

УДК 657.22(075.9)

ББК 65.052я75

Т19

**Тарасевич, И.Н.**

Т19 Особенности бухгалтерского учета в отраслях народного хозяйства: краткий курс лекций: для слушателей системы переподготовки/И.Н.Тарасевич.-Минск: Амалфея, 2008.-148с.

ISBN 978-985-441-721-9.

В издании изложены особенности бухгалтерского учета в сельскохозяйственном производстве, строительстве, торговле, в обслуживающих производствах, в транспортных организациях с учетом последних изменений в законодательстве. Теоретический материал подкреплен примерами, отражающими современную практику.

Для слушателей системы переподготовки. Будет полезно преподавателям экономических вузов и студентам.

УДК 657.22(075.9)

Б Б К 65.052я75

ISBN 978-985-441-721-9

© Тарасевич И.Н., 2008

© Оформление. ООО «Амалфея», 2008

# ПРЕДИСЛОВИЕ

Целью написания данного курса лекций по бухгалтерскому учету в отраслях народного хозяйства явилась необходимость отразить изменения, произошедшие в экономике Республики Беларусь, а также изменения, связанные с переходом на Типовой план счетов и постепенным переходом на Международные стандарты финансовой отчетности. Все эти изменения учтены в настоящем издании.

Бухгалтерский учет не только отражает деятельность организации, но и дает необходимую информацию для планирования работы и управления организацией, информацию для финансовых и налоговых органов.

Все организации при отражении хозяйственной деятельности пользуются Типовым планом счетов и отражают хозяйственные операции в общеустановленном порядке. Однако ведение учета в отдельных отраслях народного хозяйства имеет свои особенности.

Особенностью учета капитальных вложений является большое их разнообразие (строительство, реконструкция, расширение, техническое перевооружение и др.), что требует правильной классификации и оценки.

Для *сельскохозяйственного производства* характерно продолжительное время для каждого цикла работ, кроме того, работы носят сезонный характер. Поэтому затраты учитывают по периодам, имеет место незавершенное производство, а продукция в течение года отражается по плановой себестоимости.

*Строительное производство* отличается тем, что изготавливаемая продукция (недвижимые объекты основных средств) остается на месте, а рабочая сила и строительная техника перемеща-

ются, процесс производства носит длительный характер и на результаты оказывают влияние погодные условия (температура воздуха, дожди, снегопады и др.).

*В торговле* особенности учета обусловлены тем, что в зависимости от организации и выполняемых функций торговля делится на оптовую и розничную. В розничной торговле товары на складах и в торговых залах учитываются в разной оценке. Правильная организация учета и оценки товаров на всех стадиях их движения является особенностью учета в торговле.

Особенностью учета и списания расходов *обслуживающих производств*, не связанных непосредственно с предпринимательской деятельностью и не влияющих на финансовый результат, является порядок их списания по завершении работ, услуг или изготовлении продукции.

*В транспортных организациях* особенностью учета является порядок отражения амортизации по транспортным средствам, учет топлива и автомобильных шин, порядок формирования резервов и др.

В данном издании изложение теоретического материала подкрепляется примерами, цифровые данные которых являются условными, однако последовательность отражения и учета максимально приближены к практике сегодняшнего дня. Все бухгалтерские записи выстроены в логической последовательности в соответствии с технологическим процессом производства, с учетом изменений в нормативно-правовых актах и налоговом законодательстве.

# РОЛЬ, ЗНАЧЕНИЕ И ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*Бухгалтерский учет* - это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации, их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. В бухгалтерском учете обеспечиваются регистрация, обработка и хранение информации о фактах финансово-хозяйственной деятельности.

*Объекты бухгалтерского учета:* имущество организаций, собственный и заемный капитал, а также обязательства.

*Предметом бухгалтерского учета* являются непрерывно повторяющиеся процессы производства, распределения, обмена и производственного потребления, а также хозяйственные средства.

*Основные задачи учета:*

- получение (формирование) полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности организации, необходимой для руководства и управления, а также для использования налоговыми, финансовыми и банковскими органами, инвесторами, кредиторами, поставщиками и покупателями и другими заинтересованными организациями или лицами;
- обеспечение контроля за наличием и движением имущества и рациональным использованием производственных ресурсов в соответствии с нормами, нормативами и сметами;
- выявление внутрипроизводственных резервов;
- оценка фактического использования выявленных резервов.

Единая система учета включает в себя:

*Оперативно-технический учет* - отражает отдельные факты, явления, операции в процессе наблюдения, дает оперативные сведения и предназначен для руководства и контроля за производственной деятельностью организаций.

*Статистической учет* - отражает социально-экономические явления и процессы в результате сбора и изучения информации, дает количественные и качественные показатели, обобщает информацию о деятельности субъектов хозяйствования и предназначен для выявления резервов выполнения производственной программы организации, а также по отрасли и в целом по республике.

*Бухгалтерский учет* - отражает хозяйственные средства и источники их образования, процессы и отдельные операции при сплошной непрерывной регистрации и предназначен для контроля за выполнением производственной программы организации.

В международной практике принято деление бухгалтерского учета на *финансовый* и *управленческий учет*.

*Финансовый учет* - использует информацию о доходах и расходах, о дебиторской и кредиторской задолженности организации, о фондах и состоянии имущества. Потребителями финансового учета являются внешние пользователи: налоговые, финансовые и банковские органы, инвесторы, кредиторы, поставщики и покупатели. Сторонние пользователи, имеющие право на получение внутренней информации, при этом они обязаны хранить коммерческую тайну организации.

*Управленческий учет* - связан с процессами производства и обеспечивает сбор и обработку информации с целью контроля и планирования управления организацией. Цель управленческого учета - обеспечить руководство организации и руководителей отдельных подразделений необходимой информацией для принятия решений. Управленческий учет представляет коммерческую тайну и не публикуется.

В настоящее время существует такое понятие, как *налоговый учет*.

*Налоговый учет* должен обеспечивать правильность расчетов организации с государством. В налоговом учете отражается только та информация, которая имеет отношение к налоговым расчетам организации и государства, и здесь нет необходимости отражать другую информацию. На основании данных бухгалтерского учета производятся все расчеты и составляются налоговые декларации. Однако налоговые органы в отличие от других пользователей информации имеют право использовать всю учетную информацию для проверки правильности расчетов и уплаты налогов.

Базой для всех видов учета являются данные бухгалтерского учета, которые дают своевременную, оперативную, точную и правдивую информацию о производственных запасах, себестоимости, финансовых результатах с учетом требований, установленных законодательством Республики Беларусь.

Бухгалтерский учет определяется особенностями организации производственного процесса, методами переработки исходной информации, номенклатурой выпускаемой продукции или выполняемых работ, а также структурой организации. Эти особенности влияют не только на документальное оформление затрат, систематизацию и обобщение данных, но и на ведение аналитического учета и распределение затрат между отдельными видами производимой продукции и незавершенным производством.

Основные правила ведения и организации бухгалтерского учета в организациях устанавливаются Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»<sup>1</sup>, Положением по бухгалтерскому учету и отчетности, Типовым планом счетов бухгалтерского учета, Учетной политикой организации, отраслевыми и ведомственными инструкциями и другими нормативными документами.

<sup>1</sup> Закон Республики Беларусь от 18 октября 1994 г. № 3321-ХН «О бухгалтерском учете и отчетности», в редакции от 25 июня 2001 г. № 42-3, с изм. и доп. от 17 мая 2004 г. № 278-3, 9 декабря 2006 г. № 188-3, 26 декабря 2007 г. № 2/1399 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2004. № 77. 2/1027; 2007. № 4. 2/1285; 2008. № 3. 2/1399.

# УЧЕТ КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ В ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

## 2.1. Капитальные вложения (инвестиции) в основные средства и их оценка

**Капитальные вложения** - это инвестиции или вложения организации во внеоборотные активы; в строительство новых, а также техническое перевооружение и реконструкцию действующих объектов долгосрочного пользования.

В процессе производства наравне с предметами труда используются средства труда, т.е. орудия производства. Средства труда, или основные средства, в отличие от предметов труда участвуют во многих производственных циклах в течение длительного времени, сохраняя при этом свою первоначальную форму. Однако в процессе производства основные средства постепенно изнашиваются, перенося свою стоимость по частям на вновь создаваемый продукт.

В бухгалтерском учете основные средства, как и все объекты учета, отражают в денежной оценке.

Согласно Международным стандартам финансовой отчетности<sup>1</sup> (МСФО) оценка - это процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и вноситься в баланс и в отчет о прибылях и убытках.

Среди всех активов организации значительный удельный вес занимают основные средства. Экономически обоснованная оценка основных средств имеет большое значение для достоверного отражения их общего объема в балансе и состава по видам и группам, а также для правильного начисления налога на недви-

<sup>1</sup> Бухгалтерский и налоговый учет, финансовый анализ и контроль. - Минск: Элайда, 2007.

жимость, расчета амортизации, анализа эффективности использования фондов. Рассматривая вопросы оценки основных средств, необходимо выделить их первоначальную (фактическую стоимость приобретения) и последующую оценку.

*Первоначальная стоимость* - это сумма фактических затрат на строительство (сооружение или возведение) или приобретение объекта основных средств, включая расходы по доставке и установке. Она включает в себя:

- тариф (стоимость приобретения);
- погрузочно-разгрузочные работы;
- строительство фундамента и монтаж;
- пусконаладочные работы;
- проценты за кредит, полученный на приобретение основных средств (кроме просроченных и пролонгированных кредитов);
- стоимость пусконаладочных работ,
- таможенные пошлины;
- курсовые и суммовые разницы при использовании валютных средств для приобретения или сооружения объектов основных средств;

Таким образом, первоначальная стоимость - это фактические затраты организации, связанные с приобретением объектов основных средств.

Первоначальной стоимостью основных средств признается:

- *сумма фактически произведенных затрат* по приобретению объектов основных средств, включая пошлины, невозмещаемые платежи и налоги, а также другие прямые затраты по приведению активов в рабочее состояние (описаны выше);
- *стоимость основных средств, изготовленных (сооруженных, построенных) на самом предприятии* - определяется на основе тех же принципов, что и при приобретении за плату, т.е. сумма фактически произведенных затрат;
- *денежная оценка экспертной комиссии* для объектов основных средств, внесенных в счет вкладов учредителей в уставный фонд организации;



- *текущая рыночная стоимость* на дату принятия к бухгалтерскому учету объектов, полученных по договору дарения (безвозмездно);
- *при невозможности* установить стоимость ценностей, полученных предприятием по договорам обязательств, основные средства учитываются *исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты*;
- *оценка объектов основных средств*, стоимость которых при приобретении выражена *в иностранной валюте* - производится в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действовавшему *на дату приобретения*, принятия объектов к бухгалтерскому учету.

По существующей Инструкции основные средства в бухгалтерском учете и отчетности (в том числе в балансе) отражаются по первоначальной стоимости (оценке). После первоначальной оценки основные средства подлежат последующей оценке, которая может явиться следствием осуществления последующих дополнительных затрат или переоценки.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях, предусмотренных законодательством:

- достройки, дооборудования (модернизации, реконструкции);
- переоценки;
- частичной ликвидации;
- включения в стоимость процентов по банковским кредитам;
- включения в стоимость курсовой разницы при переоценке кредиторской задолженности в валюте, связанной непосредственно с основными средствами;

<sup>1</sup> Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. № 118, в редакции от 29 декабря 2007 г. № 207 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2008. № 29. 8/18048; Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20 декабря 2001 г. № 127, в редакции от 29 декабря 2007 г. № 208 //-Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2008. № 29. 8/18049.

- включения в стоимость разницы, образованной при покупке валюты для целей капитального строительства или приобретения объектов основных средств.

В условиях рыночной экономики необходима реальная оценка активов. В связи с этим периодически проводят *переоценку* основных средств по *восстановительной стоимости*, в результате чего достигается единообразие в оценке одинаковых объектов, введенных в действие в разное время. Переоценку основных средств следует проводить в соответствии с указаниями финансовых органов о переоценке основных фондов.

*Восстановительная стоимость* представляет собой стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях (по действующим ценам). Обычно вновь поступающие основные средства, например станки, оборудование, транспортные средства и др., имеют стоимость иную, чем такие же объекты, приобретенные несколько лет назад, поэтому в учете при высоком уровне инфляции одинаковые объекты получают разную оценку. Такой разницей затрудняет эффективное образование источников финансирования воспроизводства основных средств (начисление амортизации) и в конечном итоге искажает себестоимость продукции, а также результаты анализа их использования.

*Восстановительная стоимость* — это стоимость основных средств после переоценки, а также в результате достройки и дооборудования объектов.

*Остаточная стоимость* представляет собой фактическую, реальную стоимость основных средств на отчетную дату. В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются, их потребительная стоимость постоянно уменьшается, а остаточная стоимость представляет собой первоначальную (восстановительную) стоимость за вычетом сумм износа (амортизации) по объектам основных средств. Амортизация основных средств отражается в бухгалтерском учете обособленно от их первоначальной (восстановительной) стоимости.

## 2.2. Учет затрат на капитальные вложения при хозяйственном способе

Процесс расширенного воспроизводства требует непрерывного пополнения и обновления основных средств. Он характеризуется периодическим вводом в действие зданий, сооружений, оборудования и других объектов основных средств.

Основные средства поступают в организацию в результате:

- *сооружения или изготовления;*
- *приобретения за плату у других субъектов хозяйствования и физических лиц;*
- *безвозмездного получения от других субъектов хозяйствования и физических лиц;*
- *внесения учредителями в счет их вкладов в уставный фонд организации.*

В результате инвентаризации могут быть выявлены неучтенные объекты основных средств, оприходование которых должно быть документально оформлено.

На практике работы *по сооружению и возведению* объектов основных средств организуются и производятся подрядным и хозяйственным способами.

Способ организации работ по возведению и сооружению объектов основных средств оказывает влияние на схему бухгалтерских записей по учету капитальных вложений.

*Хозяйственный способ* предполагает сооружение основных средств, их модернизацию или реконструкцию силами и средствами самой организации. При таком способе для учета вложений организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, предназначен активный счет *08 «Вложения во внеоборотные активы»*, который имеет ряд субсчетов для обособленного ведения учета затрат по поступлению внеоборотных активов:

*08/1 «Приобретение земельных участков»;*

*08/2 «Приобретение объектов природопользования»;*

*08/3 «Строительство объектов основных средств»;*

- 08/4 «Приобретение объектов основных средств»;*
- 08/5 «Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств»;*
- 08/6 «Приобретение нематериальных активов»;*
- 08/7 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;*
- 08/8 «Приобретение взрослых животных»;*
- 08/9 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».*

По дебету этих субсчетов собирается информация о фактических расходах организации в разрезе статей калькуляции по приобретению или строительству внеоборотных активов. К таким расходам относятся:

- *стоимость объектов, указанная в документах поставщиков при покупке основных средств;*
- *рыночная стоимость объектов при безвозмездном поступлении;*
- *стоимость объектов по оценке комиссии при поступлении от учредителей;*
- *стоимость работ и услуг сторонних организаций по строительству основных средств: разработка проекта, услуги по расчистке территории, возведению объектов, санитарной приемке, технической регистрации, по электро-, водо-, газо-, теплоснабжению и другие услуги и работы;*
- *расходы на оплату труда, к которым относится заработная плата работников, непосредственно занятых возведением объектов и т.д.;*
- *отчисления на социальные нужды от заработной платы указанной категории работников;*
- *материалы и оборудование - это стоимость использованных в строительстве стройматериалов, полуфабрикатов, оборудования, а также стоимость спецодежды, специнструментов и спецприспособлений;*
- *амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств, используемых при строительстве (возведении) объектов;*

- *амортизационные отчисления* по нематериальным активам, используемым при строительстве (возведении) объектов основных средств;
- *расходы по арендной плате основных средств*, используемых при строительстве (возведении) объектов основных средств;
- *расходы по начислению процентов банкам за пользование кредитами*, полученными на строительство и приобретение объектов основных средств;
- *курсовые разницы и комиссионный сбор, образованные при покупке валюты* для строительства и приобретения объектов основных средств;
- *прочие расходы*, не относящиеся ни к одной из перечисленных выше статей.

В первоначальную стоимость объектов основных средств не включаются штрафы, пени и неустойки за нарушение условий хозяйственных договоров, а также проценты по просроченным кредитам банка.

Сформированную первоначальную стоимость объектов основных средств, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывают с *кредита* субсчетов по учету затрат счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в сумме фактических затрат в *дебет* счета 01 «Основные средства».

*Сальдо (остаток)* по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражает величину капитальных вложений организации во внеоборотные активы (в частности в незавершенное строительство).

В бухгалтерии учет затрат по вложениям организации во внеоборотные активы при поступлении основных средств ведется в разрезе статей калькуляции приведенными ниже записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	08/4	60	Отражена стоимость поступивших от поставщиков объектов основных средств, отраженная в сопроводительных документах поставщиков (без НДС)
2.	18/1		Обособленное отражение НДС, включенного в стоимость в документах поставщиков

Окончание табл.

