплекс технических операций (действий) по поддержанию его в эксплуатационном состоянии. Оно включает ежедневное техническое обслуживание (ЕО), первое техническое обслуживание (ТО-1), второе техническое обслуживание (ТО-2), сезонное техническое обслуживание (СО).

При осуществлении ремонта (текущего, капитального, восстановительного) в цехах транспортных организаций на каждый ремонтируемый объект (автомобиль, другое транспортное средство) открывается Карточка учета расходов на ремонт и техническое обслуживание (ТО-1, ТО-2, ЕО, СО), примерная форма которой приведена в приложении 16. В разрезе рассмотренной номенклатуры статей расходов в карточке производится систематизация и накапливание прямых расходов на ремонт транспортных средствах, т. е. аналитические счета открываются по отдельным ремонтируемым автомобилям, прицепах и т.д. Данные расходы учитываются по прямому отнесению на объект ремонта. Так как записи в карточке производятся до окончания ремонта, то может иметь место накапливание данных более чем за один отчетный месяц (при продолжительном ремонте).

Статьи затрат в карточке отражаются на основании нарядов на сдельную работу, материальных отчетов, отчетов об использовании услуг вспомогательных производств, ведомостей распределения общепроизводственных расходов и т.д.

Отдельно на аналитическом счете «Общепроизводственные затраты ремонтного цеха» учитываются расходы общепроизводственного назначения, к которым относятся:

- расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования:
 - амортизация оборудования ремонтного цеха;
 - расходы на эксплуатацию оборудования (оплата труда наладчиков, электромонтеров и других рабочих), стоимость смазочных и обтирочных материалов и др.;

- расходы на проведение ремонта оборудования цеха (оплат труда слесарей, электро- и газосварщиков и других рабочих, стоимость запасных частей и расходных материалов и др.);
- погашение стоимости инструментов и приспособлений, их ремонт.
 - расходы по организации, обслуживанию и управлению производством в ремонтном цехе:
 - расходы на оплату труда персонала управления ремонтного цеха;
 - расходы на командировки;
 - расходы на оплату труда обслуживающего персонала (не относящегося к управленческому);
 - амортизация здания ремонтного цеха;
 - расходы на содержание и ремонт цеха (отопление, освещение, уборка, ремонт и др.);
 - расходы на охрану труда (расходы на стирку и ремонт спецодежды, стоимость моющих и дезинфицирующих средств, стоимость молочных продуктов и др.);
 - погашение стоимости и ремонт хозяйственного инвентаря;
 - прочие расходы.
 - непроизводительные расходы:
 - потери от простоев (оплата труда рабочих за время простоя по вине цеха);
 - недостачи и потери материальных ценностей при хранении их в цехе.

Общепроизводственные затраты ремонтного цеха в конце месяца распределяются между объектами ремонта и изделиями, изготавливаемыми ремонтным цехом, пропорционально сумме расходов на оплату труда рабочих, занятых на ремонтных работах, и списываются с кредита аналитического счета «Общепроизводственные затраты ремонтного цеха» в дебет аналитических счетов в разрезе ремонтируемых объектов и видов готовых изделий.

На конец отчетного месяца в ремонтном цехе может быть незавершенное производство (незаконченный ремонт автомобиля, прицепа и т.д.).

За отчетный месяц по ремонтному цеху должно быть произведено обобщение данных в целом о выполненных работах в разрезе их видов. Оно производится в Накопительной ведомости учета расходов ремонтного цеха и распределения услуг на основании Карточек учета расходов на ремонт и техническое обслуживание.

Итоговые данные Накопительной ведомости переносятся в Ведомость учета расходов во вспомогательных производствах и распределения услуг, где отражаются по субсчету 23-1 «Ремонт основных средств».

В Ведомости учета расходов во вспомогательных производствах и распределения услуг систематизация и накапливание данных по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» в разрезе статей расходов осуществляется на основании накопительных документов: материальных отчетов (сырье, материалы, топливо), ведомости распределения оплаты труда, отчислений на социальное страхование и резервов (оплата труда, страховые взносы от заработной платы), ведомости амортизационных отчислений, листков-расшифровок и др.

По дебету счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются расходы, произведенные за отчетный период, в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

- 02 «Амортизация основных средств» - на сумму начисленной амортизации по объектам основных средств, эксплуатируемых во вспомогательных производствах;
- 10 «Материалы» – при использовании сырья, материалов, комплектующих изделий, запасных частей, инвентаря, спецодежды и т.д.;
- 23 «Вспомогательные производства» – на стоимость оказанных взаимных услуг; списание общепроизводственных расходов ремонтного цеха;
- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – при оказании услуг сторонними организациями;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – при начислении страховых взносов по социальному страхованию и пенсионному обеспечению;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму расходов по оплате труда работников вспомогательных производств;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – при отнесении расходов подотчетных лиц;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму платежей по обязательному страхованию работников от несчастных случаев;
- 94 «Недостачи и потери» – на сумму недостач и потерь от порчи материальных ценностей в пределах норм естественной убыли;
- 97 «Расходы будущих периодов» – списание части расходов будущих периодов, относящихся к отчетному периоду.

Списание услуг вспомогательных производств по потребителям оформляется Отчетом об использовании услуг вспомогательных

производств, который составляется руководителем соответствующего подразделения (материально-ответственным лицом) ежемесячно и представляется в бухгалтерию в установленные сроки. Данный отчет служит основанием для заполнения Ведомости учета расходов во вспомогательных производствах и распределения услуг и журнала-ордера №10.

Списание услуг вспомогательных производств по потребителям отражается по кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» и дебету счетов: 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и др. Учетные записи по кредиту счета 23 производятся в Ведомости учета расходов во вспомогательных производствах и распределения услуг.

Счет 23 «Вспомогательные производства» на конец месяца может иметь остаток, представляющий собой затраты по незаконченному ремонту, изготовлению изделий, деталей, запасных частей и т.д.

Бухгалтерский учет по вспомогательным производствам при ручном способе учетных записей осуществляется в журнале-ордере №10, а при обработке учетной информации с использованием различных компьютерных бухгалтерских комплексов – в оборотной ведомости по синтетическим счетам (машинограмме).

2.7 Учет доходов по автомобильным перевозкам

В соответствии с инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденных постановлением МФ РБ 30.09.2011 №102, доходы – это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода путем увеличения активов или уменьшения обязательств ведущее к увеличению собственного капитала организации не связанного с вкладами собственника в ее имущество (учредителей, участников).

Доходы организации состоят из:

- доходов (расходов) текущей деятельности организации;
- доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
- доходы и расходы по финансовой деятельности;
- прочие доходы и расходы.

Доходами от текущей деятельности транспортной организации является выручка от реализации услуг по перевозке грузов и пассажиров, услуг по транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям.

Доходы от перевозок формируются исходя из:

- по километровой расчѐта: доходы от перевозок равны произведению общего пробега автомобиля и тарифа за 1 километр пробега;
- почасовой работы подвижного состава: доходы от перевозок равны произведению автомобиле-часов работы и тарифа за 1 автомобиле-час работы;
- выполненные транспортных работы: доходы от перевозок равны произведению выполненной транспортной работы и тарифа за 1 тонно-километр.

Доходы автобусных парков зависят от продажи проездных билетов разового и многоразового пользования и объема выполненной транспортной работы.

Доходы, связанные с видами деятельности, указанными в уставе транспортной организации учитываются на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Сумма выручки от реализации выполненных работ и оказанных услуг отражается в БУ на момент ее признания по методу начисления.

В состав прочих доходов по текущей деятельности учитываемых на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчета 7 «Прочие доходы по текущей деятельности» включаются доходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов и денежных средств; суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации; стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ и оказанных услуг полученных безвозмездно; доходы, связанные с государственной поддержкой, направленные на приобретение запасов, оплату выполненных работ, оказанных услуг, финансирование текущих расходов; доходы от уступки права требования и другие.

ТЕМА 3. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ТРАНСПОРТНОГО КОМПЛЕКСА

3.1 Учет движения горюче-смазочных материалов (ГСМ)

3.2 Учет автомобильных шин и запасных частей

3.3 Учет аккумуляторных батарей

3.1 Учет движения горюче-смазочных материалов (ГСМ)

Общие требования к организации бухгалтерского учета ГСМ установлены Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Минфина РБ от 12.11.2010 № 133 (далее - Инструкция № 133).

Типовые формы первичных учетных документов утверждены постановлением Совета Министров РБ от 24.03.2011 № 360 «Об утверждении перечня первичных учетных документов» (далее - Перечень). В указанный Перечень включены формы товарно-транспортной накладной (ТТН-1) и товарной накладной (ТН-2), которые наряду с другими первичными документами могут применяться для учета поступления и оприходования ГСМ. Согласно п.76 Инструкции № 133 ГСМ приходуются на основании товарно-транспортной накладной и других первичных учетных документов.

Указом Президента РБ от 15.03.2011 № 114 «О некоторых вопросах применения первичных учетных документов» (далее - Указ № 114) определено, что формы первичных учетных документов, не приведенные в Перечне, могут утверждаться руководителем организации. При этом организация вправе самостоятельно утверждать для применения формы первичных учетных документов, независимо от наличия форм таких документов, утвержденных республиканскими органами государственного управления.

При поступлении горюче-смазочных материалов работники организации, с которыми заключены договоры о полной материальной ответственности, обязаны:

➤ проверить соответствие поступивших горюче-смазочных материалов по количеству, сортам и маркам, указанным в сопроводительных документах поставщика-отправителя;

- обеспечить полный слив горюче-смазочных материалов, а по окончании слива осмотреть транспортные резервуары (цистерны) для проверки полноты слива;
- своевременно оприходовать поступившие горюче-смазочные материалы.

Учёт топлива ведётся на активном счёте 10-3 «Топливо» по видам ГСМ, местам хранения и материально – ответственным лицам. К нему открываются субсчета:

10-3-1 «Топливо на складах»;

10-3-2 «Топливо в баках транспортных средств»;

10-3-3 «Топливо для заправки по кредитным картам»;

10-3-4 «Топливо под отчёт» и прочие.

На субсчете 10-3-1 «Топливо на складах» горюче-смазочных материалов приходуются на основании сопроводительных документов поставщиков:

- *товарно-транспортная накладная типовой формы ТТН-1.*

Хранение горюче-смазочных материалов осуществляется на специально оборудованных и огражденных нефтескладах, стационарных пунктах (постах) заправки транспортных средств, машин, механизмов. Если у организации не имеются стационарные пункты заправки транспортных средств, то учет топлива организуется на субсчете 10-3-3 «Топливо для заправки по кредитным картам».

Складской, а также бухгалтерский учет горюче-смазочных материалов в натуральном выражении на нефтескладах, в кладовых ведётся в единицах массы и в единицах объема. Горюче-смазочные материалы, находящиеся в других местах хранения (в пунктах заправки, производственных участках, отделениях, бригадах и т.п.), учитываются в тех единицах, в которых они получены материально ответственными лицами.

На субсчете 10-3-1 «Топливо на складах» учет горюче-смазочных материалов ведётся по видам горюче-смазочных материалов, местам хранения и по материально-ответственным лицам.

На субсчете 10-3-2 «Топливо в баках транспортных средств» учитывается топливо, заправленное в баки транспортных средств на

основании **«Ведомости учета выдачи ГСМ»**, в которой за полученные горюче-смазочные материалы расписывается водитель, а в путевом листе расписывается материально ответственное лицо, отпустившее горюче-смазочные материалы.

Учет горюче-смазочных материалов в местах хранения ведется материально ответственными лицами в карточках (книгах) складского учета отдельно по каждому наименованию и марке горюче-смазочных материалов.

Израсходованное топливо на работу автомобилей списывается, согласно составленной **«Карточки учета расхода топлива автомобилем»**, в которой организуется аналитический учет.

Снятие остатков бензина и дизтоплива в баках транспортных средств, а также проверка показаний спидометров по состоянию на первое число каждого месяца осуществляет постоянно действующая комиссия транспортного цеха. Результаты снятия остатков оформляются **«Актом о снятии остатка»**, один экземпляр которого передается службе бухгалтерии.

Остатки ГСМ в баках автотранспортных средств, которые отражены в актах, сверяются бухгалтером с остатками, отраженными в карточке учета работы автомобиля. Выявленные расхождения регулируются в соответствии с актами законодательства.

Топливо и смазочные материалы на эксплуатацию автомобилей, автотракторной техники, машин и механизмов и оборудования списывается на основании линейных норм расхода топлива на автомобили, автотракторную технику, машины, механизмы и оборудование, утвержденных Постановлениями Министерства транспорта и коммуникаций

Порядок применения линейных норм расхода топлива устанавливается законодательством. Повышение нормы расхода топлива работы механического транспортного средства, машины, механизма и оборудования производится при отрицательных температурах окружающего воздуха в период с 1 ноября по 31 марта. При положительной температуре окружающего воздуха в указанный период данное повышение не применяется. Температура окружающего воздуха определяется по результату собственного измерения, произведенного ответственным лицом на момент выпуска механического транспортного средства на линию, с регистрацией результата измерения в журнале.

Основанием для списания горюче-смазочных материалов на затраты производства являются:

- *накопительные ведомости данных путевых листов о фактическом расходе горюче-смазочных материалов;*

- *карточка учета расхода топлива за отчетный период.*

Данные документы принимаются к бухгалтерскому учету после сверки записей в них с путевыми листами, о чем на ведомостях или карточках работником организации, ведущим оперативный учет горюче-смазочных материалов, делается соответствующая отметка.

Основанием для списания горюче-смазочных материалов на работу оборудования, машин и механизмов, которая не оформляется путевым листом, может являться *отчет о расходе горюче-смазочных материалов на производство.*

На рисунке 4 показана общая схема движения топлива с элементами документального оформления.

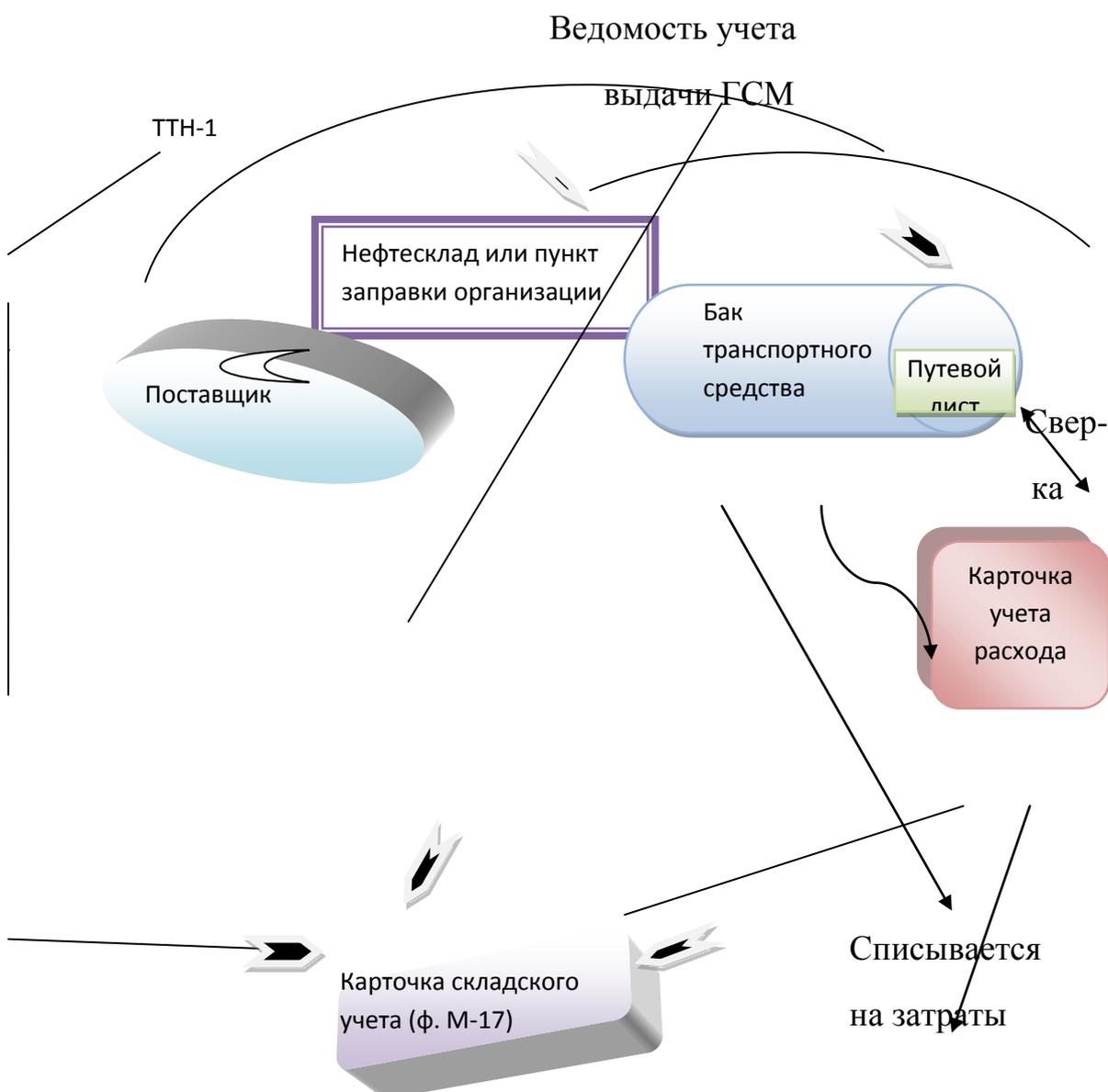




Рис.4 Схема движения и документального оформлении ГСМ, регистры учета

Таким образом, с учетом норм главы 4 «Особенности бухгалтерского учета горюче-смазочных материалов» Инструкции № 133 основной первичной документацией по учету ГСМ являются перечисленные в таблице документы.