3.	08/4	98/2	Отражена рыночная стоимость безвозмездно полученных объектов основных средств
4.	08/4	75/1	Отражена стоимость объектов основных средств, полученных от учредителей по оценке комиссии
5.	01	08/4	На основании акта ввода объекты основных средств, полученные от поставщиков, безвозмездно и от учредителей, включаются в состав основных средств
6.	08/3	60	Включена стоимость услуг сторонних организаций (без НДС) в первоначальную стоимость объекта основных средств
7.	18/3		Обособленное отражение НДС, включенного в стоимость услуг
8.	08/3	70	Включена заработная плата строителей
9.	08/3	69/1	Включены в первоначальную стоимость отчисления на социальное страхование
10.	08/3	76/2	Включены в первоначальную стоимость взносы в Белгосстрах
П.	08/3	10/8	Включена стоимость строительных материалов в первоначальную стоимость
12.	08/3	07	Включена в первоначальную стоимость объекта основных средств стоимость установленного оборудования
13.	08/3	02	Включена амортизация основных средств, используемых при изготовлении нового объекта основных средств
14.	08/3	05	Включена амортизация нематериальных активов, используемых при изготовлении объекта основных средств
15.	08/3, 4	66/1 67/1	Включены в первоначальную стоимость объекта проценты, начисленные банку за пользование кредитом
16.	08/3, 4	57/2 97/21	Включены в первоначальную стоимость объекта курсовые разницы от покупки валюты и комиссионный сбор
• 17.	01	08/3	На основании акта ввода в эксплуатацию первоначальная стоимость объекта списывается со счета 08/3 и включается в состав основных средств

**ПРИМЕР:**

Организация строит хозяйственным способом производственный цех по пошиву одежды. Разработка технического проекта составляет 37 760 руб., в т.ч. НДС - 5760 руб. Стоимость услуг подрядной организации за расчистку территории и рытье котлована — 108 560 руб., в т.ч. НДС - 16 560 руб. Стоимость строительных материалов, полученных со склада организации для строительства цеха, составила 6 500 000 руб. Начислена заработная плата рабочим за возведение корпуса 500 000 руб. На заработную плату начислены отчисления по социальному страхованию — 175 000 руб. и взносы в Белгосстрах — 5000 руб. В здании установлено оборудование стоимостью 3 420 000 руб. Начислен процент банку за пользование краткосрочным кредитом, полученным для приобретения строительных материалов, в сумме 7000 руб.

На основании акта ввода в эксплуатацию цех оприходован в организации в составе основных средств (все указанные суммы — условные).

В бухгалтерии производятся следующие записи по отражению сооружения (строительства) объектов основных средств.

**РЕШЕНИЕ:**

№	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, руб.	Содержание операции
1.	08/3	60	32 000	Включена стоимость технического проекта (без НДС) в первоначальную стоимость строящегося цеха
	18/3		5760	Обособленное отражение НДС, включенного в стоимость технического проекта
2.	08/3	60	92 000	Включена стоимость услуг за расчистку территории (без НДС) в первоначальную стоимость строящегося цеха
	18/3		16 560	Обособленное отражение НДС, включенного в стоимость услуг
3.	08/3	10/8	6 500 000	Включена стоимость строительных материалов в первоначальную стоимость строящегося цеха
4.		70	500 000	Включена заработная плата строителей в первоначальную стоимость строящегося цеха

5.	08/3	69/1	175 000	<i>Включены отчисления на социальное страхование в первоначальную стоимость строящегося цеха</i>
6.		76/2	5000	<i>Включены отчисления в госстрах от начисленной заработной платы строителей в первоначальную стоимость строящегося цеха</i>
7.		07	3 420 000	<i>Включена стоимость оборудования, установленного в здании цеха, в первоначальную стоимость строящегося объекта</i>
8.		66/1	7000	<i>Включен в первоначальную стоимость строящегося объекта процент, начисленный банку за пользование краткосрочным кредитом</i>
9.	01/1	08/3	10 731 000	<i>На основании акта ввода в эксплуатацию фактические затраты по строительству цеха, которые являются первоначальной стоимостью объекта, списываются со счета 08/3 и включаются в состав основных средств</i>

### 2.3. Учет затрат на капитальные вложения при подрядном способе

При *подрядном способе* строительства для сооружения и возведения объектов основных средств привлекаются специализированные организации, выполняющие работы в соответствии с договорами по техническим проектам и утвержденным сметам. Подрядный способ предполагает, что все работы выполняет подрядчик, а организации, пользующейся услугами подрядчика, остается только произвести оплату по результатам выполненных работ, оприходовать в организации и включить в состав основных средств стоимость объекта.

#### **ПРИМЕР:**

*Заклучен договор с фирмой «Заря» на возведение объекта основных средств. Стоимость работ по сооружению объекта, предусмотренная в договоре, - 57 466 000руб., в т.ч. НДС (18 %) - 8 766 000 руб. Предусмотрен аванс в размере 20 % стоимости работ за возведение объекта в сумме 11 493 200руб., оставшая-*



ся задолженность в сумме 45 972 800 руб. погашается после подписания акта о выполненных работах. В течение срока сооружения объекта организация начисляла процент за пользование долгосрочным кредитом банка, полученным на строительство объекта, который составил 2 549 000руб.

В бухгалтерии отражаются следующие записи по сооружению объекта основных средств.

**РЕШЕНИЕ:**

№	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, руб.	Содержание операции
1.	60	51	11 493 200	Перечисление суммы аванса подрядной организации
2.		67/1	2 549 000	Включен в состав капитальных вложений процент, начисленный банку за пользование долгосрочным кредитом
3.	08/3	60	48 700 000	Принят к оплате счет подрядной организации (фирмы «Заря») за возведенный объект основных средств (без НДС)
	18/11		8 766 000	Обособленное отражение НДС, включенного в стоимость работ по возведению объекта основных средств
4.	60	51	45 972 800	Погашение кредиторской задолженности подрядной организации (фирме «Заря») за возведенный объект основных средств, оставшаяся задолженность
5.	18/12	18/11	8 766 000	Отражение «входного» НДС, оплаченного подрядной организации, за возведенный объект основных средств
6.	01	08/3	51 249 000	На основании акта ввода в эксплуатацию списана стоимость объекта основных средств, которая включает стоимость услуг подрядной организации и процент за банковский кредит

## 2.4. Учет затрат на капитальные вложения при реконструкции и модернизации объектов основных средств

Производя ремонт и другие мероприятия, ведущие к существенному улучшению эксплуатационных характеристик основных средств, организации несут определенные затраты.

Затраты по модернизации, дооборудованию, техническому перевооружению, реконструкции и достройке основных средств ведут к повышению потребительных свойств, улучшают состояние основных средств и *увеличивают* первоначальную стоимость объектов.

При проведении мероприятий, связанных с *реконструкцией, модернизацией, достройкой, дооборудованием*, затраты накапливают по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в разрезе статей калькуляции. Списание этих затрат производится после подписания акта приемки-сдачи модернизированных или реконструированных объектов основных средств в эксплуатацию с одновременным включением суммы затрат в первоначальную (восстановительную) стоимость объектов основных средств.

По объектам основных средств в период проведения модернизации, реконструкции и достройки основных средств амортизация не начисляется. В связи с этим такие объекты основных средств учитываются обособленно на отдельном субсчете, который может быть открыт к счету 01 «Основные средства».

### **ПРИМЕР:**

*Предприятие производит модернизацию технологической линии по сортировке хлебобулочных изделий хозяйственным способом. Первоначальная стоимость технологической линии составляет 834 000 руб.*

*Стоимость разработки проекта - 21 240 руб., в т.ч. НДС (18%) - 3240 руб.*

*В соответствии с проектом и сметой затрат для модернизации линии использованы:*

- материалы строительные со склада, стоимость которых - 23 000 руб.;*
- запасные части со склада стоимостью 6000руб.*

*Начислена заработная плата рабочим, занятым модернизацией, - 40 000 руб. На заработную плату начислены отчисления по социальному страхованию — 14 000 руб. и взносы в Белгосстрах — 400 руб. Начислена амортизация основных средств, применяемых при проведении модернизации, — 1400 руб.*

*В бухгалтерии отражаются следующие записи по проведению модернизации объектов основных средств.*

**РЕШЕНИЕ:**

<b>№</b>	<b>Счет дебета</b>	<b>Счет кредита</b>	<b>Сумма, руб.</b>	<b>Содержание операции</b>	
1.	01/2	01/1	834 000	<i>Перевод основных средств при проведении модернизации в состав основных средств в модернизации</i>	
2.	08/3	60	18 000	<i>На стоимость проекта по модернизации основных средств (без НДС)</i>	
	18/31		3240	<i>Обособленное отражение НДС, включенного в стоимость проекта</i>	
3.	60	51	21240	<i>Перечисление денежных средств проектной организации за разработанный проект</i>	
4.	18/32	18/31	3240	<i>Отражение НДС, оплаченного проектной организацией, за разработанный проект</i>	
5.	08/3	10/8	23 000	<i>Включение в затраты по модернизации стоимости израсходованных на модернизацию строительных материалов</i>	
6.		10/5	6000	<i>Включение в затраты по модернизации объекта основных средств стоимости использованных запасных частей</i>	
7.		70	40 000	<i>Включение заработной платы рабочих в затраты по модернизации</i>	
8.		69/1	14 000	<i>Включение отчислений по социальному страхованию рабочих в затраты по модернизации</i>	
9.		76/2	400	<i>Включение отчислений в Белгосстрах по страхованию ремонтных рабочих в затраты по модернизации</i>	
10.		02/1	1400	<i>Включение амортизации основных средств, использованных при модернизации</i>	
11.		01/2	08/3	102 800	<i>Списание затрат по модернизации основных средств на увеличение первоначальной стоимости объекта</i>
12.		01/1	01/2	936 800	<i>Ввод модернизированных объектов основных средств в эксплуатацию</i>

*В результате проведенной модернизации первоначальная стоимость основных средств увеличится и будет равна 936 800 руб. (834 000 + 102 800). Эта стоимость отражается в инвентарной карточке и является базовой (амортизируемой) для расчета амортизации объекта после модернизации.*

## **2.5. Особенности налогообложения при оприходовании объектов основных средств**

Безвозмездные поступления основных средств могут осуществляться в пределах одного собственника и от других юридических и физических лиц.

Стоимость объектов основных средств, поступивших *безвозмездно*, не является базой для исчисления НДС.

Однако объекты *основных средств*, поступившие безвозмездно от юридических лиц, принимаются к учету в сумме фактических затрат передающей стороны, а поступившие безвозмездно от физических лиц принимаются к учету по *рыночной стоимости* и включаются в *налогооблагаемую базу* для исчисления *налога на прибыль в полном объеме* в момент оприходования в организации.

Поступающие *безвозмездно от других лиц* основные средства изначально учитываются в составе доходов будущих периодов по рыночным ценам по субсчету 98/2 «*Безвозмездные поступления*» (без выделения НДС). Суммы, учтенные в составе доходов будущих периодов, списываются с этого субсчета (98/2) в состав внереализационных доходов - на субсчет 92/1 «*Внереализационные доходы*».

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	08/1, 2, 4	98/2	<i>Стоимость объектов основных средств, поступивших безвозмездно от юридических лиц, в сумме затрат передающей стороны</i>
2.	08/1, 2, 4	98/2	<i>Рыночная стоимость объектов основных средств, поступивших безвозмездно от физических лиц</i>
3.	01/1	08/1, 2, 4	<i>Стоимость основных средств при оприходовании</i>

*Окончание табл.*

4.	98/2	92/1	<i>Включение в состав внереализационных доходов сумм, равных стоимости безвозмездно поступивших объектов основных средств</i>
5.	92/9	99	<i>Включение в состав прибыли стоимости безвозмездно поступивших объектов основных средств</i>
6.	99	68/3	<i>Начислен налог на прибыль по ставке, предусмотренной законодательством, от стоимости поступивших безвозмездно объектов</i>

**ПРИМЕР:**

*Коммерческая организация «Сатурн» на основании акта приема-передачи получила от ЗАО «Спутник» автомобиль, бывший в употреблении. Первоначальная стоимость автомобиля, отраженная в учете у передающей стороны, — 25 420 000 руб., амортизация, начисленная на момент передачи, - 19 680 000 руб. При списании автомобиля ЗАО «Спутник» начислило НДС в бюджет от недоамортизированной стоимости в сумме 1 033 200 руб.*

*В бухгалтерии организации «Сатурн» безвозмездное поступление автомобиля и расчеты с бюджетом по налогу на прибыль отражаются следующими записями.*

**РЕШЕНИЕ:**

<b>№</b>	<b>Счет дебета</b>	<b>Счет кредита</b>	<b>Сумма, руб.</b>	<b>Содержание операции</b>
1.	01	98/2	6 773 200	<i>Стоимость автомобиля в сумме фактических затрат передающей стороны (25 420 000-19 680 000 + / 033 200)</i>
2.	98/2	92/1	6 773 200	<i>Списание в состав доходов стоимости автомобиля в сумме фактических затрат</i>
3.	92/9	99	6 773 200	<i>Списание в состав налогооблагаемой прибыли стоимости автомобиля в сумме фактических затрат</i>
4.	99	68/3	1 625 568	<i>Начислен налог на прибыль по ставке, предусмотренной законодательством, при подаче налоговой декларации за октябрь от стоимости автомобиля (6 773 200x24%)</i>

# ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

## 3.1. Особенности сельскохозяйственного производства

*Сельское хозяйство* включает такие отрасли, как *растениеводство, животноводство, промышленное производство*. Затраты на производство продукции в этих отраслях учитываются в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях<sup>1</sup> на активном счете 20 «Основное производство» дифференцированно - по видам выполняемых работ.

*Особенность сельскохозяйственного производства* заключается в том, что для каждого цикла работ требуется продолжительное время, кроме того, работы носят сезонный характер. Производственный процесс переходит из одного календарного года в другой. Например, процесс выращивания озимых культур заключается в том, что сеют их в одном календарном году, а убирают - в следующем. Еще дольше производственный цикл в растениеводстве и животноводстве, когда плодовые деревья и молодняк животных выращивают в течение нескольких календарных лет. Поэтому затраты на производство продукции в сельском хозяйстве учитывают по периодам: затраты прошлых лет под урожай текущего года, затраты текущего года под урожай отчетного года и будущих периодов (лет). В связи с этим имеет место постоянное наличие незавершенного производства, а фактическая себестоимость продукции сельскохозяйственного производства может быть определена лишь в конце финансового года. В течение года продукция отражается по плановой себестоимости.

<sup>1</sup> План счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях: утв. постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 6 апреля 2004 г. № 28 (далее - Постановление № 28)

Еще одной особенностью сельскохозяйственного производства является то, что производственный цикл, как правило, заканчивается выходом нескольких видов продукции: основной, побочной и сопряженной.

- *Основная* — это продукция, для которой создавалось само производство, т.е. являющаяся результатом процесса производства.
- *Побочная* - это второстепенная продукция, произведенная вместе с основной.

*Например, при выращивании и уборке зерновых культур происходит выход двух видов продукции: основной (зерно) и побочной (солома, которая также используется в сельском хозяйстве).*

- *Сопряженная продукция* - это продукция, которая образуется в результате единого процесса производства и равноценна основной продукции.

*Например, в животноводстве при содержании молочного стада крупного рогатого скота происходит выход трех видов продукции: основной - молоко, сопряженной - приплод и побочной — навоз.*

В связи с такой особенностью сельскохозяйственного производства, как выход нескольких видов продукции, необходимо определять себестоимость каждого вида продукции

Себестоимость *основной продукции* по данному производству (выращиванию конкретной культуры) определяется после исключения из общей суммы затрат расходов, относящихся к побочной продукции. Фактическая себестоимость единицы основной продукции растениеводства определяется делением суммы затрат на количество полученной продукции.

**В животноводстве** также существует ряд особенностей. Для учета основного стада животных в бухгалтерии предназначен активный субсчет *01/3 «Скот рабочий и продуктивный»*. Молодняк животных, находящийся на выращивании и откорме, до перехода в основное стадо, а также животные, не входящие в состав основных средств (птицы, кролики и др.), учитываются в бухгалтерии на активном счете // *«Животные на выращивании и откорме»*.

*Особенностью учета молодняка* животных и животных на откорме является то, что в процессе выращивания и откорма меняются их вес и стоимость. Первоначальная стоимость молодняка и животных, поставленных на откорм, увеличивается на сумму расходов по их выращиванию. Увеличение стоимости прироста живой массы молодняка производится *ежемесячно* до момента передачи в основное стадо или до момента списания при реализации.

Объектами калькулирования в животноводстве являются *основная и сопряженная продукция*.

»

В связи с этой особенностью последовательность определения себестоимости следующая:

- списывают *побочную* продукцию (навоз);
- определяют *себестоимость основной* продукции (молоко);
- определяют *себестоимость сопряженной* продукции (приплод).

*Побочная* продукция животноводства (навоз) не калькулируется. Ее стоимость определяется исходя из нормативных (расчетных) затрат на уборку, прессование, хранение, а также с учетом стоимости подстилки, амортизации используемых при этом механизмов.

Определение себестоимости *основной* и *сопряженной* продукции по видам групп животных имеет свои особенности.

Произведенная сельскохозяйственная продукция учитывается по своему назначению:

- продукция, предназначенная для реализации и переработки в хозяйстве, учитывается как готовая продукция по дебету активного счета 43 «*Готовая продукция*»;
- продукция, предназначенная и потребляемая в качестве семян, посадочного материала и кормов, учитывается по дебету активного счета 10 «*Материалы*»;
- приплод (сопряженная продукция) и прирост живой массы животных учитываются по дебету активного счета // «*Животные на выращивании и откорме*».



В *растениеводстве* бывают случаи полной гибели зерновых и других культур. В этом случае затраты по их посеву и выращиванию списывают в состав внереализационных расходов организации в дебет субсчета 92/2 «*Внереализационные расходы*» с последующим списанием в состав убытков.

В случае частичной гибели зерновых и других культур затраты по их посеву (на подъем зяби, снегозадержание и др.) и выращиванию списывают в расходы по выращиванию новых культур в качестве издержек.

## **3.2. Учет в животноводстве**

### **3.2.1. Учет затрат по формированию основного стада**

Организации, занимающиеся животноводством, могут иметь как основное стадо животных, так и животных на выращивании и откорме.

*Основное стадо* (продуктивные животные) учитываются на счете 01 «*Основные средства*», к которому предусмотрен отдельный субсчет 01/3 «*Скот рабочий и продуктивный*» (Постановление № 28).

*Поступление* животных имеет место в случаях:

- приобретения за плату как у юридических, так и у физических лиц;
- перевода в основное стадо животных, выращенных в организации;
- безвозмездного поступления как в пределах одного собственника, так и от других субъектов.

Для отражения в учете поступления животных основного стада предусмотрены субсчета:

*08/7 «Перевод молодняка в основное стадо»;*

*08/8 «Приобретение взрослых животных».*

Поступление продуктивных животных в зависимости от источника поступления в бухгалтерии отражается следующими записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	08/8	60	Стоимость приобретенного животного, отраженная в сопроводительных документах поставщиков (без НДС)
2.	18/1		Отражение «входного» НДС, включенного в стоимость при поступлении от поставщика
3.	08/8	60	Стоимость приобретенного у населения животного, без выделения «входного» НДС
4.	08/7	II	Перевод выращенного в организации молодняка в основное стадо
5.	01	08/7, 08/8	Оприходование животных в состав основных средств организации на субсчет «Основное стадо»
6.	01	98/2	Оприходование животных, безвозмездно поступивших от других субъектов
7.	01	86	Оприходование животных, поступивших в организацию за счет средств целевого финансирования
8.	01	83	Оприходование животных, безвозмездно поступивших в пределах одного собственника
9.	01	92/1	Оприходование излишков животных, выявленных в организации в результате инвентаризации

### **ПРИМЕР:**

*В отчетном месяце организация покупает животных в состав основного стада у населения. Приобретены взрослые животные в количестве 2 голов по 420 000 руб. за голову. Для доставки животных в организацию заключен договор с транспортной организацией, которой начислено и оплачено за доставку животных 247 800 руб. с НДС. Ставка НДС - 18 %. Определить и отразить расчеты с транспортной организацией с НДС.*

*Приобретенные животные оприходованы в организации в состав основных средств.*

*Кроме того, 3 головы молодняка, находящегося на выращивании, переведены в основное стадо. Стоимость этих животных — 390 000 руб. за голову.*

*В бухгалтерии производятся следующие записи по приобретению и оприходованию животных в состав основного стада.*

## **РЕШЕНИЕ:**

<b>№</b>	<b>Счет дебета</b>	<b>Счет кредита</b>	<b>Сумма, руб.</b>	<b>Содержание операции</b>
1.	08/8	60	840 000	Стоимость животных, приобретенных от населения, без выделения «входного» НДС
2.	08/8	60	210 000	Стоимость услуг транспортной организации, отраженная в сопроводительных документах подрядчиков (без НДС)
3.	18/3		37800	Отражение «входного» НДС, включенного в стоимость услуг
4.	01	08/8	1 050 000	Оприходование приобретенных животных в составе основного стада по 525 000 руб. за голову
5.	08/7	11	1170 000	Списание молодняка при переводе в основное стадо
6.	01	08/7	1170 000	Оприходование молодняка в составе основного стада по 390 000 руб. за голову

**Особенностью учета животных основного стада** является то, что их стоимость возмещается *не* путем **начисления амортизации**, а из выручки **при реализации** этих животных после их выбраковки из основного стада.

**Амортизация** начисляется только **по рабочему скоту** — лошадям **при** их использовании в качестве **гужевого транспорта** и списывается в дебет счета **23 на отдельный субсчет «Гужевой транспорт»**.

### **3.2.2. Учет поступления в организацию молодняка животных**

**Молодняк животных**, до перевода в основное стадо, а также животные, не входящие в состав основных средств (птица, кролики, пчелы и др.), учитываются на счете **11 «Животные на выращивании и откорме»** по субсчетам дифференцированно по видам животных (телки, коровы, бычки, поросята и т.д.). На этом же субсчете учитываются продуктивные животные из основного стада, переведенные на откорм и нагул.

*Поступление* молодняка животных имеет место в случаях:

- приобретения за плату у юридических или физических лиц;
- получения в организации в качестве сопряженной продукции приплода;
- безвозмездного получения как в пределах одного собственника, так и от других субъектов;
- оприходования излишков.

В бухгалтерии организации поступление молодняка животных отражается следующими записями:

<i>№</i>	<i>ДЕБЕТ</i>	<i>КРЕДИТ</i>	<i>Содержание операции</i>
1.	11	60	<i>Стоимость приобретенного у юридических лиц молодняка (без НДС)</i>
2.	18/3		<i>«Входной» НДС, включенный в стоимость при приобретении молодняка от поставщика</i>
3.	11	20/2	<i>Оприходование приплода молодняка, полученного в организации в качестве сопряженной продукции</i>
4.	11,	01	<i>Перевод из основного стада животных на откорм и нагул</i>
5.	11	98/2	<i>Оприходование животных, безвозмездно поступивших от других субъектов</i>
6.	98/2	83	<i>Списание стоимости безвозмездно поступивших животных в состав добавочного фонда организации</i>
7.	<b>И</b>	83	<i>Оприходование животных, безвозмездно поступивших в пределах одного собственника</i>
8.	11	86	<i>Оприходование молодняка животных, поступивших в организацию за счет средств целевого финансирования</i>
9.	<b>И</b>	92/1	<i>Оприходование излишков животных прошлых лет, выявленных в организации</i>
10.	11	20/2	<i>Оприходование излишков животных текущего года, выявленных в организации</i>

**ПРИМЕР:**

*В отчетном месяце организация безвозмездно получила животных на выращивание и откорм в количестве 3 голов, рыночная стоимость которых - 90 000 руб. за голову. Приобретенные животные оприходованы в организации.*

*Кроме того, в качестве сопряженной продукции основного производства получены 2 головы приплода молодняка, оприходованные в организации по 60 000 руб. за голову.*

*В бухгалтерии производятся следующие записи по приобретению и оприходованию молодняка животных.*

**РЕШЕНИЕ:**

<i>№</i>	<i>Счет дебета</i>	<i>Счет кредита</i>	<i>Сумма, руб.</i>	<i>Содержание операции</i>
<i>1.</i>	<b><i>И</i></b>	<i>98/2</i>	<i>270 000</i>	<i>Оприходование животных, безвозмездно поступивших от других субъектов, по рыночной стоимости</i>
<i>2.</i>	<i>98/2</i>	<i>83</i>	<i>270000</i>	<i>Списание стоимости безвозмездно поступивших животных в состав добавочного фонда организации</i>
<i>3.</i>	<b><i>II</i></b>	<i>20/2</i>	<i>120000</i>	<i>Оприходование приплода молодняка, полученного в организации в качестве сопряженной продукции</i>

**Особенностью учета молодняка** животных и животных на откорме и нагуле является то, что в процессе выращивания и откорма меняются их вес и стоимость. Первоначальная стоимость молодняка, а также животных, поставленных на откорм и нагул из основного стада, увеличивается на сумму расходов по их выращиванию.

Увеличение стоимости прироста живой массы молодняка производится *ежемесячно*. Себестоимость прироста живой массы определяется расходами на содержание молодняка. Себестоимость *1 ц* прироста живой массы исчисляются делением полученной суммы затрат, за вычетом стоимости побочной продукции, на количество центнеров прироста живой массы.

В конце года определяются фактические затраты по выращиванию этих животных и производится дополнительная или сторнировочная запись, корректирующая стоимость прироста живой массы.

### 3.2.3. Учет затрат и определение себестоимости продукции животноводства

*Учет затрат* по производству продукции, а также по выращиванию и откорму животных организации, занимающиеся животноводством, ведут на активном счете 20 «Основное производство», к которому Планом счетов в сельскохозяйственных организациях предусмотрен субсчет 20/2 «Животноводство» (Постановление № 28).

Объектами учета затрат в животноводстве являются отдельные виды и группы животных, например основное стадо (коровы, свиньи, овцы, взрослое стадо птицы и т.д.) и животные на выращивании и откорме.

Учет затрат в животноводческих организациях ведется в разрезе статей калькуляции<sup>1</sup>:

- *расходы на оплату труда*, к которым относится заработная плата работников, непосредственно занятых обслуживанием и выращиванием животных - доярок, телятниц, чабанов и т.д.;
- *отчисления на социальные нужды* от заработной платы перечисленной категории работников животноводства;
- *топливо и энергия на технологические нужды* - это стоимость газа, нефтепродуктов и твердого топлива, израсходованных в животноводческих организациях;
- *сырье и материалы* - это стоимость кормов собственного производства и покупных;
- *средства защиты растений и животных* - это стоимость использованных в животноводстве биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств, а также стоимость спецодежды, специнструментов и спецприспособлений;
- *амортизационные отчисления* на полное восстановление основных средств, используемых в животноводстве (здания ферм, доильные установки, навозохранилища, оборудование по раздаче кормов и удалению навоза и др.);

<sup>1</sup> Рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных организаций: приказ Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14 декабря 1999 г. № 316, с изм. и доп.

- *работы и услуги* — это затраты вспомогательных производств, обеспечивающих производственные нужды. К вспомогательным производствам сельскохозяйственных организаций относятся: автомобильный и гужевой транспорт, службы по электро-, тепло-, водо-, газоснабжению, холодильным установкам;
- *расходы на содержание и эксплуатацию основных средств* — это затраты на ремонт и техническое обслуживание основных средств, используемых в животноводстве;
- *расходы на улучшение земель и охрану природной среды* — это затраты на закрепление, предовражин, предболотных ложбин, на посев буферных зон, содержание и эксплуатацию средств природоохранного назначения - очистных сооружений и др.;
- *прочие расходы* — сюда относятся расходы по ограждению ферм, строительству санитарных пропускников, а также стоимость подстилки для животных, строительство и содержание летних лагерей и загонов для скота некапитального характера и другие расходы, не относящиеся ни к одной из перечисленных выше статей;
- *потери от брака и падежа животных* — в этой статье отражаются потери от гибели молодняка и взрослого скота, находящегося на откорме, за исключением потерь, подлежащих взысканию с виновных лиц, и потерь вследствие эпидемий и стихийных бедствий.

Затраты по организации производства и управлению собираются обособленно на счетах 25 «*Общепроизводственные расходы*» и 26 «*Общехозяйственные расходы*» с последующим списанием их в состав себестоимости продукции животноводства и распределяются между объектами учета затрат.

По дебету субсчета 20/2 «*Животноводство*» собираются затраты на выращивание молодняка дифференцированно по видам и группам животных, по откорму и содержанию основного стада. В бухгалтерии учет затрат ведется в разрезе статей калькуляции приведенными ниже записями:

<i>№</i>	<i>ДЕБЕТ</i>	<i>КРЕДИТ</i>	<i>Содержание операции</i>
1.	20/2	10/1, 6	<i>Списана стоимость использованных медикаментов, кормов и др. материалов в животноводстве</i>
2.	20/2	70	<i>Начислена заработная плата работникам животноводства</i>
3.	20/2	69/1	<i>Начислены отчисления в фонд социальной защиты от фонда оплаты труда</i>
4.	20/2	76/2	<i>Начислены взносы в Белгосстрах от фонда оплаты труда</i>
5.	20/2	71	<i>Списаны подотчетные суммы работников животноводства</i>
6.	20/2	02	<i>Начислена амортизация основных средств, используемых в животноводстве</i>
7.	20/2	76/7	<i>Включены в затраты арендные (лизинговые) платежи (без НДС)</i>
8.	18/3		<i>Обособленное отражение «входного» НДС от суммы арендных платежей</i>
9.	20/2	60	<i>Включены в затраты услуги сторонних организаций (без НДС)</i>
10.	18/3		<i>Обособленное отражение «входного» НДС от суммы услуг сторонних организаций</i>
11.	20/2	23	<i>Списаны в себестоимость затраты вспомогательных производств</i>
12.	20/2	25	<i>Списаны в себестоимость общепроизводственные расходы</i>
13.	20/2	26	<i>Списаны в себестоимость общехозяйственные расходы</i>
14.	20/2	94	<i>Включены в затраты потери от падежа животных в пределах установленных норм</i>

В животноводстве объекты учета и объекты калькулирования не совпадают. Объект калькулирования в животноводстве - это *основная и сопряженная продукция*, полученная от каждой группы скота.

Определение себестоимости *основной и сопряженной* продукции по видам групп животных имеет свои особенности.

*Например, в молочном животноводстве расходы по содержанию основного стада вначале уменьшаются на сумму расходов, списанных на побочную продукцию (навоз). Оставшаяся сумма относится на стоимость основной продукции - молока — в размере 90 %; лишь 10 % расходов списывают на сопряженную продукцию - приплод.*



По *побочной продукции* (перо-линька, рога, копыта) **себестоимость** не исчисляется, эта продукция оценивается по ценам возможной реализации или использования.

**Себестоимость основной продукции, 1 ц молока**, определяется делением суммы затрат, относящихся к молоку, на полученное его количество.

**Себестоимость сопряженной продукции, одной головы приплода**, определяется делением затрат, относящихся на приплод, на число его голов.

При выращивании молодняка и откорме крупного рогатого скота объектом калькуляции является прирост живой массы скота. **Себестоимость 1 ц прироста живой массы** определяется делением суммы затрат, относящихся к животным на выращивании и откорме, на прирост живой массы.

В связи с этой особенностью продукция сельскохозяйственных организаций списывается ежемесячно по плановой себестоимости в дебет счетов:

43 «Готовая продукция»;

10 «Материалы»;

11 «Животные на выращивании и откорме».

В бухгалтерии списание продукции животноводства по себестоимости отражается приведенными ниже записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	43(10)	20/2	Оприходована побочная продукция животноводства (по расчетным затратам или ценам возможного использования)
2.	43	20/2	Оприходована основная продукция животноводства (молоко) по плановой себестоимости
3.	<b>И</b>	20/2	Оприходован приплод, полученный в основном производстве (по условной оценке)
4.	11	20/2	Ежемесячное списание привеса животных на выращивании и откорме (по плановой себестоимости)

**&**,

**ПРИМЕР:**

*В животноводческой организации имеются на выращивании и откорме поросята. Затраты организации по выращиванию и откорму поросят в отчетном периоде следующие:*

- *стоимость израсходованных кормов - 420 000 руб.;*
- *стоимость использованных медикаментов — 61 000руб.;*
- *стоимость израсходованного топлива - 60 000руб.;*
- *стоимость спецодежды, списанная в состав затрат в отчетном периоде, - 27 000руб.;*
- *амортизация используемых основных средств (здания фермы, оборудование по раздаче кормов и удалению навоза и др.) - 72 000 руб.;*
- *начислена заработная плата работникам обслуживающего производства - 200 000 руб.;*
- *на заработную плату начислены отчисления по социальному страхованию — 70 000руб.;*
- *отчисления в Белгосстрах — 2000 руб.;*
- *стоимость использованной за отчетный период электроэнергии - 61 360 руб., в т.ч. НДС - 9360 руб., электроэнергия без НДС - 52 000 руб.;*
- *стоимость теплоснабжения — 87 320руб., в т. ч. НДС — 13 320руб. (теплоснабжение без НДС - 74 000 руб.).*

*Часть общехозяйственных расходов в размере 93 000 руб. списана в затраты по выращиванию и откорму.*

*В конце отчетного месяца на увеличение прироста живой массы поросят списывается плановая себестоимость в размере 1 000 000 руб.*

**РЕШЕНИЕ:**

<b>№</b>	<b>Счет дебета</b>	<b>Счет кредита</b>	<b>Сумма, руб.</b>	<b>Содержание операции</b>
/.		10	420 000	<i>Отражена стоимость использованных кормов и других материалов в животноводстве</i>
2.	20/2	10	61 000	<i>Отражена стоимость медикаментов</i>
3.		10/11	27 000	<i>Отражена стоимость спецодежды, использованной в животноводстве</i>

Окончание табл.