№ п/п	Вид хозяйственной операции	Первичный учетный документ
1	Поступление и оприходование ГСМ	1) Товарно-транспортные накладные 2) и другие первичные учетные документы в соответствии с законодательством
2	Отпуск ГСМ со склада организации	1) Товарно-транспортные накладные; 2) требования; 3) лимитно-заборные карты; 4) ведомости учета выдачи горюче-смазочных материалов
3	Учет наличия и движения ГСМ материально	1) Карточки (книги) складского учета; 2) отчет о движении горюче-смазочных

	ответственными лицами	материалов
4	Подтверждение фактического расхода ГСМ и наличия топлива в баках транспортных средств	1) Путевые листы; 2) накопительные ведомости данных путевых листов о фактическом расходе горюче-смазочных материалов 3) или карточки учета расхода топлива за отчетный период; 4) акты снятия остатков топлива в баках транспортных средств

Рассмотрим порядок отражения движения топлива на счетах бухгалтерского учета:

Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
Отражена стоимость топлива без учёта НДС	10-31	60, 76
Отражена разница между приходуемой ценой поставки и учетной ценой	16	60, 76
Отражена сумма НДС	18	60, 76
Произведены расчеты с поставщиками	60, 76	51
Заправлено топливо в баки транспортных средств	10-32	10-31
Списано топливо по норме	20, 23, 25, 26, 44	10-32
Зачет НДС	68	18
В случае недостачи топлива производятся записи:		
Списан перерасход топлива на виновное лицо	94	10-3, 2, 1
Отнесена недостача на виновное лицо	73-2	94
По рыночной стоимости производится погашение задолженности по недостачам	70, 50	73-2
Отражена разница между рыночной и учётной стоимостью	73-2	90

На третьем субсчёте счёта 10-3 учитывается приобретённое топливо по кредитным карточкам (электронным).

При заправке транспортных средств на автозаправочных станциях с использованием электронных карт автоматизированных систем оприходование горюче-смазочных материалов производится на основании «Отчета по отпуску нефтепродуктов, сжиженного автомобильного газа, товаров и оказанию услуг по электронным картам» формы НТУ-АЗС или отчета по отпуску нефтепродуктов, сжиженного автомобильного газа, товаров и оказанию услуг по электронным картам формы НТУ-АЗС.

Заключается договор с АЗС. Предприятие перечисляет предварительно денежные средства за топливо. По окончании месяца АЗС представляет справку-расшифровку, в которой указывается количество и стоимость отпущенных топлива, а также остаток денежных средств.

Рассмотрим корреспонденцию счетов:

Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
Произведена предоплата поставщику (АЗС) согласно договору, включая стоимость кредитной карты	60	51
Оприходование кредитной карты	10	60, 76
Кредитная карта передана в эксплуатацию	10	10
Оприходование топлива по распечатке АЗС:		
Оприходован бензин (без НДС)	10-33	60, 76
НДС	18	60, 76
Зачтён перечисленный аванс	60, 76	60
Зачет НДС	68	18

На четвёртом субсчёте счёта 10-3 отражают топливо, выданное под отчёт

Многие организации заправляют свои автотранспортные средства за наличный расчёт или путём перечисления денежных средств специализированным предприятиям (АЗС), так как не имеют собственных хранилищ. В первом случае денежные средства выдаются водителям под отчёт. Они обязаны составлять авансовые отчёты с приложением к ним чеков на приобретение топлива. На основании чеков для оприходования топлива составляется приходный ордер.

Рассмотрим корреспонденцию счетов:

Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
Выданы наличные денежные средства по расходному кассовому ордеру под отчет	71	50
Оприходован бензин на основании авансового отчёта с приложенными к нему чеками	10-34	71
Отражен НДС со стоимости приобретённого бензина, указанного в чеке	18	71
Принят в кассу остаток неиспользованных денежных средств	50	71
Израсходовано топливо на собственные нужды	20,23, 25, 26	10-34

Документальное оформление замера остатков топлива в баках транспортных средств

Данные о наличии остатка горюче-смазочных материалов в баках транспортных средств, машин и механизмов на конец отчетного месяца, учтенные на счете 10 «Материалы», субсчет 3 «Топливо в баках транспортных средств», ежемесячно подтверждаются актом снятия остатков. Такая норма предусмотрена п.82 Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Минфина РБ от 12.11.2010 № 133.

Таким образом, ежемесячно по состоянию на последний день месяца по каждому транспортному средству, которое находилось в эксплуатации в течение месяца хотя бы один день, должны производиться замер остатков топлива в топливных баках и сверка остатка с данными путевых листов.

Методы замера топлива в баках законодательно не регламентированы

Что касается того, как правильно произвести замер остатка топлива, то необходимо отметить, что определить фактический остаток топлива в баке автомобиля с достаточно высокой степенью точности довольно сложно. И поскольку этот процесс законодательно не урегулирован, организация в каждой конкретной ситуации действует по самостоятельно избранной методике.

В практике наиболее часто встречаются случаи, когда замеры производятся с помощью металлической рейки или метрштоков (щупов). При этом следует иметь в виду, что все средства измерения должны пройти поверку в уполномоченных органах Государственного комитета по стандартизации РБ.

На практике также для определения остатка топлива в баке пользуются заполнением бака до полного объема. Зная объем бака и количество топлива, заправленного в бак при контрольной проверке, выводят фактический остаток топлива, имевшийся в баке. Но это можно делать в тех случаях, когда имеется своя автозаправка.

На практике возникает также вопрос: по какой форме следует составлять акт замера наличия топлива в баках транспортных средств?

Форма акта и порядок его заполнения могут быть утверждены приказом руководителя организации.

Так, в приказе относительно заполнения акта может быть установлено следующее:

- акт снятия остатков топлива в баках транспортных средств предназначен для контроля за использованием водителями жидкого топлива;
- снятие остатков топлива в баках автомобилей и тракторов производится ежемесячно в последний рабочий день месяца;
- транспортные средства записываются в акт по маркам с указанием государственного номера, фамилии, имени и отчества водителя, за которым они закреплены;
- горюче-смазочные материалы заносятся в акт по видам и маркам. Количество топлива в баках показывается в литрах, с 2 знаками после запятой;
- при фактическом замере остатков топлива в баке в обязательном порядке должно присутствовать лицо, за которым закреплено данное транспортное средство;
- правильность определения топлива в баках подтверждают своими подписями в акте водители. В конце проверки подсчитываются итоги по каждому виду топлива;
- акт оформляется в одном экземпляре, его подписывают все члены комиссии, принимавшие участие в проверке;
- на основании акта составляется сличительная ведомость, по которой определяют результат использования топлива за месяц. По установленным результатам принимаются меры и делаются соответствующие бухгалтерские записи.

Проверка наличия топлива в баках автомобилей на конец месяца производится комиссией, назначаемой руководителем организации. В нее должны входить представители технической службы, бухгалтерии, руководители структурных подразделений.

Приведем пример оформления акта снятия остатков топлива и порядка его заполнения.

Общество с ограниченной
ответственностью «АБВ»
(ООО «АБВ»)

АКТ
снятия остатков топлива в баках транспортных средств
на «30» июня 2012 г.

Комиссия в составе:

председателя комиссии - заместителя директора Пуковича И.П.,

членов комиссии: инженера-механика Иванова А.И.,

бухгалтера Петровой И.В.,

назначенная приказом от 02.01.20012 № 4, произвела снятие остатков топлива в баках автомобилей. Результаты замеров представлены в нижеприведенной таблице.

Средство измерения: метршток РА-540/ИЛ, поверка до 16.01.2013.

Марка транспортных средств	Государственный номер	Фамилия, инициалы водителя	Марка топлива				Подпись водителя
			Бензин АИ-80, л	Бензин АИ-92, л	Дизтопливо евро-5, л	Дизтопливо летнее, л	
Opel Frontera	20-64 AP-7	Крутой И.К.				52,16	Крутой
Scania 113Y	AP 29-87 7	Меркулов С.В.			154,62		Меркулов
MAN 153BKC	IK 98-76 7	Сидоров П.П.			190,45		Сидоров
Iveco Daily 35C14	PO 75-44 7	Петрученя А.В.			232,65		Петрученя
Итого					577,72	52,16	

Председатель комиссии

Подпись

Пукович И.П.

Члены комиссии:

Подпись

Иванов А.И.

Подпись

Петрова И.В.

Примеры списания топлива

Пример 1

Организация, находящаяся в г.Минске, использует служебный легковой автомобиль Audi 100 2,3i Quattro. Линейная норма расхода бензина на 100 км пробега - 10,9 л. Автомобиль оборудован установкой «климат-контроль».

Линейная норма расхода бензина с учетом эксплуатации автомобиля в городах с численностью населения свыше 1 млн.чел. приказом руководителя увеличена на 10 % (подп.10.2 п.10 Инструкции № 141), что составляет 1,09 л ($10,9 \times 10 \% = 1,09$). Кроме того, норма расхода увеличена на 3 % ($10,9 \times 10 \% = 0,33$ л) за счет наличия установки «климат-контроль» (подп.10.7 п.10 Инструкции № 141). Итого норма расхода топлива составила 12,32 л ($10,9 + 1,09 + 0,33$).

На начало июля в баке фактический остаток бензина составил 25 л. За месяц заправлено 250 л, остаток на конец месяца - 35 л. Фактический расход за месяц - 240 л. Пробег автомобиля за месяц - 1 850 км.

Стоимость 1 л бензина без учета НДС - 9 500 руб.

Расход топлива по утвержденной норме расхода для пробега 1 850 км составляет 227,92 л ($1\ 850 / 100 \times 12,32$). Фактический перерасход составил 12,08 л.

Руководителем принято решение перерасход списать за счет средств организации, поскольку он связан с усиленной работой кондиционера в аномально жаркий период эксплуатации. Дополнительно установленной нормы на работу кондиционера в отчетный период было явно недостаточно.

В бухучете производятся записи:

Содержание операции	Д ебет	К редит	Сумм а, руб.
Списана стоимость бензина в пределах установленной нормы расхода ($227,92 \times 9\ 500$)	26	10-3	2 165 240
Списана стоимость бензина, израсходованного сверх установленной нормы ($12,08 \times 9\ 500$)	90-10	10-3	114 760

Перерасход топлива объектом обложения НДС не является.

Пример 2

Организация, находящаяся в г.Минске, использует служебный легковой автомобиль Ford Transit T330 2,2TDCi. Линейная норма расхода дизтоплива на 100 км пробега - 9,1 л. Автомобиль оборудован установкой «климат-контроль».

Линейная норма расхода дизтоплива с учетом эксплуатации автомобиля в городах с численностью населения свыше 1 млн.чел. приказом руководителя увеличена на 15 % (подп.10.2 п.10 Инструкции № 141), что составляет 1,36 л ($9,1 \times 15 \% = 1,365$). Кроме того, норма расхода увеличена на 5 %, что составляет 0,46 л ($9,1 \times 5 \% = 0,455$ л) за счет наличия установки «климат-контроль» (подп.10.7 п.10 Инструкции № 141). Итого норма расхода топлива составила 10,92 л ($9,1 + 1,36 + 0,46$).

На начало августа в баке фактический остаток дизтоплива составил 15 л. За месяц заправлено 400 л, остаток на конец - 35 л. Фактический расход за месяц - 380 л. Пробег автомобиля за месяц - 2 950 км.

Стоимость 1 л дизтоплива без учета НДС - 9 200 руб.

Расход топлива по утвержденной норме расхода для пробега 2 950 км составляет 322,14 л ($2\,950 / 100 \times 10,92$). Фактический перерасход составил 57,86 л.

Руководителем принято решение перерасход списать за счет водителя, поскольку обоснования такому перерасходу не имеется.

В бухучете делаются следующие записи:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Списана стоимость бензина в пределах установленной нормы расхода ($322,14 \times 9\,200$)	26	10-3	2 963 688
Отражена недостача бензина, израсходованного сверх установленной нормы ($57,86 \times 9\,200$)	94	10-3	532 312
Отнесена сумма недостачи	73	94	532 312

дизтоплива на виновное лицо - водителя (<i>примечание</i>)			
Погашена недостача виновным лицом	50,70	73	532 312

3.2 Учет автомобильных шин и запасных частей

Нормы и правила обслуживания, а также порядок учета автомобильных шин, предназначенных для установки на транспортные средства категории М, N, О (наиболее часто используемые автошины), установлены в техническом кодексе установившейся практики «Автомобильные шины. Нормы и правила обслуживания», утвержденном приказом Минтранса РБ от 21.03.2011 № 149-Ц <http://www.tnpra.by/KartochkaDoc.php?UrlRN=261907&UrlIDGLOBAL=359613> (далее - ТКП 299-2011). Действие ТКП 299-2011 распространяется также на обслуживание и ремонт автомобильных шин, осуществляемые организациями, эксплуатирующими автомобильные шины, а также на организации, которые производят их обслуживание и ремонт (п.1 ТКП 299-2011).

Классификация механических транспортных средств и прицепов приведена в Межгосударственном стандарте ГОСТ 31286-2005 «Транспорт дорожный. Основные термины и определения. Классификация», утвержденном постановлением Комитета по стандартизации, метрологии и сертификации при Совете Министров РБ от 28.02.2006 № 9 (п.5):

- к категории **М** относятся механические транспортные средства, имеющие не менее 4 колес и используемые для перевозки пассажиров (подп.5.1.2);
- к категории **N** относятся механические транспортные средства, имеющие не менее 4 колес и предназначенные для перевозки грузов (подп.5.1.3);
- к категории **О** относятся прицепы (включая полуприцепы) (подп.5.1.4).

Синтетический учет автомобильных шин ведется на субсчете 10-5 «Запасные части».

Могут открываться следующие аналитические счета:

1. Автомобильные шины новые.

2. Автомобильные шины, подлежащие восстановлению.
3. Восстановленные автомобильные шины.
4. Шины автомобилей, переданные для восстановления.
5. Другие по видам запасных частей.

Шины поступают на предприятие:

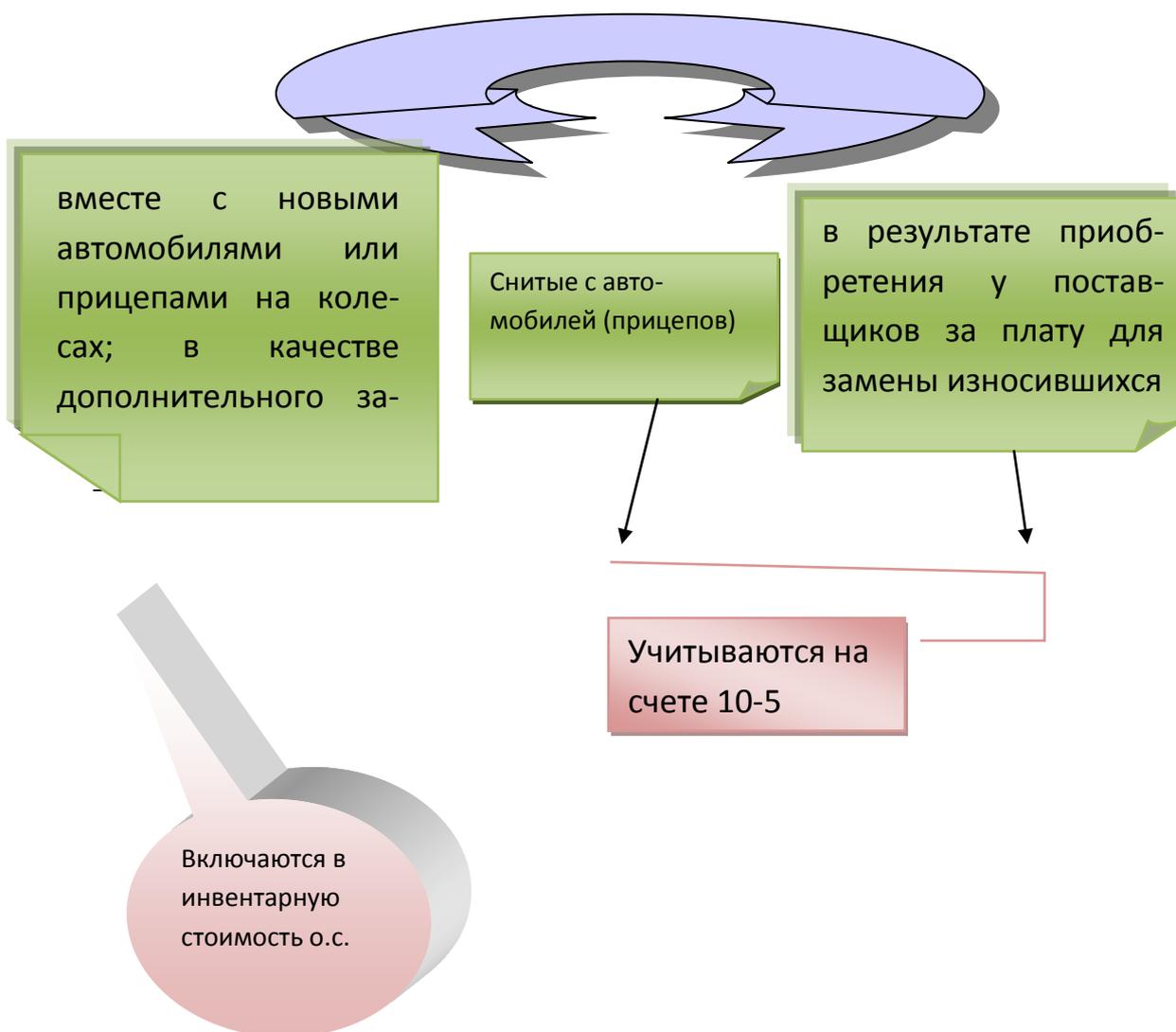
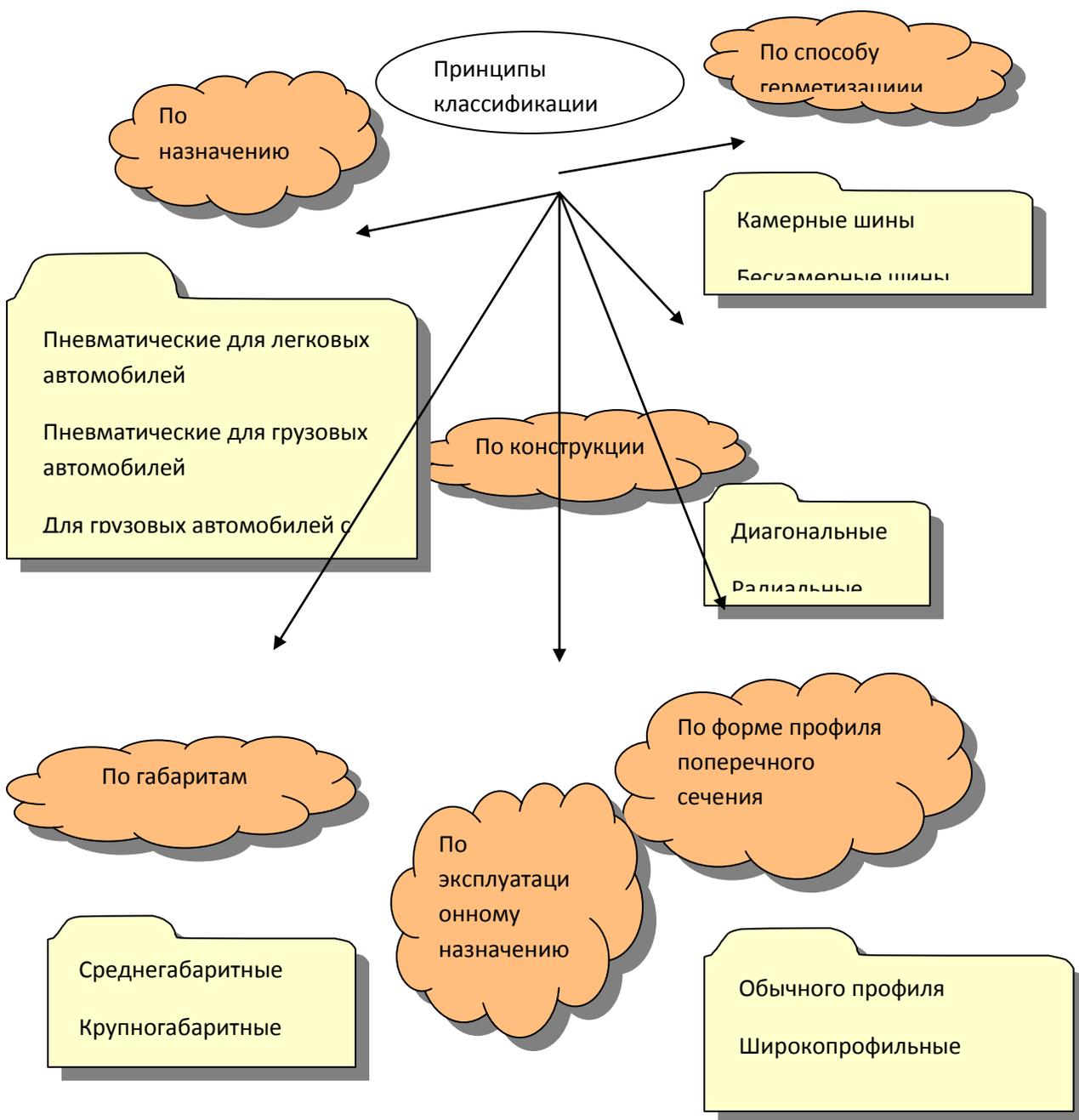


Рис. 5 Источники поступления шин

На складах учет шин организуется по количеству, размерам, моделям, маркам резины и стоимости, обособленно – новые и бывшие в употреблении. Каждая шина, находящаяся в эксплуатации, закрепляется за автомобилем, прицепом и работающими на них лицами. Закрепление шин отражается в

карточке учета работы шины автомобиля, которая является регистром аналитического учета. Ежемесячно в карточке на основании показаний спидометра указывается фактический пробег автомобиля. На основании карточки определяется пробег шины, степень годности и обоснованности списания. Если шина подлежит восстановлению или направляется в утиль, то на основании данных составляется акт на списание шины. На шины, поступившие после восстановления, заводится новая карточка учета их работы.

Автомобильные шины классифицируются:



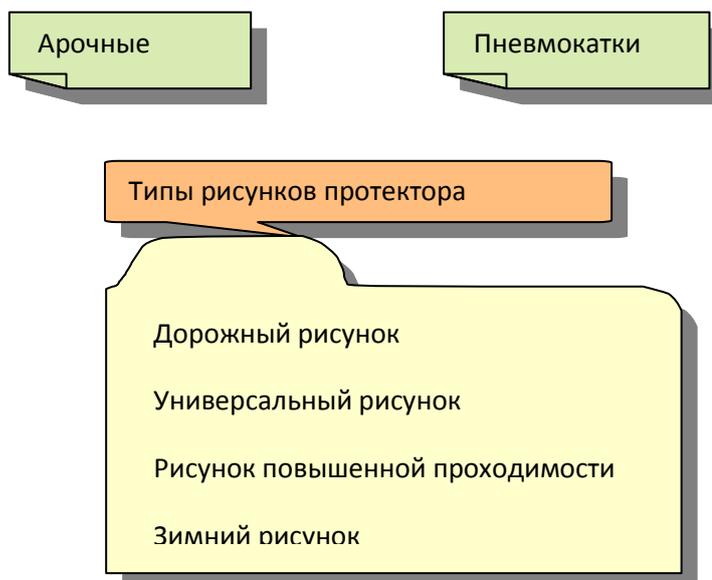


Рисунок 6 Классификация автомобильных шин

В соответствии с Указом Президента РБ от 15.03.2011 г. № 114 «О некоторых вопросах применения первичных учетных документов», постановления Совета Министров РБ от 24. 03. 2011 г. № 360 утвержден перечень первичных документов, которые обязательны к применению всеми субъектами хозяйствования. При поступлении запасных частей составляются – ТТН-1, ТН-2. Для отражения операций по движению запасных частей (кроме реализации, поступления от поставщиков) формы первичных учетных документов организация разрабатывает самостоятельно.

При преждевременном выходе шин из строя по производственным причинам комиссия определяет причины, по которым шина не выдержала гарантийного пробега, установленного государственным стандартом и составляет *акт рекламации*. В акте указывается: адрес и наименование организации, предъявившей рекламацию на шину, модель автомобиля, наименование предприятия, изготовившего шину, дату составления акта, размер и модель шины, заводской номер, пробег шины в т/км, причины.

При выходе шин из строя по эксплуатационным причинам комиссия составляет заключение, в котором указывает причины списания в утиль или причины сдачи в ремонт, на восстановление.

При списании запасных частей на ремонт транспортных средств можно оформлять *заказ – наряд* в 2-х экземплярах.

При замене негодных шин их отпускают со склада по *акту-требованию* или *накладной-требованию на отпуск*. При этом обязательно на склад сдаются старые шины.

Согласно установленным правилам критериями старения шин являются:

- срок эксплуатации;
- высота рисунка протектора;
- наличие повреждений и дефектов.

Ресурс шины снижается и увеличивается в следующих случаях:

- если поврежден борт при монтаже до 10 %;
- если обнаружены сколы, трещины на протекторе или трещины и износ боковины без оголения корда – 20 %;
- при обнаружении местного износа (пятнистости) протектора – до 25 %;
- шины с расслоением каркаса – 100 %.

К выявленному проценту износа прибавляется процент износа по сроку эксплуатации шины.

Практика показывает, что за три года эксплуатации шина от старения теряет пропорционально сроку до 10 % ресурса. В интервале от трех до пяти лет старение шины увеличивается до 25 %. Шина со сроком эксплуатации свыше пяти лет может достигать износа до 50 %.