4.		70	200 000	Отражена заработная плата работников животноводческого комплекса
5.		69/1	70 000	Отражены отчисления на социальное страхование
6.	20/2	76/2	2000	Отражены отчисления в Белгосстрах от начисленной заработной платы
7.		02	72 000	Начислена амортизация основных средств животноводческого комплекса
8.		60	52 000	Отражена стоимость электроэнергии (без НДС)
	18/3		9360	Обособленное отражение «входного» НДС, включенного в стоимость электроэнергии
9	20/2	60	74 000	Отражена стоимость теплоснабжения (без НДС)
	18/3		13 320	Обособленное отражение «входного» НДС, включенного в стоимость теплоснабжения
10.	20/2	26	93 000	Списана в затраты по выращиванию молодняка часть общехозяйственных расходов
<b>И.</b>	Ск (20/2)		1 071 000	Сумма затрат животноводческой организации за отчетный месяц
12.	И	20/2	1 000000	Списаны затраты по выращиванию молодняка за отчетный месяц в размере плановой себестоимости
13.	Ск (20/2)		71 000	Остаток незавершенного производства, когда плановая себестоимость ниже фактических затрат

### 3.2.4. Отражение в учете выбытия животных

*Выбытие* животных, находящихся на выращивании и откорме, имеет место в случаях:

- реализации;
- списания животных, павших или вынужденно забитых;
- списания животных, павших в результате эпидемий и стихийных бедствий;
- перевода в основное стадо.

В организации выбытие животных, находящихся на выращивании и откорме, *при списании или переводе* в основное стадо отражается с использованием счетов:

*94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;*

73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;  
 92/2 «Внерализационные расходы»;  
 99 «Прибыли и убытки».

В бухгалтерии списание животных отражается приведенными ниже записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	94	11	Списание молодняка, павшего и вынужденно забитого
2.	94	01	Списание животных из основного стада, павших и вынужденно забитых
3.	10	94	Оприходование шкур, рогов и копыт от павших животных
4.	73/2	94	Списание животных, павших по вине материально ответственного лица
5.	20/22	94	Списание павшего молодняка в затраты организации в статью «Падёж» в размерах, определенных законодательством, в случае отсутствия виновных лиц
6.	92/2	94	Списание павших животных при отсутствии виновных лиц или в случаях, когда суд отказал во взыскании с виновных
7.	99	92/9	Списание в состав убытков организации, не участвующих в налогообложении стоимости павших животных, при отсутствии виновных
8.	92/2	<b>И</b>	Списание молодняка, павшего в результате эпидемий и стихийных бедствий
9.	92/2	11	Списание животных основного стада, павших в результате эпидемий и стихийных бедствий
10.	99	92/9	Списание в состав убытков организации, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, стоимости павшего в результате эпидемий и стихийных бедствий молодняка и взрослых животных
11.	08/7	11	Списание молодняка при переводе в основное стадо
12.	01	08/7	Оприходование молодняка в составе основного стада

Налог на добавленную стоимость в бюджет при списании недостач начисляется в случаях, предусмотренных законодательством.

### **ПРИМЕР:**

*В отчетном периоде произошла гибель молодняка, находящегося на выращивании, в количестве 2 голов на сумму 420 000 руб. Виновником явился работник организации.*

*5 голов молодняка, находящегося на выращивании, переведены в основное стадо. Стоимость этих животных- 1 500 000руб.*

*3 головы (на сумму 450 000 руб.) погибли в результате наводнения (стихийное бедствие).*

*В бухгалтерии производятся следующие записи по списанию молодняка животных.*

### **РЕШЕНИЕ:**

<b>№</b>	<b>Счет дебета</b>	<b>Счет кредита</b>	<b>Сумма, руб.</b>	<b>Содержание операции</b>
1.	94	11	420 000	Списание погибшего молодняка
2.	73/2	94	420 000	Списание животных, погибших по вине материально ответственного лица
3.	08/7	И	1 500 000	Списание молодняка при переводе в основное стадо
4.	01	08/7	1 500 000	Оприходование молодняка в составе основного стада
5.	92/2	И	450 000	Списание молодняка, погибшего в результате наводнения
б.	99	92/9	450 000	Списание в состав убытков организации стоимости молодняка, погибшего в результате стихийного бедствия (наводнения)

### **3.2.5. Отражение в учете реализации продукции животноводства**

Продукция животноводства, как основная (мясо, молоко и т.д.), так и сопряженная, учитывается в течение года по плановой себестоимости. В этой оценке она приходится из производства и списывается при реализации.

Реализация продукции животноводства отражается так же, как и на промышленных предприятиях, с использованием счета 90 «Реализация», к которому предусмотрены субсчета:

*90/1 «Выручка от реализации»;*

- 90/2 «Себестоимость реализации»;  
 90/2 «НДС»;  
 90/5 «Прочие налоги из выручки»;  
 90/9 «Прибыль/убыток от реализации»;  
 99 «Прибыли и убытки».

В бухгалтерии отражение реализации производится следующими записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	51(62)	90/1	Выручка от реализации продукции животноводства
2.	90/2	43	Списана плановая себестоимость продукции животноводства при передаче на реализацию со склада
3.	90/3	68/21	Начислен НДС в бюджет при реализации
4.	90/4	68/22	Начислены в бюджет налоги из выручки, предусмотренные законодательством
5.	91/9 99	99 91/9	Списание прибыли или убытка от реализации продукции животноводства

В конце года определяется фактическая себестоимость продукции. Она может отличаться от плановой себестоимости, которая в течение года списывалась при оприходовании и реализации продукции животноводства. Если плановая себестоимость ниже фактической, на сумму перерасхода отражается дополнительная запись, но если плановая себестоимость выше фактической, на сумму экономии запись отражается методом «красное сторно» (отрицательное число).

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
6.	90/2(43)	20/2	Списана сумма перерасхода в случаях, когда фактическая себестоимость выше плановой
7.	90/2(43)	20/2	Списана сумма экономии в случаях, когда фактическая себестоимость ниже плановой, методом «красное сторно»

**ПРИМЕР:**

*В животноводческой организации имеется стадо крупного рогатого скота.*

*Затраты организации по содержанию основного стада в отчетном периоде следующие:*

- *стоимость израсходованных кормов — 980 000руб.;*
- *стоимость использованных медикаментов — 102 000 руб.;*
- *стоимость израсходованной подстилки - 9000 руб.;*
- *стоимость израсходованного топлива при обслуживании комплекса - 76 000руб.;*
- *стоимость спецодежды, списанная в состав затрат в отчетном периоде, - 71 000руб.;*
- *амортизация используемых основных средств (здания фермы, оборудования по раздаче кормов, доильных установок, навозохранилища и др.) — 194 000руб.;*
- *начислена заработная плата работникам животноводства — 800 000руб.;*
- *на заработную плату начислены отчисления по социальному страхованию — 280 000 руб.;*
- *отчисления в Белгосстрах — 8000руб.;*
- *стоимость использованной за отчетный период электроэнергии - 188 800 руб., в т.ч. НДС - 28 800 руб., электроэнергия без НДС-160 000руб.;*
- *стоимость теплоснабжения - 102 660 руб., в т.ч. НДС - 15 660руб. (теплоснабжение без НДС — 87 000 руб.).*

*Доля общехозяйственных расходов, списанная в затраты по содержанию основного стада, — 280 000 руб.*

*В конце отчетного периода в организации:*

- *списывается стоимость навоза исходя из плановой оценки в сумме 49 000руб.;*
- *оприходованы 2 головы приплода — по 51 000руб. за голову;*
- *оприходовано 5800 л молока по плановой себестоимости 500 руб. за 1 л (2 900 000руб.).*

*Для откорма животных, находящихся на выращивании, использовано 300 л молока.*

*В отчетном месяце реализовано 5800 л молока по 605 руб. за 1 л.*

## РЕШЕНИЕ:

№	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, руб.	Содержание операции
1.	20/2	10	980 000	Отражена стоимость использованных кормов и др. материалов в животноводстве
2.		10	102 000	Отражена стоимость медикаментов
3.		10	9000	Списана стоимость подстилки
4.		10	76 000	Списана стоимость топлива при обслуживании комплекса
5.		10/11	71000	Отражена стоимость спецодежды, использованной в животноводстве
6.		70	800 000	Отражена заработная плата работников животноводческого комплекса
7.		69/1	280 000	Отражены отчисления на социальное страхование
8.		76/2	8000	Отражены отчисления в Белгосстрах от начисленной заработной платы
9.		02	194 000	Начислена амортизация основных средств животноводческого комплекса
10.		18/3	60	160 000
	28 800			Обособленное отражение «входного» НДС, включенного в стоимость электроэнергии
11.	20/2	60	87 000	Отражена стоимость теплоснабжения (без НДС)
	18/3		15 660	Обособленное отражение «входного» НДС, включенного в стоимость теплоснабжения
12.	20/2	26	280 000	Списана в затраты часть общехозяйственных расходов
13.			3 047 000	3 051 000 (плановая себестоимость)
14.	20/1	20/2	49 000	Списана стоимость навоза, вывезенного на поля
15.	11	20/2	102 000	Оприходованы 2 головы приплода
16.	43	20/2	2 900 000	Оприходовано 5800 л молока по плановой себестоимости
17.	Ск (20/2)		<b>-4000</b>	Остаток незавершенного производства, когда плановая себестоимость выше фактических затрат
18.	20/2	43	150 000	Отражена стоимость молока, использованного в животноводческом комплексе (300 л x 500 руб.)
19.	51	62	3 509 000	Поступление денег от покупателя (5800л x 605 руб.)
20.	90/2	43	2 900 000	Списана себестоимость реализованного молока (5800 л x 500 руб.)
21.	62	90/1	3 509 000	Отражена передача молока покупателю (5800 л x 605 руб.)
22.	90/3	68/2	319 000	Начислен НДС в бюджет при реализации
23.	90/5	68/2	97500	Начислен в бюджет единый налог из выручки при реализации
24.	90/9	99	192 500	Списана прибыль от реализации продукции животноводства



### **ПРИМЕР:**

*В отчетном месяце организация реализовала 3 головы животных, находящихся на выращивании, себестоимость которых — 380 000 руб. Цена реализации этих животных - 495 000руб., в т.ч. НДС-45 000руб.*

*В бухгалтерии производятся следующие записи по продаже молодняка животных:*

<b>№</b>	<b>Счет дебета</b>	<b>Счет кредита</b>	<b>Сумма, руб.</b>	<b>Содержание операции</b>
1.	90/2	11	380 000	Списание себестоимости животных при реализации
2.	62	90/1	495 000	Отражение выручки от реализации при передаче молодняка покупателю
3.	90/3	68/2	95 000	Начисление в бюджет НДС по ставке, предусмотренной законодательством для реализации продукции животноводства
4.	90/5	68/2	9000	Начислен в бюджет единый налог из выручки при реализации
5.	90/9	99	61000	Отражение прибыли, полученной в результате реализации
6.	51,50	62	495 000	Поступление выручки от покупателя

### **3.3. Учет затрат в растениеводстве**

Организации, занимающиеся растениеводством, выращивают картофель, овощи, зерновые культуры, корма как для нужд собственного производства и рабочего скота, так и для продажи. Процесс возделывания сельскохозяйственных культур состоит из ряда работ, последовательно выполняемых организацией:

- подготовка почвы: пахота, культивация, боронование и др.;
- непосредственно посев (посадка);
- уход за растениями: орошение, прополка и уборка урожая.

Эти работы выполняются в разные периоды и не ограничиваются одним календарным (финансовым) годом. Часть расходов связана с получением урожая (продукции) в отчетном году, а часть работ (расходов) предназначена для получения урожая в будущих периодах. Поэтому учет затрат в растениеводстве ве-

дятся дифференцированно под урожай текущего года и под уро- жай будущих лет. Кроме того, аналитический учет затрат ведется по видам сельскохозяйственных культур: зерновые, овощные, кормовые и др.

### 3.3.1. Учет затрат и определение себестоимости продукции растениеводства

*Учет затрат* организации, занимающиеся растениеводст- вом, ведут на активном счете **20 «Основное производство»**, к которому Планом счетов бухгалтерского учета сельскохозяйст- венных организаций предусмотрен субсчет **20/1 «Растениевод- ство»**.

По дебету субсчета **20/1 «Растениеводство»** собираются за- траты по возделыванию сельскохозяйственных культур. Учет за- трат ведется в разрезе статей калькуляции:

- *сырье и материалы* — это стоимость семян и посадочного ма- териала как собственного производства, так и покупных; стоимость минеральных, органических (навоз, компост и т.д.) и химических (пестициды, гербициды и т.д.) удобрений; стоимость нефтепродуктов и твердого топлива, а также стои- мость спецодежды, специнструментов и спецприспособлений;
- *амортизационные отчисления на полное восстановление ос- новных средств*, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции;
- *расходы на оплату труда*, к которым относятся заработная плата работников, непосредственно занятых в производстве сельскохозяйственной продукции: трактористов-машинистов, занятых подготовкой почвы; рабочих, занятых посадкой, воз- делыванием, обработкой и уборкой урожая;
- *отчисления на социальные нужды от заработной платы ра- ботников*, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции;
- *стоимость работ и услуг сторонних организаций*: транс- портные услуги; услуги по электро-, водо-, газо-, теплоснаб- жению и другие услуги и работы;

- *расходы на содержание и эксплуатацию основных средств* – это затраты на ремонт и техническое обслуживание сельскохозяйственных машин, теплиц, зернохранилищ и т.д.;
- *расходы на улучшение земель и охрану природной среды* — это затраты на известкование и гипсование почв, защиту почв от эрозии и на рекультивацию земель, на содержание и эксплуатацию очистных сооружений и др.;
- *прочие расходы*, к которым относятся налоги (экологический и земельный), сборы и платежи в бюджет и бюджетные инновационные фонды, расходы на осушение и орошение земель некапитального характера и другие расходы, не относящиеся ни к одной из перечисленных выше статей.

При выращивании сельскохозяйственных культур в защищенном грунте объектами учета могут быть: теплицы осенние и весенние, парники, пленочные покрытия, шампиньонницы и др.

В себестоимость продукции растениеводства включаются расходы (или доля расходов) общепроизводственного и общехозяйственного назначения, а также расходы вспомогательных производств, если их продукция (работы) используются при возделывании культур растениеводства.

В бухгалтерии учет затрат отражается приведенными ниже записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	20/1	10	Списана стоимость семян и посадочного материала, удобрений, топлива, спецодежды и др. материалов в растениеводстве
2.	20/1	70	Начислена заработная плата работникам растениеводства
3.	20/1	69/1	Начислены отчисления в фонд социальной защиты от фонда оплаты труда
4.	20/1	76/2	Начислены взносы в Белгосстрах от фонда оплаты труда
5.	20/1	71	Списаны подотчетные суммы работников растениеводства
6.	20/1	23/3(96)	Списаны расходы на ремонт и содержание основных средств
7.	20/1	23/3(96)	Списаны расходы на улучшение земель и содержание природоохранных сооружений

8.	20/1	02	Начислена амортизация основных средств, используемых в растениеводстве
9.	20/1	25	Списание доли общепроизводственных расходов, относящихся к возделыванию сельскохозяйственных культур
10.	20/1	26	Списание доли общехозяйственных расходов относящихся к возделыванию сельскохозяйственных культур
11.	20/1	76/7	Начислены (включены в затраты) арендные (лизинговые) платежи (без НДС)
12.	18/3		Обособленное отражение «входного» НДС от суммы арендных платежей
13.	20/1	60	Начислены (включены в затраты) услуги сторонних организаций (без НДС)
14.	18/3		Обособленное отражение «входного» НДС от суммы услуг сторонних организаций
15.	20/1	68	Начислены налоги в бюджет и бюджетные инновационные фонды

Перечисленные выше расходы в разрезе аналитического учета затрат на выращивание сельскохозяйственных культур (зерновых, овощных, кормовых и др.) учитываются при исчислении себестоимости продукции растениеводства по видам полученной продукции.

Объектами калькулирования являются *основная* и *сопряженная* продукция. Рассчитывая себестоимость продукции растениеводства, вначале определяют сумму затрат, относящуюся на *побочную* продукцию - солому, ботву, капустный лист, кукурузные стебли и т.д. Стоимость этой продукции оценивается исходя из нормативных затрат на уборку, прессование, скирдование, транспортировку и другие работы по заготовке этой продукции. Эту сумму расходов вычитают из общей суммы затрат и находят себестоимость всей основной продукции по данной культуре растениеводства. Фактическая себестоимость единицы продукции определяется делением общей суммы расходов на количество полученной продукции. При выращивании зерновых культур калькуляционной единицей выступает 1 ц каждого вида продукции, а при выращивании рассады овощей в защищенном грунте - 1 тыс. шт. рассады.

Сельскохозяйственное производство зависит не только от естественно-климатических, но и погодных условий. Дождь, град, засуха и другие стихийные бедствия могут полностью или частично погубить посевы. При гибели посевов затраты на предпосевную обработку почвы и посев списываются в зависимости от источника погашения.

*В случае полной гибели посевов:*

- *на финансовые результаты* списываются затраты в полной сумме;
- *если взамен погибших* на тех же площадях в том же году были посеяны другие культуры, *в себестоимость других культур* списываются затраты на предпосевную обработку и посев;
- *на финансовые результаты* списываются оставшиеся непокрытые затраты (на подъем зяби, стоимость удобрений, снегозадержание и др.) в случае гибели посевов, *если взамен погибших* на тех же площадях в том же году были посеяны другие культуры.

### **3.3.2. Отражение в учете реализации продукции растениеводства**

Продукция растениеводства учитывается в течение года по плановой себестоимости. В этой оценке она приходится из производства как корма, семена и посадочный материал, как продукция, предназначенная для реализации, а также списывается при реализации.

Реализация продукции растениеводства отражается с использованием счета 90 «Реализация» к которому предусмотрены субсчета:

*90/1 «Выручка от реализации»;*

*90/2 «Себестоимость реализации»;*

*90/3 «НДС»;*

*90/5 «Прочие налоги из выручки»;*

*90/9 «Прибыль/убыток от реализации».*

Отражение в учете реализации продукции растениеводства производится следующими записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	51(62)	90/1	Отражена выручка от реализации продукции растениеводства
2.	90/2	43	Списана плановая себестоимость продукции растениеводства при передаче на реализацию со склада
3.	90/3	68/21	Начислен НДС в бюджет при реализации продукции растениеводства
4.	90/5	68/22	Начислены в бюджет налоги из выручки, предусмотренные законодательством при реализации продукции растениеводства
5.	91/9 99	99 91/9	Списаны прибыль или убыток от реализации продукции растениеводства

В конце года, если фактическая себестоимость продукции растениеводства выше или ниже плановой, дополнительной записью или сторнировочной записью списываются перерасход или экономия:

Л*	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
6.	90/2(43)	20/1	Списана сумма перерасхода в случаях, когда фактическая себестоимость продукции растениеводства выше плановой
7.	90/2(43)	20/1	Списана сумма экономии в случаях, когда фактическая себестоимость ниже плановой, методом «красное сторно»
8.	10	20/1	Списана сумма перерасхода в случаях, когда фактическая себестоимость оприходованных в течение года семян, посадочного материала, кормов выше плановой
9.	10	20/1	Списана сумма экономии в случаях, когда фактическая себестоимость оприходованных в течение года семян, посадочного материала, кормов ниже плановой, методом «красное сторно»

## **ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

*В строительном производстве* создаются недвижимые объекты основных средств, необходимые для юридических и физических лиц. В систему строительного производства входят заказчики и застройщики, проектные организации, организации - изготовители и поставщики строительных материалов и ряд других организаций.

Особенностью строительного производства является то, что изготавливаемая продукция (недвижимые объекты основных средств) остается на месте, а рабочая сила и строительная техника перемещаются. Поэтому организации, занимающиеся строительством, несут дополнительные расходы по монтажу и демонтажу строительных машин и механизмов и перемещению рабочей силы.

Кроме того, в строительстве процесс производства носит длительный характер, на результаты которого оказывают влияние погодные условия (температура воздуха, дожди, снегопады и др.). Каждый строящийся объект имеет свои особенности, а их строительство осуществляется в индивидуальных условиях, которые оказывают влияние на организацию производства: это территориальные условия - определенный рельеф местности и грунта, близость линий электропередач, недоступность подъезда транспорта; работа на территории действующих предприятий и другие, что ведет к дополнительным расходам строительных организаций.

## 4.1. Особенности учета материалов

Строительство является материалоемкой отраслью: удельный вес материалов в себестоимости недвижимых объектов составляет около 70 %.

Потребляемые в строительстве материалы подразделяются на:

- *строительные материалы*, к которым относятся песок, бетон, цемент, гидро- и теплоизоляционные материалы, пиломатериалы, кирпич и другие керамические материалы, трубы, гвозди, болты, арматура и другие металломатериалы;
- *конструкции и детали*: отопительное, вентиляционное, санитарно-техническое оборудование, а также металлические, железобетонные и деревянные конструкции;
- *оборудование к установке*.

Кроме того, материалы могут быть *открытого* и *складского* хранения.

При выполнении строительных работ потребляется ряд материалов, которые сохраняют свою натуральную форму в течение нескольких производственных циклов; они переносят свою стоимость в стоимость строительной продукции постепенно. Такие материалы называются *материалами повторного использования*, или *оборачиваемыми*. К ним относятся: настилы, стремянки, лестницы, строительные леса, подмости, деревянная и металлическая опалубка, заборы, ограждения и другие (не относящиеся к основным средствам).

К группе *оборачиваемых материалов* относятся также временные нетитульные сооружения, приспособления и устройства: временные разводки от магистральных сетей электроэнергетики, воды, пара, газа в пределах рабочей зоны (не относящиеся к основным средствам), приобретенные конторки и кладовые прорабов и мастеров; складские помещения и навесы при объектах строительства и другие подобные объекты.

Учет и отражение производственных запасов (материалов), порядок их поступления и списания при передаче в производство в строительных организациях осуществляется в общеустановлен-



ном порядке. В текущем учете материалы могут оцениваться; по учетным ценам, с учетом отклонений; по ценам приобретения или средневзвешенным ценам.

Учет всех строительных материалов ведется на активном счете 10 «Материалы», к которому предусмотрен субсчет 10/8 «Строительные материалы».

В фактическую стоимость строительных материалов включаются заготовительно-складские расходы (расходы по доставке и охране материалов, содержание заготовительного аппарата и материальных складов, взвешивание грузов и т.д.), которые строительные организации учитывают на дополнительном счете 16 «Отклонение от стоимости материальных ценностей»<sup>1</sup>.

Поступление материалов имеет место в случаях:

- приобретения за плату;
- изготовления в организации;
- получения от учредителей;
- безвозмездного получения как в пределах одного собственника, так и от других субъектов;
- оприходования излишков.

В бухгалтерии учет затрат по приобретению материалов и списанию их по фактической стоимости при передаче в производство ведется приведенными ниже записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	10/8	60	Стоимость поступивших от поставщиков материалов, отраженная в сопроводительных документах поставщиков (без НДС)
2.	18/3		Обособленное отражение НДС, включенного в стоимость в документах поставщиков
3.	10/8	98/2	Отражена рыночная стоимость безвозмездно полученных материалов
4.	10/8	75/1	Отражена стоимость материалов, полученных от учредителей, по оценке комиссии

Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89, с изм. и доп. от 13 ноября 2003 г. № 153 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2003. № 104. 8/9975, № 140. 8/10292.

Окончание табл.

5.	16	60	Стоимость услуг сторонних организаций (без НДС) при приобретении материалов
6.	18/3		Обособленное отражение НДС, включенного в стоимость услуг
7.	16	70	Заработная плата рабочих по заготовлению материалов
8.	16	69/1	Отчисления на социальное страхование от заработной платы
9.	16	76/2	Взносы в Белгосстрах от заработной платы
10.	16	02	Амортизация основных средств, используемых при приобретении материалов
<b>и.</b>	16	66/1	Проценты, начисленные банку за пользование кредитом
12.	16	57/2, 76	Курсовые разницы от покупки валюты и комиссионный сбор
13.	20	10/8	Списание стоимости строительных материалов при передаче в производство
14.	20	16	Списание отклонений в стоимости строительных материалов при передаче их в производство

В соответствии с Положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость, материалы в себестоимости учитываются по фактической цене приобретения, т.е. вместе с транспортно-заготовительными расходами.

Погашение стоимости *оборачиваемых материалов* производится исходя из количества производственных циклов, в которых они участвуют, определенных в соответствии со строительными нормами и правилами (СНиП), за вычетом стоимости возвратных отходов по ценам возможного использования. В бухгалтерии движение временных (нетитульных) сооружений, включенных в состав средств в обороте, отражается записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	97	10/8	Списание временных нетитульных сооружений при передаче в эксплуатацию по цене приобретения
2.	20	97	Погашение (перенос) стоимости временных нетитульных сооружений, переданных в эксплуатацию в соответствии с количеством производственных циклов, в которых они участвуют, определенных на основании СНиП
3.	10/8 10/6	97	Стоимость возвратных отходов по цене возможного использования, принятых на склад по акту по истечении количества производственных циклов, для которых произведен расчет

### **ПРИМЕР:**

Организация имеет деревянные заборы и ограждения, приобретенные для проведения строительно-монтажных работ. Их стоимость, отраженная в учете, - 980 000 руб. Деревянные заборы и ограждения отпущены для использования при производстве строительно-монтажных работ. Количество производственных циклов, в которых участвуют эти временные сооружения, по строительным нормам и правилам - 4 цикла. Стоимость возвращенных материалов по цене возможного использования после 4 циклов - 40 000 руб.

В бухгалтерии отражаются следующие записи по передаче и включению в стоимость строительных объектов стоимости временных нетитульных сооружений.

### **РЕШЕНИЕ:**

### **РАСЧЕТ:**

<b>Показатели</b>	<b>Расчет</b>	<b>Сумма, руб.</b>
1. Стоимость, подлежащая погашению	98 0000-40 000	940 000
2. Сумма расхода (погашения) в одном цикле	94 0000: 4	235 000
3. Стоимость возвращенных материалов по цене возможного использования (по условию)		40 000

### **ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ:**

<b>М</b>	<b>Счет дебета</b>	<b>Счет кредита</b>	<b>Сумма, руб.-</b>	<b>Содержание операции</b>
1.	97	10/8	980000	Списана стоимость забора и ограждений, отпущенных при первом использовании
2.	20	97	235 000	Погашение части стоимости забора и ограждений при первом использовании (1-й цикл)
3.	20	97	235000x3	Погашение части стоимости забора и ограждений при каждом следующем производственном цикле (3 цикла)
4.	10/8	97	40 000	Оприходована стоимость возвращенных материалов по цене возможного использования

Большинство строительных организаций обеспечивают строительство материалами, конструкциями и деталями, которые изготавливаются в самой организации. Для этого строительные орга-

низации имеют на балансе подсобные (растворобетонные узлы, карьеры по добыче песка, гравия, щебня, деревообрабатывающие мастерские и др.) и вспомогательные производства (котельные, насосные станции и др.).

В бухгалтерии учет затрат по изготовлению материалов редется приведенными ниже записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	23	10	Отражена стоимость материалов, использованных при изготовлении нового вида материалов (бетона, кирпича, бытовок, стремянок и т.д.) за вычетом возвратных отходов
2.	23	60	Стоимость услуг сторонних организаций (без НДС), включенная в стоимость материалов (электро- и теплоэнергия, газоснабжение и пр. услуги)
3.	18/3		Обособленное отражение НДС, включенного в стоимость услуг
4.	23	70	Заработная плата работников вспомогательного производства
5.	23	69/1	Отчисления на социальное страхование от заработной платы работников вспомогательного производства
6.	23	76/2	Взносы в Белгосстрах от заработной платы работников вспомогательного производства
7.	23	02	Амортизация основных средств, используемых при изготовлении материалов
8.	10/8	23	Оприходование на складе изготовленных в организации материалов и временных сооружений

Другие средства в обороте учитываются на субсчетах:

10/9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;

10/10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;

10/11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Субсчет 10/9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» предусмотрен для учета движения инвентаря, инструментов, хозяйственных принадлежностей и других средств труда, которые включаются в состав средств в обороте.

Субсчет 10/10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» предусмотрен для учета движения специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, находящейся на складах организации или в иных местах хранения. Поступление специальной оснастки и одежды отражается по дебету этого субсчета по фактической себестоимости или покупной цене в зависимости от принятой в организации учетной политики.

Субсчет 10/11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» предусмотрен для учета поступления и списания специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды в эксплуатации (при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации). Движение специальной оснастки и одежды по этому субсчету отражается бухгалтерскими записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	10/11	10/10	Передача спецодежды со склада в эксплуатацию по цене приобретения
2.	20,23	10/11	Ежемесячно погашение части стоимости спецодежды (по нормам)

#### **ПРИМЕР:**

*На складе организации имеется спецодежда, покупная стоимость которой, отраженная в учете на 1 февраля, — 586 000 руб. 4 февраля со склада в эксплуатацию в основное производство передана спецодежда на сумму 128 000 руб. Амортизация по спецодежде включается в себестоимость по нормам. Срок эксплуатации — 18 месяцев. На основании заключения комиссии акт на списание специальной одежды составлен 25 декабря.*

*В бухгалтерии отражаются следующие записи по движению специальной одежды.*

## РЕШЕНИЕ:

№	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, руб.	Содержание операции
1.	10/11	10/10	128 000	Передача спецодежды со склада в' эксплуатацию (04.02)
2.	20	10/11	64 000 : 18	Ежемесячно погашение части стоимости спецодежды (по нормам)

## С 4.2. Учет затрат на производство строительно-монтажных работ

Затраты на производство строительно-монтажных работ ведутся на основе первичной документации, которая должна быть оформлена в установленном порядке и обеспечивать учет затрат по объектам строительства и видам работ. Для учета затрат на каждый объект или заказ открывается отдельный аналитический чет.

Себестоимость строительно-монтажных работ представляет собой выраженные в денежной форме затраты на выполняемые собственными силами работы, связанные с использованием в процессе строительства материальных, трудовых, природных и иных ресурсов, основных средств, нематериальных активов, налоги, отчисления и платежи и другие затраты по производству и реализации, включаемые в соответствии с законодательством в себестоимость продукции (работ, услуг). Затраты, включаемые в себестоимость строительно-монтажных работ, подразделяются на затраты отчетного периода и расходы будущих периодов, основные и накладные расходы, прямые и косвенные. Для учета затрат предусмотрены счета, которые называются производственными счетами:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательное производство»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 28 «Брак в производстве»;

29 «Обслуживающие производства»;

97 «Расходы будущих периодов»;

96 «Резерв предстоящих расходов».

Учет затрат на производство строительно-монтажных работ ведется в общеустановленном порядке в разрезе калькуляционных статей по приведенной ниже номенклатуре:

- *материалы* — это стоимость использованных при производстве строительно-монтажных работ материалов, конструкций, деталей, топлива, энергии, пара, воды по фактической себестоимости;
- *расходы на оплату труда*, к которым относится заработная плата работников, непосредственно занятых на строительно-монтажных работах;
- *отчисления на социальные нужды* от заработной платы вышеперечисленной категории работников;
- *амортизация* основных средств, используемых при строительстве объектов;
- *расходы на эксплуатацию строительных машин и механизмов* - это затраты на эксплуатацию машин и механизмов, используемых при производстве строительно-монтажных работ;
- *расходы по устранению брака* - это расходы по устранению дефектов и переделке некачественно выполненных работ;
- *расходы будущих периодов* - это расходы, производимые организацией в отчетном периоде, но относящиеся к последующим отчетным периодам;
- *накладные расходы* - это комплексная статья, которая включает расходы, связанные с организацией, обслуживанием и управлением строительным производством;
- *прочие расходы* - налоги и отчисления, включаемые в себестоимость в соответствии с законодательством, расходы по формированию резерва и другие расходы, не относящиеся ни к одной из перечисленных выше статей.

В бухгалтерии учет затрат на проведение строительно-монтажных работ ведется приведенными ниже записями:

<i>№</i>	<i>ДЕБЕТ</i>	<i>КРЕДИТ</i>	<i>Содержание операции</i>
1.	20	10/8	<i>Отражена стоимость израсходованных строительных материалов</i>
2.	20	97	<i>Отражена стоимость строительных материалов повторного использования</i>
3.	20	10/11	<i>Ежемесячно погашение части стоимости спецодежды, используемой в основном производстве (по нормам)</i>
4.	20	60	<i>Стоимость услуг сторонних организаций (без НДС), включенная в себестоимость строительномонтажных работ (электро- и теплоснабжение, газоснабжение и пр. услуги)</i>
5.	18/3		<i>Обособленное отражение НДС, включенного в стоимость услуг</i>
6.	20	70	<i>Заработная плата работников, непосредственно занятых на строительномонтажных работах</i>
7.	20	69/1	<i>Отчисления на социальное страхование от заработной платы работников</i>
8.	20	76/2	<i>Взносы в Белгосстрах от заработной платы работников</i>
9.	20	02	<i>Амортизация основных средств, используемых при проведении строительномонтажных работ</i>
10.	20	60	<i>Стоимость услуг субподрядчиков (без НДС), включенная в себестоимость строительномонтажных работ</i>
<b>И.</b>	18/3		<i>Обособленное отражение НДС, включенного в стоимость услуг субподрядчиков</i>
12.	20	23	<i>Списание в себестоимость строительства расходов вспомогательных производств</i>
13.	20	25	<i>Списание в себестоимость строительства расходов на содержание строительных машин и механизмов</i>
14.	20	26	<i>Списание в себестоимость расходов по организации, обслуживанию и управлению строительным производством</i>
15.	20	28	<i>Списание в себестоимость строительства невозмещенных потерь от брака</i>
16.	20	97	<i>Списание в себестоимость строительства расходов будущих периодов</i>
17.	20	96	<i>Включение в себестоимость строительства сумм на формирование резерва предстоящих расходов</i>
18.	10/8, 6	20	<i>Оприходование на складе стоимости возвратных отходов</i>



#### 4.2.1. Учет затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов

В строительном производстве затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов, находящихся на балансе строительной организации, учитываются в общеустановленном порядке по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы», к которому может быть открыт субсчет 25/1 «Содержание и эксплуатация оборудования».