Процент износа шины по высоте протектора определяется:

Высота на новой шине	Фактическая высота рисунка
(согласно ГОСТ 4754-80)	– (определяется как средняя величина из измеренных параметров в 4-х сечениях по окружности)

$$\text{Иш} = \frac{\text{Высота на новой шине} - \text{Минимально допустимая остаточная высота протектора}}{\text{Высота на новой шине}} \times 100 \%$$

Высота на новой шине	– Минимально допустимая остаточная высота протектора
	(для шин легковых автомобилей – 1,6 мм, грузовых – 1,0 мм, автобусов – 2 мм, мотошин – 0,8 мм)

Пример.

Автомобиль легковой имеет шину размером 55-13. Срок эксплуатации 2 года, максимальный срок – 3 года. Обнаружено повреждение борта при монтаже (10 %). Высота рисунка в четырех сечениях: 4,3; 4,4; 4,1; 4,0.

Процент износа по сроку эксплуатации: $2 \cdot 10 / 3 = 7 \%$. Процент износа по высоте рисунка

$$\frac{8,5 - \left(\frac{4,3 + 4,4 + 4,1 + 4,0}{4} \right)}{8,5 - 1,6} \cdot 100 = 62 \%$$

Общий процент износа шин равен

$$10 \% + 7 \% + 62 \% = 79 \%,$$

где 10 % – условия ввода в эксплуатацию.

Особенности учета автомобильных шин

Приобретая автомобиль, в комплекте с ним вы приобретаете колеса. В этом случае автомобиль со всеми комплектующими учитывается как единый инвентарный объект, поскольку колеса являются его неотъемлемой частью.

Поскольку срок службы автомобильных шин значительно меньше, чем автомобиля, в процессе эксплуатации возникает необходимость в их замене. В данной статье мы рассмотрим порядок отражения в учете операций, связанных с эксплуатацией автомобильных шин.

Приобретение шин

Шины транспортных средств (покрышка, камера и ободная лента), находящиеся на колесах и в запасе при транспортном средстве, включаемые в его первоначальную стоимость, учитываются в составе основных средств. На субсчете 10-5 «Запасные части» учитываются шины транспортных средств в запасе и обороте (п.16 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Минфина РБ от 29.06.2011 № 50).

В связи с этим для учета стоимости шин к счету 10-5 в учетной политике организации могут быть предусмотрены субсчета, например:

«Автомобильные шины в запасе» (счет 10-5-1-1);

«Автомобильные шины в эксплуатации» (счет 10-5-1-2).

В бухгалтерском учете приобретение автомобильных шин отражается следующим образом:

Содержание операции	Дебет	Кредит
Произведена оплата поставщику шин	60	51

Оприходованы новые автомобильные шины	10-5-1-1	60
На сумму НДС от стоимости автомобильных шин	18	60
Принят к вычету НДС, предъявленный поставщиком	68	18

Замена и утилизация шин

После того как пробег превысил установленный заводом-изготовителем километраж или произошло повреждение шин, они подлежат замене, ремонту или утилизации.

Обязательной замене подлежат детали, выработавшие свой ресурс или утратившие работоспособность и влияющие на безопасность движения. К таким деталям относятся и автомобильные шины (подп.5.3.7 и приложение Ж технического кодекса установившейся практики «Техническое обслуживание и ремонт автомобильных транспортных средств. Нормы и правила проведения», утвержденного постановлением Минтранса РБ от 13.05.2010 № 36) ([http://www.tnpra.by/ViewFileText.php?UrlRid=105213&UrlOnd=%D2%CA%CF%20248-2010%20\(02190\)](http://www.tnpra.by/ViewFileText.php?UrlRid=105213&UrlOnd=%D2%CA%CF%20248-2010%20(02190))).

Поскольку замена изношенных шин является ремонтом транспортного средства, стоимость его относится к затратам по текущей деятельности организации (пп.2, 8 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина РБ от 30.09.2011 № 102).

С 1 января 2013 г. резервы на ремонт основных средств не создаются, и фактические затраты на поддержание основных средств в рабочем состоянии (технический осмотр и уход, проведение всех видов ремонта) признаются расходами в том отчетном периоде, в котором они произведены (п.20 Инструкции № 26).

В бухгалтерском учете замена автомобильных шин отражается следующим образом:

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена передача новых шин для замены изношенных	10-5-1-2	10-5-1-1
Отражено списание на счета учета затрат стоимости новых шин, а также иные расходы по шиномонтажу, балансировке и др.	23, 25, 26, 44	10-5-1-2, 60, 69, 70, 71 и др.
Расходы на приобретение автомобильных шин, а также стоимость ремонтных работ (шиномонтаж, балансировка и т.д.) относятся к затратам по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемым при налогообложении , поскольку являются расходами,		

связанными с поддержанием в рабочем состоянии автомобильного транспорта организации, используемого в предпринимательской деятельности (ст.130 Налогового кодекса РФ)

Изношенные шины, не пригодные к дальнейшей эксплуатации, подлежат утилизации. Расходы по утилизации отходов относятся к расходам по текущей деятельности и учитываются при налогообложении.

Ремонт шин

Автомобильные шины, снятые с транспортных средств в связи с непригодностью, но которые могут быть отремонтированы или восстановлены, передаются на склад. Техническое состояние шин определяет комиссия, назначаемая приказом руководителя организации.

В случае принятия комиссией решения о возможности дальнейшего использования автомобильных шин учитывать их можно, к примеру, на субсчете 10-5-1-3 «Автомобильные шины, подлежащие восстановлению» **по цене возможной реализации.**

При передаче шин для восстановления их стоимость отражается на субсчете 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону». Полученные восстановленные шины принимаются к учету по общей стоимости, включая и расходы на их восстановление.

В учете эти операции отражаются следующими записями:

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена стоимость шин, снятых с автомобиля и подлежащих восстановлению	10-5-1-3	20, 23, 25, 26, 44
Отражена передача шин для восстановления на сторону в ремонтную мастерскую	10-7	10-5-1-3
Отражена стоимость работ по восстановлению шин	10-7	60
На сумму НДС от стоимости работ	18	60
Восстановленные шины оприходованы на склад как бывшие в употреблении автомобильные шины в запасе	10-5-1-1	10-7

Особенности учета «летней» и «зимней» резины

При смене пор года машину приходится «переобувать». При этом снятые шины возвращаются на склад, ожидая своего часа. Данная операция не означает их списание в утиль или выбытие. Возврат автомобильных шин или колес на склад можно отражать в учете различными способами:

- фиксировать в карточках учета работы автомобильной шины с указанием даты и причины снятия их с автомобиля;
- предусмотреть списание стоимости шины на счета учета затрат пропорционально их пробегу на основании данных путевых листов **Д-т 23, 25, 26, 44 - К-т 10-5-1-2**. В этом случае в учете движение таких шин можно отразить обратной записью: **Д-т 10-5-1-1 - К-т 10-5-1-2** - на сумму остаточной стоимости оприходованы на склад снятые автомобильные шины;
- и др.

Отметим, что выбранный организацией порядок учета также следует закрепить в учетной политике.

3.3 Учет аккумуляторных батарей

Аккумуляторная стартерная батарея (далее – аккумулятор, АКБ) – электрический прибор, который при зарядке от источников постоянного тока накапливает электрическую энергию, а при разрядке отдает ее потребителям, являясь в этом случае источником постоянного тока.

АКБ, установленная на автомобиле, автобусе, автотракторной технике, машине, механизме, оборудовании (далее – автомобиль), служит для пуска двигателя стартером, питания постоянным электрическим током потребителей при неработающем двигателе или при работе его на малых оборотах.

Основным документом, регулирующим нормы и правила обслуживания и ремонта АКБ, является ТКП 298-2011 (02190) "Стартерные аккумуляторные батареи. Нормы и правила обслуживания", утвержденный и введенный в действие приказом Минтранса РБ от 21.03.2011 № 194-Ц.

При учете АКБ также следует руководствоваться:

- Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Минфина РБ от 12.11.2010 № 133;
- типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по применению типового плана счетов, утвержденными постановлением Минфина РБ от 29.06.2011 № 50;
- Положением о порядке сбора, хранения и сдачи отработанных свинцовых аккумуляторных батарей с электролитом, утвержденным постановлением Совета Министров РБ от 09.03.2007 № 297;
- Инструкцией о порядке сдачи и приемки лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, утвержденной постановлением Минфина РБ от

31.05.2004 № 87;

– Законом РБ от 20.07.2007 № 271-З "Об обращении с отходами".

Бухгалтерский учет поступления АКБ

Активы, учтенные в составе средств в обороте, приобретенные и (или) предназначенные для реализации, или находящиеся в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или находящиеся в виде сырья, материалов и других аналогичных активов, которые будут потребляться в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или используемые для управленческих нужд организации, принимают к бухгалтерскому учету в качестве запасов (п. 2 Инструкции № 133).

К запасам в т.ч. относят запасные части (п. 3 Инструкции № 133).