Затраты на эксплуатацию машин и механизмов включают в себя:

- *расходы на оплату труда* - заработная плата работников, обслуживающих строительные машины и механизмы;
- *отчисления на социальные нужды* от заработной платы этой категории работников;
- *амортизация* строительных машин и механизмов;
- *материалы* - это стоимость топлива, смазочных и вспомогательных материалов по обслуживанию машин и механизмов по фактической себестоимости и др.

Общая сумма фактических затрат, учтенная на субсчете 25/1 «Содержание и эксплуатация оборудования», ежемесячно списывается в себестоимость объектов строительства и другие счета потребителей услуг.

В бухгалтерии учет и списание затрат на содержание и эксплуатацию машин и механизмов ведется приведенными ниже записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	25/1	70	Заработная плата работников, обслуживающих строительные машины и механизмы
2.	25/1	69/1	Отчисления на социальное страхование от заработной платы этой категории работников
3.	25/1	76/2	Взносы в Белгосстрах от заработной платы
4.	25/1	02	Амортизация строительных машин и механизмов
5.	25/1	10	Стоимость топлива, смазочных и вспомогательных материалов
6.	25/1	23	Списание в состав расходов по содержанию машин и механизмов затрат вспомогательных производств
7.	20	25/1	Списание в себестоимость и распределение между объектами общей суммы затрат

Затраты на эксплуатацию машин и механизмов распределяются между объектами строительства исходя из общего количества машино-часов (машино-смен), отработанных строительными механизмами, и количества машино-часов (машино-смен), отработанных на каждом объекте.

#### 4.2.2. Учет и распределение накладных расходов

Затраты, связанные с управлением, организацией и обслуживанием производства, учитываются в общеустановленном порядке по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы». К накладным расходам относятся административно-хозяйственные расходы, расходы по обслуживанию работников строительства и организации работ на строительных площадках и другие расходы. Накладные расходы включают в себя:

- *расходы на оплату труда* - основная и дополнительная заработная плата работников аппарата управления, включая руководителей, начальников участков, телефонистов, операторов связи, гардеробщиков и т.д.;
- *отчисления на социальные нужды* от заработной платы этой категории работников;
- *расходы на служебные командировки*;
- *амортизация* основных средств, предназначенных для обслуживания аппарата управления;
- *арендная плата (лизинговые платежи)* по основным средствам, предназначенным для обслуживания аппарата управления;
- *расходы на охрану труда и технику безопасности*;
- *расходы по содержанию пожарной и сторожевой службы*;
- *расходы по обеспечению санитарно-гигиенических требований и бытовых условий*, расходы на содержание санитарно-бытовых помещений;
- *прочие расходы*: проценты по кредитам и ссудам; представительские расходы; платежи по обязательному страхованию; расходы по подготовке объектов к сдаче и др.

В бухгалтерии учет и списание накладных расходов ведется приведенными ниже записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	26	60	Стоимость услуг сторонних организаций (без НДС), включенная в накладные расходы (электро- и теплоэнергия, газоснабжение и пр. услуги)
2.	18/3		Обособленное отражение НДС, включенного в стоимость услуг
3.	26	70	Заработная плата работников аппарата управления
4.	26	69/1	Отчисления на социальное страхование от заработной платы работников аппарата управления
5.	26	76/2	Взносы в Белгосстрах от заработной платы работников аппарата управления
6.	26	02	Амортизация основных средств, предназначенных для обслуживания аппарата управления
7.	26	76	Лизинговые (арендные) платежи (без НДС), включенные в состав накладных расходов
8.	18/3		Обособленное отражение НДС, включенного в сумму лизинговых арендных платежей
9.	26	71	Затраты на служебные командировки
10.	26	66,67	Проценты за пользование кредитами и займами, полученными на нужды текущей деятельности
<b>и.</b>	26	76/2	Платежи по обязательному страхованию
12.	20	26	Списание в себестоимость строительства накладных расходов согласно учетной политике

Общая сумма накладных расходов распределяется между объектами строительства пропорционально сумме основной заработной платы основных производственных рабочих или другим методом, установленным при разработке учетной политики организации.

#### **4.2.3. Учет и распределение расходов по устранению брака**

В строительном производстве к потерям от брака относятся затраты на переделку некачественно выполненных работ, по устранению повреждений частей или конструкций зданий, допущенных при производстве работ, а также стоимость окончательно забракованных работ. Брак делится на исправимый и неисправимый.

мый (окончательный) в зависимости от характера дефекта. *Исправимым* считается брак, исправление которого возможно и экономически целесообразно. *Неисправимым*, соответственно, считается брак, устранение которого невозможно и экономически нецелесообразно.

Учет потерь от брака оформляется в общеустановленном порядке и ведется по дебету счета 28 «Брак в производстве» в разрезе калькуляционных статей:

- *материалы* - это стоимость дополнительно израсходованных материалов по устранению брака;
- *расходы на оплату труда* - заработная плата работников, непосредственно занятых устранением брака (разборка, демонтаж и другие дополнительные работы);
- *отчисления на социальные нужды* от заработной платы этой категории работников;
- *амортизация* основных средств, использованных при устранении брака;
- *расходы на эксплуатацию машин и механизмов*, использованных при устранении брака, и др.

Общая сумма расходов по устранению брака уменьшается на следующие суммы: возмещаемые лицами, допустившими брак; относимые на поставщиков недоброкачественного сырья или подрядчиков (если они признали вину), а также на стоимость материалов, оприходованных после разборки и демонтажа по ценам возможного использования.

Разница между затратами по исправлению брака и возмещаемыми суммами составляет потери от брака, которые включаются в себестоимость объекта строительства.

Если брак выявлен в году, следующем за годом сдачи объекта заказчиком, невозмещенные потери от брака списываются либо за счет резерва предстоящих расходов, который организации формируют на гарантийный ремонт, либо списываются как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году.

В бухгалтерии учет и списание затрат по устранению брака ведется приведенными ниже записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	28	10	Отражена стоимость материалов, использованных при исправлении брака
2.	28	60	Стоимость услуг сторонних организаций (без НДС), включенная в затраты по устранению брака (электро- и теплоэнергия, газоснабжение и пр. услуги)
3.	18/3		Обособленное отражение НДС, включенного в стоимость услуг
4.	28	70	Заработная плата работников по демонтажу, разборке и др. работам по устранению брака
5.	28	69/1	Отчисления на социальное страхование от заработной платы работников, занимавшихся устранением брака
6.	28	76/2	Взносы в Белгосстрах от заработной платы работников вспомогательного производства
7.	28	02	Амортизация основных средств, используемых при устранении брака
8.	10/8	28	Оприходование на складе материалов после разборки и демонтажа по ценам возможного использования
9.	73/2	28	Списание затрат, возмещаемых лицами, допустившими брак
10.	76/3 60	28	Списание затрат, возмещаемых поставщиками или подрядчиками, по вине которых произошел брак
<b>И.</b>	20	28	Списание в себестоимость строительства невозмещенных потерь от брака
12.	96/5	28	Списание невозмещенных потерь от брака за счет резерва предстоящих расходов
13.	92/2	28	Списание невозмещенных потерь от брака в состав внереализационных расходов
14.	99	92/9	Отнесение невозмещенных потерь от брака в состав убытков организации отчетного года

#### **4.2.4. Формирование и использование резерва предстоящих расходов**

Строительные организации в общеустановленном порядке в соответствии с учетной политикой и специальными нормативно-правовыми актами могут формировать резерв предстоящих рас-

ходов. Он формируется с целью равномерного включения в себестоимость строительно-монтажных работ некоторых расходов и затрат. Строительные организации включают равномерно резервируемые суммы в себестоимость каждого месяца. В соответствии с Положением по составу затрат, включаемых в себестоимость, организации могут формировать резервы на:

- *предстоящую оплату отпусков;*
- *предстоящий ремонт основных средств* (собственных или арендованных) (в случаях, когда ремонт производится неравномерно в течение года);
- *затраты на рекультивацию земель;*
- *затраты на восстановление и ремонт автомобильных шин;*
- *затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание объектов строительства* (при повреждении частей или конструкций зданий, допущенном при производстве работ) и др.

Резервируемые суммы учитываются по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» по видам резервов. Размер каждой резервируемой суммы устанавливается отраслевыми инструкциями министерств и ведомств и обосновывается расчетами.

Использование резерва отражается по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов» соответствующего субсчета, производится строго по целевому назначению и проверяется по данным смет и расчетов.

Неиспользованные суммы резерва корректируются методом «красное сторно».

В бухгалтерии формирование и использование резерва предстоящих расходов отражается приведенными ниже записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	20	96/1	Формирование резерва на предстоящую оплату отпусков
2.	20	96/2	Формирование резерва на ремонт основных средств
3.	20	96/3	Формирование резерва на рекультивацию земель
4.	20	96/4	Формирование резерва на восстановление и ремонт автомобильных шин

Окончание табл.

5.	20	96/5	Формирование резерва на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание объектов строительства
6.	96/1	70,69	Начисление отпускных и отчислений на социальное страхование за счет сформированного резерва
7.	96/2	23/3, 60	Использование сумм резерва при списании затрат по законченным ремонтам основных средств
8.	96/3	23	Использование сумм резерва при списании затрат по рекультивации земель
9.	96/4	10,23	Использование резерва при передаче автомобильных шин со склада для установки на транспортное средство или списание затрат по восстановлению и ремонту шин
10.	20	96/1, 2, 3	Списание неиспользованных сумм резерва методом «красное сторно»

### **4.3. Учет финансовых результатов от сдачи (реализации) строительно-монтажных работ**

Сдача строительно-монтажных работ и определение финансового результата производственной деятельности строительной организации производится с использованием счета **90 «Реализация»** в общеустановленном порядке, к которому предусмотрены субсчета:

*90/1 «Выручка от реализации»;*

*90/2 «Себестоимость реализации»;*

*90/3 «Налог на добавленную стоимость»;*

*90/5 «Прочие налоги и сборы из выручки»;*

*90/6 «Экспортные пошлины»;*

*90/9 «Прибыль/убыток от реализации».*

Выручка от реализации определяется либо по мере оплаты заказчиком выполненных работ, либо по мере сдачи выполненных строительно-монтажных работ заказчиком и предъявления к оплате расчетных документов. Метод определения выручки предусматривается в учетной политике организации.

Сдача строительного-монтажных работ заказчиком отражается записями:

Л*	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	62	90/1	Отражение стоимости выполненных и сданных заказчику строительного-монтажных работ (при признании выручки при сдаче работ заказчику)
2.	51	90/1	Отражение стоимости выполненных и сданных заказчику строительного-монтажных работ (при признании выручки при поступлении денежных средств)
3.	90/2	20	Списание фактической себестоимости строительного-монтажных работ (объекта строительства)
4.	90/3	68/2	Начисление НДС в бюджет при сдаче строительного-монтажных работ
5.	90/5	68/2	Начисление в бюджет единого налога из выручки при сдаче строительного-монтажных работ
6.	90/9 99	99 90/9	Отражение прибыли (убытка) от сдачи строительного-монтажных работ

Особенность учета реализации в строительстве заключается в том, что стоимость работ, выполненных субподрядными организациями, и включенная в общую себестоимость объектов строительства, вычитается из общей суммы выручки, поступившей за выполненный объем строительного-монтажных работ, при расчете налогов из выручки.

#### 4.4. Отражение в учете выполненных этапов по незавершенным работам

Для обобщения информации о законченных в соответствии с договорами этапах работ предназначен активный счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». Данный счет может использоваться в организациях, выполняющих работы долгосрочного характера, начальные и конечные сроки выполнения которых относятся к разным отчетным периодам, в том числе строительные работы. В бухгалтерии отражение выполненных этапов по незавершенным работам производится следующими записями.



№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	46	90/1	Отражение стоимости законченных и принятых в установленном порядке этапов работ (на счете 46 накопительно до окончания выполнения всей работы)
2.	90/2	20	Списание затрат по законченным и принятым этапам работ
3.	90/2	44/1	Списание расходов по реализации по законченным и принятым этапам работ
4.	51, 52, 55	62	Поступление от заказчика средств в оплату законченных и принятых этапов работ (на счете 62 накопительно до окончания выполнения всей работы)
5.	62	46	По завершении всей работы стоимость этапов, учтенная по дебету счета 46, списывается в счет расчетов с заказчиками
6.	51	62	Доплата стоимости законченных и принятых этапов работ

### ПРИМЕР:

Организация выполняет строительные работы. Сроки выполнения и сдачи отдельных законченных этапов предусмотрены условиями договора. В таблице приведены данные о сроках выполнения и сроках оплаты, а также о себестоимости и стоимости законченных этапов:

Этапы	Срок выполнения	Срок оплаты	Стоимость этапа, руб.	НДС, руб.	Налоги из выручки, руб.	Себестоимость этапа, руб.	Прибыль от реализации этапа, руб.
1	28.02	3.03	670 240	102 240	11360	452 000	104 640
2	23.03	25.03	466 690	71 190	7910	314 000	73 590
3	29.04	05.05	576 430	87 930	9770	397 000	81 730
<b>Итого:</b>			<b>1 713 360</b>	<b>261 360</b>	<b>29 040</b>	<b>1 163 000</b>	<b>259 960</b>

Начальные остатки по субсчетам счета 90 на 1 февраля равны 0.

В бухгалтерии выполненные этапы по незавершенным работам отражаются следующими записями.

## РЕШЕНИЕ:

№	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, руб.	Содержание операции
<b>ОПЕРАЦИИ В ФЕВРАЛЕ</b>				
1.	46	90/1	670 240	<i>Отражена стоимость законченного и принятого в установленном порядке первого этапа работ — 28.02.</i>
2.	90/2	20	452 000	<i>Списана себестоимость выполненного первого этапа работ</i>
3.	90/3	68/2	102 240	<i>Начислен НДС в бюджет при сдаче выполненного первого этапа работ -28.02.</i>
4.			11360	<i>Начислен налог в бюджет из выручки при сдаче выполненного первого этапа работ</i>
5.	90/9	99	104 640	<i>Списание финансового результата (прибыли) по выполненному первому этапу работ- 28.02.</i>
<p style="text-align: center;"><i>Синтетический счет 90 «Реализация» сальдо на отчетную дату -на 1 марта не имеет. Д 90/2 (452 000)+Д 90/3 (102 240) + Д 90/5 (11 360)+Д 90/9 (104 640) = К 90/1 (670 240)</i></p>				
<b>ОПЕРАЦИИ В МАРТЕ</b>				
6.	51	62	670240	<i>Поступление денежных средств от заказчика за выполненный первый этап работ - 3 марта</i>
7.	68/2	51	102 240	<i>Перечисление в бюджет НДС при наступлении срока (до 20.03).</i>
8.			11360	<i>Перечисление налога в бюджет из выручки при наступлении срока (до 20.03).</i>
9.	46	<b>90/1</b>	466 690	<i>Отражение стоимости законченного и принятого в установленном порядке второго этапа работ - 23.03.</i>
10.	90/2	20	314 000	<i>Списание себестоимости выполненного второго этапа работ 23.03.</i>
<b>II.</b>	<b>90/3</b>	68/2	71 190	<i>Начисление НДС в бюджет при сдаче выполненного второго этапа работ</i>
12.	90/5		7940	<i>Начисление налога в бюджет из выручки при сдаче выполненного второго этапа работ</i>
13.	90/9	99	73 590	<i>Списание финансового результата (прибыли) по выполненному второму этапу работ</i>
14.	51	62	466 690	<i>Поступление денежных средств от заказчика за выполненный второй этап работ - 25.03.</i>
<p style="text-align: center;"><i>Синтетический счет 90 «Реализация» сальдо на отчетную дату -на 1 апреля - не имеет. Д 90/2 (766 000)+Д90/3 (173 430) + Д 90/5 (19 270)+Д90/9 (178 230) = К90/1 (1 136 930)</i></p>				

Окончание табл.

<i>ОПЕРАЦИИ В АПРЕЛЕ</i>				
15.	68/2	51	71190	<i>Перечисление в бюджет НДС при наступлении срока (до 20.04).</i>
16.			7940	<i>Перечисление налога в бюджет из выручки при наступлении срока (до 20.04).</i>
17.	46	90/1	576 430	<i>Отражение стоимости законченного и принятого в установленном порядке третьего этапа работ — 29.04.</i>
18.	90/2	20	397 000	<i>Списание себестоимости выполненного третьего этапа работ - 29.04.</i>
19.	90/3	68/2	87 930	<i>Начисление НДС в бюджет при сдаче выполненного третьего этапа работ</i>
20.	90/5		5449	<i>Начисление налога в бюджет из выручки при сдаче выполненного третьего этапа работ</i>
21.	90/9	99	81730	<i>Списание финансового результата (прибыли) по выполненному третьему этапу работ</i>
22.	62	46	171 3360	<i>По завершении всей работы (29.04) стоимость этапов (учтенная по дебету счета 46) списывается в счет расчетов с заказчиками</i>
<i>Синтетический счет 90 «Реализация» сальдо на отчетную дату — на 1 мая - не имеет. Д 90/2(1 163 000)+% 90/3 (261 360) + Д 90/5 (29 040)+ Д 90/9 (259 960) = К 90/1 (1 713360)</i>				
<i>ОПЕРАЦИИ В МАЕ</i>				
23.	51	62	576 430	<i>Доплата стоимости законченных и принятых этапов работ — 5.05.</i>

# УЧЕТ В ТОРГОВЛЕ

## 5.1. Учет издержек обращения торговых организаций

Организации, занимающиеся торгово-закупочной деятельностью, т.е. приобретающие товары для их дальнейшей реализации в оптовой или розничной торговле, для обобщения информации о расходах организации используют субсчет 44/2 «Издержки обращения». Этот же субсчет используется в организациях, осуществляющих снабженческо-сбытовую деятельность, услуги по общественному питанию.

По дебету субсчета 44/2 «Издержки обращения» отражаются затраты организации, которые группируются по статьям типовой номенклатуры:

- транспортные расходы;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация внеоборотных активов (основных средств и нематериальных активов);
- расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря;
- расходы на санитарную и спецодежду, столовое белье, посуду, приборы;
- проценты, начисляемые за пользование кредитами и займами, полученными на нужды текущей деятельности организации (кроме процентов по просроченным кредитам и займам), если иное не предусмотрено законодательством;
- таможенные пошлины;
- расходы на топливо, электроэнергию, газ, рекламу;

- налоги и сборы, включаемые в издержки обращения (экологический налог и налог на землю, платежи в бюджетные инновационные фонды);
- прочие расходы организации: затраты по технике безопасности, оплате медицинского осмотра работников торговли и общественного питания, затраты на содержание служебного транспорта и др.

Издержки обращения *списываются ежемесячно* и распределяются между отдельными видами отгруженных товаров исходя из закупочной цены реализуемого товара.

*Частичному распределению* подлежат расходы на упаковку и транспортировку наемным транспортом, а также проценты банку за пользование кредитом, учтенные в составе издержек обращения, и таможенные пошлины. Они списываются пропорционально стоимости реализованных товаров.

В бухгалтерии *списание издержек обращения* при реализации товаров покупателю отражается по кредиту субсчета **44/2** «Издержки обращения».

К счету **44/2** организации могут дополнительно открывать субсчета:

**44/21** «Издержки обращения, связанные с торговой деятельностью»;

**44/22** «Акцизы, уплаченные при ввозе товаров».

Учет суммы акцизов на отдельном субсчете дает информацию для дальнейших расчетов с бюджетом. Если организация продает приобретенные ранее товары и в продажную цену включает акциз в соответствии с законодательством Республики Беларусь, то сумма акцизов, оплаченных при приобретении товаров, принимается к вычету при расчетах с бюджетом.

*Списание акцизов*, оплаченных организациями при приобретении товаров, в конце отчетного месяца производится пропорционально стоимости реализованных подакцизных товаров.

В бухгалтерии торговой организации учет затрат ведется в разрезе статей калькуляции по дебету субсчета 44/2 приведенными ниже записями:

Л*	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
Л	44/21	60	Включены в затраты торговой организации услуги сторонних организаций по перевозке (без НДС)
2.	44/21		Обособленное отражение «входного» НДС от суммы услуг сторонних организаций
3.	44/21	70	Начислена заработная плата работникам торговой организации
4.	44/21	69/1	Начислены отчисления в фонд социальной защиты от фонда оплаты труда
5.	44/21	76/2	Начислены взносы в Белгосстрах от фонда оплаты труда
6.	44/21	71	Списаны подотчетные суммы работников строительства
7.	44/21	02	Начислена амортизация основных средств торговой организации
8.	44/21	76/7	Включены в затраты арендные (лизинговые) платежи (без НДС)
9.	44/21		Обособленное отражение «входного» НДС от суммы арендных платежей
10.	44/21	60	Включены в затраты услуги сторонних организаций по электро-, тепло- и газоснабжению (без НДС)
<b>И.</b>	44/21		Обособленное отражение «входного» НДС от суммы услуг сторонних организаций
12.	44/21	10/11	Списана в издержки обращения стоимость спецодежды
13.	44/21	10	Списана в издержки обращения стоимость прочих материалов
14.	44/21	66/1	Начислены и включены в издержки обращения проценты, начисленные за пользование кредитами банка
15.	90/2	44/21	Списание издержек обращения торговой организации при реализации товаров

## 5.2. Учет движения товаров в торговле

Организации, занимающиеся торгово-закупочной деятельностью, ведут учет поступающих товаров на синтетическом счете 41 «Товары». К этому счету Типовым планом счетов предусмотрены субсчета:

41/1 «Товары на складах»;

41/2 «Товары в розничной торговле»;

41/3 «Тара под товаром и порожняк»;

41/4 «Покупные изделия»;

41/5 «Продукция подсобного сельского хозяйства».

Товары могут поступать от поставщиков, учредителей, подотчетных лиц, по бартерным операциям и из других источников.

В бухгалтерии поступление товаров в организацию и передача их в торговые залы организациями, занимающимися розничной торговлей, отражается бухгалтерскими записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	41/1	60	Оприходование товаров на складах по закупочным ценам (без НДС)
2.	18/4		Обособленное отражение «входного» НДС, отраженного в документах поставщиков
3.	44/22		Обособленное отражение акцизов, отраженных в документах поставщиков и оплаченных при приобретении товаров
4.	41/3	60	Оприходование тары на складах по залоговой стоимости (без НДС)
5.	41/1		Обособленное отражение «входного» НДС, отраженного в документах поставщиков
6.	41/2	41/1	Передача товаров в торговые залы по закупочным ценам (без НДС)

На счете 41 «Товары» ведется учет товаров, находящихся на складах, по покупным (закупочным) ценам и по продажным ценам - товаров, находящихся в розничной торговле.

### 5.3. Учет торговой наценки

Организации, занимающиеся розничной торговлей, учитывают товары в розничной торговле, т.е. товары, переданные в торговые залы не по закупочным ценам, а по ценам реализации - по продажным ценам. Для отражения разницы между покупной (закупочной) и продажной ценой используют счет 42 «Торговая наценка», к которому Типовым планом счетов предусмотрены субсчета:

42/1 «Торговая наценка»;

42/2 «Скидка поставщиков»;

42/3 «Налог на добавленную стоимость в цене товара»;

42/4 «Налог с продаж».

По кредиту этих субсчетов отражаются суммы оптовых и торговых надбавок, а также суммы налога на добавленную стоимость и налога с продаж, включенные в продажную цену товаров при передаче их в торговые залы для реализации, в корреспонденции со счетом 41/2 «Товары в розничной торговле».

В бухгалтерии передача товаров в торговые залы и учет торговой наценки, НДС и налога с продаж отражается приведенными ниже записями:

<b>М</b>	<b>ДЕБЕТ</b>	<b>КРЕДИТ</b>	<b>Содержание операции</b>
1.	41/2	41/1	Передача товаров со склада в торговые залы по закупочным ценам
2.	41/2	42/1	Увеличение стоимости товара в торговом зале на величину торговой наценки
3.	41/2	42/3	Увеличение стоимости товара в торговом зале на величину НДС, включаемого в стоимость реализуемого товара
4.	41/2	42/4	Увеличение стоимости товара в торговом зале на величину налога с продаж, включаемого в стоимость реализуемого товара в розничной торговле

Суммы оптовых и торговых надбавок, а также суммы налога на добавленную стоимость и налога с продаж по товарам в торговых залах, отраженные по кредиту счета 42, учитываются до момента реализации товаров. Ежемесячно определяется сумма тор-



говых надбавок, а также суммы налога на добавленную стоимость и налога с продаж по реализованным товарам, которые списываются *методом «красное сторно»*.

Если в результате проведения инвентаризации выявляются *недостачи* товаров в торговых залах, их стоимость по продажным ценам списывается на счет недостач, а торговая наценка, НДС и налог с продаж *сторнируются* в корреспонденции со счетом 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В бухгалтерии сторнирование торговой наценки отражается записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	90/2	41/2	<i>Передача товаров из торговых залов при реализации в розничной торговле</i>
2.	90/2	42/1	<i>Сторнирование торговой наценки при реализации в розничной торговле</i>
3.	90/2	42/3	<i>Сторнирование НДС, включенного в стоимость товара при реализации в розничной торговле</i>
4.	90/2	42/4	<i>Сторнирование налога с продаж, включенного в стоимость товара при реализации в розничной торговле</i>
5.	94	41/2	<i>Списание недостач товаров в торговых залах, выявленных в результате инвентаризации</i>
6.	94	42/1	<i>Сторнирование торговой наценки при списании недостач товаров в торговых залах</i>
7.	94	42/3	<i>Сторнирование НДС, включенного в стоимость товара при списании недостач товаров в торговых залах</i>
8.	94	42/4	<i>Сторнирование налога с продаж, включенного в стоимость товара при списании недостач товаров в торговых залах</i>

В результате проведенного сторнирования по субсчету 90/2 или 94 отражена закупочная стоимость товаров.

## 5.4. Учет отгрузки и реализации товаров

Реализация товаров отражается с использованием счета 90 «Реализация», к которому предусмотрены субсчета:

90/1 «Выручка от реализации»;

90/2 «Себестоимость реализации»;

90/3 «Налог на добавленную стоимость»;

90/4 «Акцизы»;

90/5 «Прочие налоги и сборы из выручки»;

90/6 «Экспортные пошлины»;

90/9 «Прибыль/убыток от реализации».

Организации, занимающиеся торговлей, реализацию товаров отражают бухгалтерскими записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	50(51)	90/1	Выручка от реализации товаров
2.	90/2 (45)	41/1	Списание товаров со склада по закупочным ценам при реализации (отгрузке) при оптовой торговле
3.	90/2	41/2	Списание товаров из торговых залов при реализации в розничной торговле по продажным ценам
4.	90/2	42/1	<b>Сторнирование</b> торговой наценки при реализации в розничной торговле
5.	90/2	42/3	<b>Сторнирование</b> НДС, включенного в стоимость товара при реализации в розничной торговле
6.	90/2	42/4	<b>Сторнирование</b> налога с продаж, включенного в стоимость товара при реализации в розничной торговле
7.	90/2	44/21	Списание издержек обращения торговой организацией при отражении реализации товаров
8.	90/5	68/2	Начисление налога с продаж в бюджет при реализации товаров в розничной торговле
9.	90/3	68/2	Начисление НДС в бюджет при реализации товаров
10.	90/5	68/2	Начисление единого налога из выручки в бюджет при реализации товаров (от валового дохода)
11.	90/9 99	99 90/9	Отражение финансового результата (прибыли/убытка) при реализации

### *ПРИМЕР:*

*Торговая организация, занимающаяся розничной торговлей, приобрела душевые кабины (товар) для последующей реализации. Закупочная цена одной душевой кабины — 94 400 руб., в т.ч. НДС — 14 400 руб. Организация рассчиталась с поставщиком средствами краткосрочного кредита банка - 8 496 000 руб. От поставщика получено 90 душевых кабин по накладной. Закупочная стоимость душевых кабин без НДС - 7 200 000 руб., НДС, оплаченный при приобретении товара, — 1 296 000 руб.*

*Душевые кабины в количестве 70 шт. со склада переданы в торговые залы. Торговая наценка в размере 20 % закупочной цены товара - 1120 000 руб. (16000 руб. x 70 шт.). НДС по ставке 18 %, включенный в стоимость товара в торговых залах, — 1 209 600 руб. (17280 руб. x 70 шт.). Налог с продаж: по ставке 15 %, включенный в стоимость реализуемого товара, — / 199 940 руб. (17 142 руб. x 70 шт.).*

*Расходы торговой организации в отчетном периоде следующие:*

- за доставку товара в организацию наемным транспортом перечислено автотранспортной организации 165 200 руб., в т.ч. НДС - 25 200 руб. (без НДС - 140 000 руб.);*
- расходы на оплату труда работников организации - 200 000 руб.;*
- отчисления на социальные нужды — 70 000 руб.;*
- амортизация основных средств— 12 000 руб.;*
- амортизация нематериальных активов (лицензии) — 5300 руб.;*
- начислен процент за пользование краткосрочным кредитом банка - 63 000 руб.;*
- начислено и перечислено сторонней организации за тепло-снабжение -115 640 руб., в т.ч. НДС — 17 640 руб. (без НДС-98 000 руб.);*
- начислено сторонней организации за электроэнергию — 129 800 руб., в т.ч. НДС-19 800 руб. (без НДС- ПО 000 руб.);*
- налоги и сборы, включаемые в издержки обращения: взносы в Белгосстрах - 2000 руб. (1 %), отчисления на формирование бюджетных инновационных фондов— 10 000 руб.*

В отчетном периоде организация реализовала 50 душевых кабин по продажной цене 130 422 руб. за единицу реализованного товара, выручив при этом б 521 100 руб.

Сторнируемая торговая наценка (16 000руб. х 50) - 800 000руб.

Сторнируемая сумма НДС в цене товара - (17 280 руб. х 50) 864 000руб.

Сторнируемая сумма налога с продаж: в цене товара - (17 142 руб. х 50) 857 100руб.

Единый налог из выручки при реализации товара рассчитывается от валового дохода (800 000руб.) — 16 000руб.

В бухгалтерии отражаются следующие записи по оприходованию товаров и реализации товара в отчетном периоде.

#### РЕШЕНИЕ:

Ля	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, руб.	Содержание операции
1.	60	66/1	8 496 000	Расчет с поставщиком средствами краткосрочного кредита банка при приобретении товара
2.	41/1	60	7 200 000	Оприходован товар, поступивший от поставщика (без НДС)
	18/42		1 296 000	Обособленно отражен НДС, включенный в стоимость товара
3.	41/2	41/1	5 600 000	Отражена передача товара в торговые залы
4.	41/2	42/1	1 120 000	Отражена торговая наценка по товару в торговом зале
5.		42/3	1 209 600	Отражен НДС, включенный в продажную цену товара в торговом зале
6.		42/4	1 199 940	Отражен налог с продаж, включенный в продажную цену товара в торговом зале
7.	60	51	165 200	Перечислены автотранспортной организации денежные средства за перевозку
8.	44/21	60	140 000	Включена в состав издержек организации стоимость перевозки (без НДС)
	18/42		25 200	Обособленно отражен НДС, включенный в стоимость перевозки
9.	44/21	70	200 000	Включена в состав издержек организации начисленная заработная плата работникам

*Продолжение табл.*

10.		69/1	70 000	Включены в состав издержек организации отчисления на социальные нужды
<b>и.</b>	44/21	02	12 000	Включена в состав издержек организации амортизация основных средств
12.		05	5300	Включена в состав издержек организации амортизация нематериальных активов
13.		66/1	63 000	Начислен процент за пользование краткосрочным кредитом банка
14.		44/21		98000
	18/32	60	17 640	Обособленно отражен НДС, включенный в стоимость теплоснабжения
15.	60	51	115 640	Перечислена сторонней организации стоимость потребленной теплоэнергии.
16.	44/21	60	110 000	Включена в состав издержек организации стоимость электроэнергии без НДС
	18/32		19800	Обособленно отражен НДС, включенный в стоимость электроэнергии
17.	60	51	129800	Перечислена сторонней организации стоимость потребленной электроэнергии
18.	44/21	68/1	10000	Включены в состав издержек организации отчисления в бюджетные инновационные фонды
19.		76/2	2000	Включены в состав издержек организации взносы в Белгосстрах от суммы начисленной заработной платы
20.	50(51)	62	6 521100	Отражено поступление денежных средств от покупателей за реализованные в отчетном периоде товары
21.	90/2	41/2	6 521 100	Списана продажная стоимость реализованного товара
22.	90/2	44/21	682 300	Списаны издержки обращения организации за отчетный период (процент за пользование кредитом списан пропорционально стоимости реализованного товара в размере 63 000/90 x 50=35 000 руб.)
23.	90/2	42/1	-800 000	Сторнируется торговая наценка по реализованному товару (16 000 руб. x 50)
24.		42/3	-864 000	Сторнируется НДС по реализованному товару (17 280 руб. x 50)
25.		42/4	-857 100	Сторнируется налог с продаж по реализованному товару (17 142 руб. x 50)
26.		90/3	68/2	864 000

27.	90/5	68/2	857 100	Начислен налог с продаж при реализации товара
28.		68/2	16 000	Начислен налог в бюджет из выручки в размере при реализации товара
29.	90/9	99	101 700	Отражена прибыль от реализации товаров в отчетном периоде, определенная сопоставлением оборотов по субсчетам счета 90

## 5.5. Отражение в учете инвентаризации товаров

**Инвентаризация товаров** на складах и в торговых залах заключается в проверке и документальном подтверждении их фактического наличия по местам нахождения. При установлении недостач или излишков товаров к сличительным ведомостям прилагаются письменные объяснения материально ответственных лиц. На основании этих объяснений принимается решение о порядке регулирования разницы между данными инвентаризации и бухгалтерского учета.

Выявленные в результате проведения инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

- излишки имущества приходятся по рыночной стоимости на дату их выявления, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты у коммерческой организации, или на увеличение доходов у некоммерческой организации, либо на увеличение финансирования (фондов) у бюджетной организации;
- недостача имущества списывается с баланса организации. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них суммы недостач, убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации или на увеличение расходов у некоммерческой организации, либо на уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации.