Поэтому АКБ, приобретенные для замены АКБ, пришедших в негодность, следует учитывать в составе запасов как запасные части на субсчете 5 "Запасные части" счета 10 "Материалы".

Запасы принимают к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактическую себестоимость запасов, приобретенных за плату, определяют в сумме фактических затрат организации на приобретение.

К фактическим затратам на приобретение запасов относят:

- стоимость запасов по ценам приобретения;
- таможенные сборы и пошлины;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены запасы;
- затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;
- затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях;
- транспортно-заготовительные и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов (п. 7 Инструкции № 133).

В зависимости от учетной политики организации поступление АКБ может отражаться с использованием счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей" или без их использования.

Основанием для принятия к учету АКБ служат товарно-транспортные накладные формы ТТН-1 или товарные накладные ТН-2. Формы указанных накладных утверждены постановлением Минфина РБ от 18.12.2008 № 192.

В бухгалтерском учете при поступлении АКБ следует произвести записи (см. табл. 1):

Таблица 1

Содержание операции	Дебет	Кредит
На стоимость приобретенных АКБ по цене приобретения без НДС	10-5	60
На сумму НДС, предъявленного поставщиком или уплаченного при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь, при ввозе из стран Таможенного союза, при приобретении АКБ на территории Республики Беларусь у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах РБ	18	60, 68, 76
На сумму уплаченных таможенных платежей	10-5 (15, 16)	68, 76
На сумму иных затрат, связанных с приобретением АКБ и включаемых в их фактическую себестоимость	10-5 (15, 16)	60, 76

Учет работы АКБ

Перед установкой АКБ на автомобиль ей необходимо присвоить номер, который должен соответствовать гаражному номеру автомобиля.

На каждую АКБ следует завести карточку учета работы, форма которой приведена в приложении С к ТКП 298-2011 (02190). В карточке нужно указывать, является АКБ новой, отремонтированной или бывшей в эксплуатации. Заполнение всех граф карточки обязательно.

В карточке при ее оформлении необходимо указать:

- название организации;
- тип АКБ и ее гаражный номер;
- изготовителя АКБ и дату ее изготовления;
- дату установки АКБ на автомобиль;

- марку автомобиля, гаражный номер и государственный номер;
- показания спидометра или пробег автомобиля на дату установки АКБ.

Если карточку заводят не на новую АКБ, то в ней следует указать также наработку АКБ до ее установки на данный автомобиль и остаточную стоимость АКБ на дату установки ее на автомобиль.

Наработку в карточку учета работы АКБ заносят из путевых листов по мере необходимости. В карточке целесообразно отражать также все дефекты и повреждения АКБ, выявленные в процессе эксплуатации, периоды нахождения ее в ремонте и т.д. Карточка учета работы АКБ хранится у работника, ответственного за учет работы АКБ, и служит документом при определении наработки АКБ, ее годности, предъявления рекламации, списания и т.д.

Приведем пример заполнения карточки учета работы АКБ.

Карточка учета работы АКБ

(новой, отремонтированной, бывшей в эксплуатации – нужное подчеркнуть)

"21" января 2013 г.

Наименование организации ОАО "Автотранс"
 Тип АКБ и ее условное обозначение BOSCH 60 А-ч
 Изготовитель BOSCH (Германия)
 Дата изготовления декабрь 2012 г.
 Стоимость АКБ 2 000 000 руб.
 Нарботка АКБ до установки на автомобиль нет тыс. км ноль месяцев
 Остаточная стоимость до установки на автомобиль 2 000 000 руб.
 Гаражный номер АКБ 256

Марка автомобиля, государственный № автомобиля, гаражный № автомобиля	Дата (месяц и год)		Пробег АКБ с начала эксплуатации, тыс. км	Техническое состояние АКБ	Причины снятия АКБ с эксплуатации
	установки АКБ на автомобиль	снятия АКБ с автомобиля			
1	2	3	4	5	6
"Фольксваген транспорт", 55-06 МР-7; 256	21.01.2013 г.		0	новая	
	Январь – март 2013 г.		38,5		
	Январь – июнь 2013 г.		79,5		

Водитель Грачев
подпись

Д.Т. Грачев
инициалы, фамилия

Ответственный за учет работы АКБ Брянцев
подпись

П.И. Брянцев
инициалы, фамилия

Заключение комиссии по определению пригодности АКБ к эксплуатации Годна к эксплуатации

Председатель комиссии
Главный инженер
должность

Видов
подпись
М.П.

Р.Б. Видов
инициалы, фамилия

Списание АКБ

Списание АКБ производит комиссия, назначаемая приказом по организации. Актом списания АКБ является карточка учета, составленная согласно приложению С. Председателя комиссии назначает руководитель или главный инженер организации.

АКБ, отработавшие гарантийный срок, установленный производителем, могут быть списаны с учетом их фактического состояния, если они по техническому состоянию не пригодны для дальнейшей эксплуатации (п. 11.5 ТКП 298-2011 (02190)).

Если АКБ выходит из строя при сроках службы более гарантийных, то ее остаточная стоимость равна нулю при любой наработке. Если фактическая наработка АКБ больше или равна гарантийной наработке АКБ, то остаточная стоимость АКБ равна нулю (п. 11.7 ТКП 298-2011 (02190)).

Гарантийный срок службы и гарантийную наработку АКБ устанавливает изготовитель АКБ. В случае отсутствия таких данных необходимо использовать данные, приведенные в ГОСТ 959-2002 "Батареи аккумуляторные свинцовые стартерные для автотракторной техники. Общие технические условия".

Срок службы или наработка АКБ в эксплуатации считаются до момента снижения ее емкости ниже 40 % от номинальной.

Замена АКБ, установленной на автомобиле, на новую является текущим ремонтом автомобиля.

Затраты по ремонту автомобилей, используемых в предпринимательской деятельности, включают в себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) и отражают с использованием [счетов 20 "Основное производство"](#), 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные затраты", 26 "Общехозяйственные затраты" в зависимости от структуры организации и принятого в учетной политике организации порядка списания расходов на обслуживание и ремонт транспортных средств.

При замене установленной АКБ на новую в бухгалтерском учете производят записи (см. табл. 2):

Таблица 2

Содержание операции	Дебет	Кредит
На стоимость новой АКБ, установленной на автомобиль	20, 23, 25, 26	10-5
На стоимость АКБ, не пригодной для использования	10-6	20, 23, 25, 26

При выходе АКБ из строя *до истечения гарантийного срока* службы и гарантийной наработки по причине наличия заводских дефектов заводу-изготовителю или поставщику предъявляется в установленном порядке претензия. Для оформления претензии можно воспользоваться формой акта-рекламации, приведенной в приложении Р к ТКП 298-2011 (02190).

В бухгалтерском учете при этом производят записи (см. табл. 3):

Таблица 3

Содержание операции	Дебет	Кредит
На стоимость АКБ, вышедшей из строя по причине наличия дефектов ее производителя	10-6	20, 23, 25, 26
На сумму претензии, предъявленной заводу-изготовителю (поставщику)	76-3	10-6
На сумму возмещения претензии заводом-изготовителем (поставщиком)	51	76-3

Учет отработанных АКБ

В организациях необходимо:

- назначить лиц, ответственных за сбор, хранение и учет отработанных батарей;
- организовать учет отработанных батарей;
- определить и оборудовать места хранения отработанных батарей в соответствии с требованиями, предусмотренными п. 3 Положения № 297;

– в установленном порядке получить разрешение на размещение отходов производства.

Правила хранения АКБ установлены в п. 3 Положения № 297.

Организации обязаны также организовать учет отходов производства, связанных с использованием АКБ.

Виды отходов аккумуляторов приведены в Классификаторе отходов, образующихся в Республике Беларусь, утвержденном постановлением Минприроды РБ от 08.11.2007 № 85 (см. табл. 4):

Таблица 4

Код	Наименование отхода	Степень опасности и класс опасности
3532201	Свинцовые аккумуляторы отработанные неповрежденные с неслитым электролитом	1-й класс
3532202	Аккумуляторы свинцовые отработанные неразобранные со слитым электролитом	2-й класс

Учет отходов – это система непрерывного документального отражения информации о количественных и качественных показателях отходов, а также об обращении с ними: образовании, перевозке, хранении, использовании, обезвреживании.

Учет отходов производят в соответствии с Правилами ведения учета отходов, утвержденными постановлением Минприроды РБ от 26.11.2001 № 27. Система ведения учета отходов в организации должна быть установлена в Инструкции по обращению с отходами производства (далее – Инструкция), которую необходимо разработать, согласовать и утвердить в организации. Разработку внутренней Инструкции нужно производить согласно Инструкции о порядке разработки и утверждения инструкции по обращению с отходами производства, утвержденной постановлением Минприроды РБ от 22.10.2010 № 45.

В Инструкции также должны быть определены должностные лица, ответственные за ведение учета отходов.

Применительно к отработанным АКБ:

- необходимо правильно классифицировать вид отходов;
- занести данные в книгу учета отходов в части "Приход" на основании карточки учета АКБ, которая является актом списания АКБ;
- занести данные в книгу учета отходов в части "Расход" на основании товарно-транспортной накладной на сдачу отходов.

Остаточную стоимость АКБ определяют в зависимости от срока службы и от наработки (п. 11.7 ТКП 298-2011 (02190)).

Остаточную стоимость АКБ в зависимости от срока службы определяют по формуле:

$$C_{\text{ост.1}} = N_i ((T_n - T_{\text{ф}}) / T_n), \quad (1)$$

где $C_{\text{ост.1}}$ - остаточная стоимость АКБ в зависимости от срока службы, руб.;

N_i - стоимость новой АКБ, руб.;

T_n - гарантийный срок службы АКБ, месяцев;

$T_{\text{ф}}$ - фактическая срок службы АКБ, месяцев.

Остаточную стоимость АКБ в зависимости от наработки определяют по формуле:

$$C_{\text{ост.2}} = N_i ((L_n - L_{\text{ф}}) / L_n), \quad (2)$$

где $C_{\text{ост.2}}$ - остаточная стоимость АКБ в зависимости от наработки;

N_i - стоимость новой АКБ, руб.;

L_n - гарантийная наработка АКБ, км (моточасы);

$L_{\text{ф}}$ - фактическая наработка АКБ, км (моточасы).

Остаточную стоимость АКБ принимают равной наименьшему из значений $C_{\text{ост.1}}$ и $C_{\text{ост.2}}$.

Если АКБ выходит из строя при сроках службы более гарантийных, то ее остаточная стоимость равна нулю при любой наработке. Если фактическая наработка больше или равна гарантийной наработке АКБ, то остаточная стоимость равна нулю.

Как правило, руководитель принимает решение о том, что сдаче в утиль подлежит не одна АКБ, а сразу несколько. Поэтому снятая с автомобиля АКБ подлежит вначале передаче материально ответственному лицу на хранение с указанием количества (в натуральном выражении) и остаточной стоимости или условной оценки. Аналитический учет АКБ по субсчету 10-6 ведут по

наименованиям АКБ, местам их хранения и материально ответственным лицам.

Сдача отработанных АКБ

Субъекты хозяйствования независимо от форм собственности должны обеспечить сдачу непригодных к работе АКБ организациям вторсырья.

Лом и отходы черных и цветных металлов, которые образуются в процессе хозяйственной деятельности у юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и населения, подлежат обязательной сдаче заготовительным организациям Белорусского государственного объединения по заготовке, переработке и поставке лома и отходов черных и цветных металлов или отгрузке по их нарядам (Указ Президента РБ от 05.05.1995 № 179 "О мерах по усилению борьбы с хищением драгоценных, черных и цветных металлов, их лома и отходов, драгоценных камней").

Для сдачи отработанных стартерных аккумуляторных батарей организации необходимо заключить договор с РУП "Белцветмет" или иной организацией, уполномоченной на сбор отработанных батарей.

Сдачу (сбор) отработанных батарей юридические лица осуществляют с соблюдением требований, установленных Положением № 297.

Некоторые особенности для сдачи АКБ установлены также подп. 12.2 и 12.7 п. 12 Инструкции № 87.

Транспортировку отработанных АКБ осуществляют на основании товарно-транспортной накладной, оформленной в соответствии с постановлением № 192.

Названным постановлением не определено, каким образом следует заполнять в накладных стоимостные показатели АКБ.

При оформлении накладных для указания цены отгружаемых АКБ возможно использовать несколько вариантов:

1) если АКБ имеет остаточную стоимость, то в накладной можно указать:

– эту остаточную стоимость;

– условную оценку, рассчитанную на основе данных о количестве цветных металлов в АКБ и стоимости их закупки на момент сдачи АКБ;

2) если АКБ не имеет остаточной стоимости, то в накладной можно указать условную оценку, рассчитанную на основе данных о количестве цветных металлов в АКБ и стоимости их закупки на момент сдачи АКБ.

При этом бухгалтер в учете на основании сопроводительных документов на отпуск отражает отгрузку АКБ в натуральном выражении и списывает их с подотчета материально ответственного лица, а выручку отражает в стоимостном выражении на основании приемосдаточного акта.

Приемо-сдаточный акт выдают сдатчику в пункте приема АКБ. В акте должны быть указаны марка аккумулятора, вес свинца и его стоимость.

При отражении выручки от сдачи цветных металлов следует руководствоваться Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина РБ от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102).

Доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств, учитывают в составе прочих доходов и расходов по текущей деятельности и отражают на счете 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" (субсчета 90-7 "Прочие доходы по текущей деятельности", 90-10 "Прочие расходы по текущей деятельности") (п. 13 Инструкции № 102).

В учете операции по сдаче АКБ отражают следующим образом:

1) при наличии остаточной стоимости батареи (см. табл. 5):

Таблица 5

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена остаточная стоимость АКБ, непригодной к восстановлению на основании карточки учета	10-6	23, 26 и др.
Списана в состав прочих расходов по текущей деятельности стоимость сданной АКБ	90-10	10-6
На сумму причитающихся денежных средств за сданные АКБ (согласно данным приемосдаточного акта)	62	90-7
На сумму дополнительных затрат по сбору, разборке, транспортировке аккумулятора переработчику (если такие расходы имели место)	90-10	10, 70, 76
На стоимость услуг по организации переработки лома и отходов по данным, указанным в расчете-паспорте	90-10	62
На сумму НДС, исчисленного от суммы денежных средств, причитающихся за сданные АКБ	90-8	68-2
Отражен финансовый результат от сдачи АКБ	90-11 (99)	99 (90-11)
<i>Примечание.</i> Оборот по реализации АКБ изготовительным организациям признают объектом обложения НДС (п. 1 ст. 98 Налогового кодекса РБ; далее – НК). Ставку НДС в соответствии со ст. 102 НК применяют в размере 20 %		

2) при отсутствии остаточной стоимости батареи (см. табл. 6):

Таблица 6

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена стоимость АКБ исходя из стоимости принимаемых на учет цветных металлов, если известно их содержание, по цене, действующей в месяце снятия батарей с автомобиля, или в условной оценке, если содержание цветных металлов неизвестно	10-12*	90-7
На сумму средств, подлежащих поступлению в организацию от УП "Белцветмет"	62	90-7
Списана учетная стоимость сданных цветных металлов	90-10	10-12
На сумму дополнительных затрат по сбору, разборке, транспортировке аккумулятора переработчику (если такие расходы имели место)	90-10	10, 70, 76
На стоимость услуг по организации переработки лома и отходов по данным, указанным в расчете-паспорте	90-10	62
На сумму НДС, исчисленного от дохода, причитающегося к получению, за сданные цветные металлы	90-8	68-2
Отражен финансовый результат от сдачи драгметаллов	90-11 (99)	99 (90-11)

Пример 1

Организация через подотчетное лицо приобрела АКБ стоимостью 1 080 000 руб. (в т.ч. НДС - 180 000 руб.) в связи с выходом из строя старой АКБ, которая по заключению комиссии непригодна для дальнейшей эксплуатации.

Снятая с транспортного средства АКБ оценена комиссией в 100 000 руб. (на основании заготовительных цен, размещенных на сайте открытого акционерного общества (ОАО) «Белцветмет»).

Приобретенная АКБ установлена на транспортное средство без привлечения сторонней организации.

Расчеты с подотчетным лицом в данном примере не рассматриваются.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Оприходована новая АКБ (1 080 000 - 180 000)	10-5	71	900 000
Отражен НДС, выделенный поставщиком АКБ	18	71	180 000
Принята к вычету сумма НДС	68	18	180 000
Списана АКБ, установленная на автомобиль	20 и др.	10-5	900 000
Оприходована АКБ в качестве лома цветных	10-6	20	100 000

металлов		и др.	
----------	--	-------	--

Пример 2

Снятая с транспортного средства АКБ, отработавшая свой ресурс, оценена комиссией в 100 000 руб. (на основании заготовительных цен, размещенных на сайте ОАО «Белцветмет»).

Аккумуляторная батарея с электролитом сдана в утиль перерабатывающей организации ОАО «Белцветмет», которая оценила ее в 120 000 руб. (в т.ч. НДС - 20 000 руб.).

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Оприходована АКБ в качестве лома цветных металлов	10-6	20 и др.	100 000
Отражена выручка от реализации АКБ	62 (76)	90-7	120 000
Начислена сумма НДС (120 000 х 20 / 120)	90-8	68-2	20 000
Списана стоимость старой АКБ	90-10	10-6	100 000
Получена плата за АКБ от ОАО «Белцветмет»	51	62 (76)	120 000