*Излишки* приходяются как ранее не учтенные товары по рыночной стоимости с отнесением этих сумм в состав финансовых результатов организации.

*Недостачи* товаров, выявленные в результате проведения инвентаризации, списываются в дебет счета 94 «*Недостачи и потери от порчи ценностей*» до принятия решения о погашении недостач. В соответствии с законодательством Республики Беларусь НДС рассчитывается от сумм недостач материальных ценностей и начисляется в бюджет на дату выявления недостач.

Недостачи товаров, произошедшие в связи с чрезвычайными обстоятельствами, списываются в состав внереализационных расходов организации, минуя счет 94, НДС не облагаются и уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Оприходование излишков и списание недостач отражается следующими записями на счетах бухгалтерского учета:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	41/1, 2	92/1	Оприходование излишков товаров по закупочным ценам
2.	92/9	99	Включение выявленных излишков товаров в состав прибыли организации
3.	94	41/1	Списание недостачи товаров со склада по закупочным ценам
4.	94	41/2	Списание недостачи товаров в торговых залах, выявленной в результате инвентаризации, по продажным ценам
5.	94	42/1	Сторнирование торговой наценки при списании недостач товаров в торговых залах
6.	94	42/3	Сторнирование НДС, включенного в стоимость товара при списании недостач товаров в торговых залах
7.	94	42/4	Сторнирование налога с продаж, включенного в стоимость товара при списании недостач товаров в торговых залах
8.	94	68/2	Начисление НДС в бюджет от стоимости выявленных излишков
9.	92/2	41/1,2	Списание недостачи товаров, произошедшей в связи со стихийным бедствием
10.	99	92/9	Списание недостач товаров в связи со стихийным бедствием в состав убытков организации, учитываемых при налогообложении

Комиссия принимает решение о наличии или отсутствии виновных в возникновении недостат лиц, а также о суммах недостат, подлежащих взысканию с виновных. Определение размера ущерба производится в порядке, установленном законодательством.

Для отражения операций, связанных с возмещением потерь, относимых на конкретного виновника, предусмотрен счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчета 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

В тех случаях, когда виновные не установлены или суд отказал во взыскании с них, убытки от недостат или порчи ценностей списывают в состав внереализационных расходов организации с последующим их отнесением в состав убытков, не учитываемых при налогообложении.

В учете погашение недостат отражается следующими записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	73/2	94	Списание недостат товаров (с НДС) на конкретного виновника
2.	73/2	98/4	Разница между суммой, подлежащей взысканию, и стоимостью недостающих ценностей
3.	92/2	94	Списание недостат товаров при отсутствии виновника за счет собственных источников
4.	99	92/9	Списание недостат товаров в состав убытков организации, неучитываемых при налогообложении

**ПРИМЕР:**     ?^~

*В результате инвентаризации выявлена недостача товаров в торговых залах - 2 (двух) смесителей, продажная цена которых - 81 420 руб. за 1 шт. Закупочная цена одного смесителя - 50 000 руб. Торговая наценка в цене одного смесителя - 10 000 руб., НДС в цене товара - 10 800 руб., налог с продаж в цене одного смесителя — 10 620 руб.*

*По решению комиссии недостачу одного смесителя по продажной цене взыскать с материально ответственного лица в сумме 81 420 руб. Недостачу второго смесителя по закупочной цене с НДС списать за счет собственных источников.*

*НДС рассчитывается в размере 18 % от суммы недостачи по закупочной цене (50 000 x 18% = 9000 руб.).*



*В бухгалтерии отражаются следующие записи по списанию недостач, выявленных в результате инвентаризации.*

<b>№</b>	<b>Счет дебета</b>	<b>Счет кредита</b>	<b>Сумма, руб.</b>	<b>Содержание операции</b>
1.	94	41/2	162 840	Списана продажная цена недостачи двух смесителей, выявленной при инвентаризации
2.	94	42/1	-20 000	Сторнирование торговой наценки при списании недостач товаров в торговых залах по двум смесителям
3.	94	42/3	-21 600	Сторнирование НДС, включенного в стоимость товара при списании недостач товаров в торговых залах по двум смесителям
4.	94	42/4	-21 240	Сторнирование налога с продаж, включенного в стоимость товара при списании недостач товаров в торговых залах по двум смесителям
5.	94	68/2	18 000	Начисление НДС в бюджет, рассчитанного от недостачи по двум смесителям
6.	92/2	94	59 000	Списание недостач товаров с НДС при отсутствии виновника за счет собственных источников (один смеситель)
7.	92/9	99	59 000	Списание недостач товаров с НДС в состав убытков организации, не учитываемых при налогообложении
8.	73/2	94	59 000	Списание недостач товаров с НДС на конкретного виновника (один смеситель)
9	73/2	98/4	22 420	Отражена разниц между суммой, подлежащей взысканию, и стоимостью смесителя с НДС

*По мере погашения виновником сумм недостач материальных ценностей сумма, учтенная в составе доходов будущих периодов, списывается в состав внереализационных доходов организации и затем — в состав налогооблагаемой прибыли. В соответствии с законодательством Республики Беларусь разница, взыскиваемая с конкретного виновника, облагается НДС, который начисляется в бюджет.*

Инвентаризация других активов, а также дебиторской и кредиторской задолженностей производится в общеустановленном порядке в соответствии с Инструкцией<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Инструкция по инвентаризации активов и обязательств: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 ноября 2007 г. № 180 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2008. № 16. 8/17745.

## 6. УЧЕТ В ОБСЛУЖИВАЮЩИХ ПРОИЗВОДСТВАХ И ХОЗЯЙСТВАХ

Расходы непроизводственного назначения, *не связанные* непосредственно с предпринимательской деятельностью и *не влияющие* на финансовый результат, но относящиеся к обслуживающим производствам (жилищно-коммунальному, бытового обслуживания, сельскохозяйственным производствам и др.), которые произведены организацией или ее структурными подразделениями в отчетном периоде, учитываются обособленно - как расходы обслуживающих производств и хозяйств.

В бухгалтерском балансе расходы обслуживающих производств отражаются отдельной статьей под аналогичным названием и подлежат списанию в порядке, определенном законодательством.

Порядок ведения аналитического учета расходов обслуживающих производств устанавливается организацией в соответствии с законодательством, исходя из требований Инструкции по применению Типового плана счетов, положений и других нормативных актов, методических указаний по вопросам бухгалтерского учета.

Организация учета в обслуживающих производствах зависит от их вида. Для обособленного ведения учета и обобщения информации о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами, и правильного (обоснованного) их списания в качестве затрат предусмотрен счет *29 «Обслуживающие производства и хозяйства»*, к которому Типовым планом счетов предусмотрены субсчета:

*29/1 «Жилищно-коммунальные хозяйства»;*

*29/2 «Подсобные сельские хозяйства»;*

*29/3 «Бытовое обслуживание»;*

- 29/4 «Содержание детских дошкольных учреждений»;  
29/5 «Содержание домов отдыха, санаториев и других учреждений оздоровительного назначения»;  
29/6 «Содержание учреждений культуры»;  
29/7 «Содержание подразделений общественного питания».

Рабочим планом счетов организация может предусмотреть дополнительные субсчета или изменить нумерацию типовых субсчетов.

По *дебету* этих субсчетов отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с расходами каждого вида обслуживающих производств и хозяйств, в отчетном периоде по установленной номенклатуре статей:

- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизационные отчисления по основным средствам, используемым в обслуживающих производствах;
- расходы на аренду;
- расходы на содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря;
- расходы на топливо и электроэнергию в обслуживающих производствах;
- расходы и услуги сторонних организаций;
- расходы на санитарную и специальную одежду, белье, посуду, приборы;
- прочие расходы.

В дебет этих субсчетов списываются часть расходов вспомогательных производств при выполнении ими работ для обслуживающих производств, а также доля общехозяйственных расходов при оказании обслуживающими производствами и хозяйствами услуг сторонним организациям.

*Особенностью расходов обслуживающих производств* является порядок их списания по завершении работ, услуг или изготовлении продукции. Размер списания расходов определяются в каждом случае индивидуально, исходя из конкретных условий и специфики деятельности обслуживающих производств организации.

Списание фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ или услуг в обслуживающих производствах производится по окончании отчетного периода (месяца). Организация принимает решение по распределению каждого вида расходов обслуживающих производств, которые списываются с кредита счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в зависимости от источника их погашения:

- ? Если изготовленная обслуживающими производствами продукция предназначена для реализации или собственного потребления она приходится на счета по учету материальных ценностей и готовых изделий по себестоимости.
- Если выполняемые обслуживающими производствами продукция, работы или услуги реализованы сторонним организациям и лицам, а также своим работникам, их себестоимость списывается на реализацию. При отражении реализации продукции, работ и услуг обслуживающих производств организации начисляют налоги из выручки в соответствии с законодательством Республики Беларусь.
  - Если обслуживающими производствами организации оказаны услуги спортивно-оздоровительного, медицинского, культурно-просветительного, развлекательного и иного аналогичного характера своим работникам, а также сторонним организациям и лицам безвозмездно, сумма затрат (себестоимость) списывается в состав *внебалансовых расходов* организации.
  - Расходы по содержанию жилищного фонда, находящегося на балансе организации, списываются за счет собственных средств организаций, т.е. на уменьшение источника финансирования (*прибыли*) или в состав *внебалансовых расходов* организации.

Основанием для списания расходов обслуживающих производств в каждом конкретном случае являются соответствующие документы и расчет распределения расходов обслуживающих производств, составленный бухгалтерией организации.

Субсчета, на которых учитываются расходы по оказанию услуг, закрываются. Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» может иметь дебетовое сальдо на конец отчетного месяца в сумме затрат по незавершенной производством продукции, подлежащих распределению в последующие периоды, отражаемое в бухгалтерском балансе отчетного периода.

Согласно действующему законодательству инвентаризация расходов обслуживающих производств проводится не реже одного раза в год (обычно перед составлением годовой бухгалтерской отчетности).

Практика показывает, что для списания конкретного вида расходов обслуживающих производств целесообразно произвести расчет, в который можно включить следующие показатели:

- вид (наименование) расходов обслуживающих производств;
- оценочный показатель, принятый в учетной политике организации в качестве критерия для списания расходов обслуживающих производств по данному виду затрат;
- общая (первоначальная) распределяемая сумма фактически произведенных расходов обслуживающих производств в текущем периоде;
- дата возникновения расходов обслуживающих производств;
- документально обоснованный срок погашения расходов обслуживающих производств - календарный период, к которому относится произведенная сумма расходов по данному виду затрат;
- расчетная сумма к списанию - суммы списания части расходов обслуживающих производств;
- сумма, подлежащая списанию на соответствующий объект калькулирования, - номер корреспондирующего счета, в дебет которого будет списываться соответствующая часть расходов обслуживающих производств;
- расчетный остаток расходов обслуживающих производств, подлежащий погашению в будущем, на начало каждого последующего месяца со дня возникновения данных расходов.

## **6.1. Учет в жилищно-коммунальном хозяйстве**

*Расходы, связанные с содержанием и обслуживанием жилых домов, общежитий, коммунальных служб, находящихся на балансе организаций, обеспечивающих содержание и технический надзор за состоянием зданий, сооружений, внутридомовых и наружных сетей, устройств водопровода, канализации, электроосвещения, тепло- и газоснабжения, учитываются по дебету субсчета 29/1 «Жилищно-коммунальные хозяйства» (без НДС).*

К таким расходам относятся амортизация зданий, сооружений, водопроводов, газопроводов и других объектов основных средств жилищно-коммунального хозяйства, расходы на их ремонт и содержание, расходы по оплате труда работников, обслуживающих эти хозяйства, расходы на электроэнергию, накладные и прочие расходы организации, связанные с жилищно-коммунальным хозяйством.

Порядок отражения в бухгалтерском и налоговом учете «входного» НДС при принятии на учет объектов основных средств и материальных ценностей, не используемых в предпринимательской деятельности, а также порядок начисления амортизации по таким объектам основных средств определяется законодательством Республики Беларусь.

Материальные ценности (основные средства, материалы, топливо, энергия), используемые в жилищно-коммунальном хозяйстве, при поступлении в организацию принимаются на учет в полной сумме с НДС.

По основным средствам, *не используемым* в предпринимательской деятельности, формирование амортизационного фонда не производится, но потеря их стоимости отражается на забалансовом счете **014 «Потеря стоимости основных средств» один раз в год** (на сумму амортизации, исчисленной линейным методом) на основании годовых норм амортизационных отчислений, рассчитанных исходя из нормативного срока службы.

Учетные по дебету субсчета 29/1 расходы списываются либо за счет *прибыли организации*, либо в состав *внебюджетных расходов*.

В бухгалтерии учет и списание расходов жилищно-коммунального хозяйства ведется в разрезе статей калькуляции приведенными ниже записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	29/1	10	Стоимость материалов, использованных в жилищно-коммунальном хозяйстве
2.		02	Амортизация по объектам основных средств в жилищно-коммунальном хозяйстве
3.		70, 69, 76/2	Расходы по оплате труда работников жилищно-коммунального хозяйства
4.		71	Суммы командировочных расходов работников жилищно-коммунального хозяйства
5.		60, 76	Включена в состав затрат стоимость услуг сторонних организаций в фактически произведенных суммах с НДС
6.	84	29/1	Списаны расходы жилищно-коммунального хозяйства за счет прибыли организации
7.	92/2	29/1	Списаны расходы жилищно-коммунального хозяйства в состав внебюджетных расходов организации
8.	99	92/9	Списаны в состав убытков расходы жилищно-коммунального хозяйства
9.	014	-	Отражена потеря стоимости основных средств в жилищно-коммунальном хозяйстве (1 раз в год)

Аналитический учет расходов на субсчете 29/1 может вестись по субсчетам «Эксплуатация жилищного хозяйства», «Эксплуатация общежитий», «Эксплуатация коммунального хозяйства».

## 6.2. Учет затрат в подсобных сельскохозяйственных подразделениях других организаций

*Расходы по содержанию и обслуживанию подсобных сельскохозяйственных подразделений организации по откорму скота, птицы, выращиванию картофеля, овощей, зелени и производству другой продукции животноводства и земледелия учитываются по субсчету 29/2 «Подсобные сельские хозяйства».*

Данные расходы включают: амортизацию объектов основных средств сельскохозяйственного комплекса; расходы на их ремонт и содержание; расходы по оплате труда работников сельскохозяйственных подразделений и отчисления на социальные нужды; стоимость материала, в том числе стоимость кормов и посадочного материала, удобрений, средств защиты растений и т.д.; расходы на электроэнергию, теплоснабжение, накладные и прочие расходы организации, связанные с подсобным сельским хозяйством. Расходы собираются по дебету субсчета 29/2 «Подсобные сельские хозяйства» в корреспонденции с кредитом счетов учета запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и т.п.

Списываются эти расходы с кредита субсчета 29/2 «Подсобные сельские хозяйства» в зависимости от источника погашения:

- либо в дебет счета *реализации*, если произведенная сельскохозяйственная продукция *реализована* сторонним организациям или своим работникам;
- либо в дебет счета материальных ценностей или *готовой продукции*, если произведенная сельскохозяйственная продукция предназначена для реализации и передана на склад;
- либо в дебет счета по учету *животных на выращивании и откорме*, если затраты обслуживающих производств связаны с выращиванием и содержанием этих животных;
- либо в дебет счета *внереализационных расходов*, когда сельскохозяйственная продукция передается сторонним организациям и лицам безвозмездно;
- либо в дебет счета *внереализационных расходов* — в случае гибели сельскохозяйственной продукции (посевов) от стихийных бедствий.



Следует обратить внимание на то, что если продукция подсобного сельского хозяйства реализована или предназначена для реализации сторонним заказчикам, «входной» НДС принимается к вычету при расчетах с бюджетом и не включается в себестоимость этой продукции.

В бухгалтерии учет и списание расходов подсобного сельского хозяйства ведется в разрезе статей калькуляции приведенными ниже записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	29/2	10	Стоимость кормов, посадочных и других материалов, использованных в подсобном сельском хозяйстве
2.		02	Амортизация по объектам основных средств сельскохозяйственного комплекса
3.		70, 69, 76/2	Включены в состав затрат расходы по оплате труда
4.		71	Включены в состав затрат суммы командировочных расходов работников подсобного сельского хозяйства
5.		60, 76	Включена в состав затрат стоимость услуг сторонних организаций в фактически произведенных суммах без НДС
6.	18/3	60, 76	Обособленное отражение сумм «входного» НДС
7.	92/2	29/2	Списаны расходы подсобного сельского хозяйства в состав внереализационных расходов организации при оказании услуг сторонним организациям и физическим лицам безвозмездно
8.	92/2	18/3	Списаны суммы «входного» НДС, погашаемые в соответствии с законодательством за счет собственных источников
9.	99	92/9	Списаны в состав убытков расходы подсобного сельского хозяйства
10.	90/2	29/2	Списана себестоимость продукции подсобного сельского хозяйства при реализации сторонними организациями физическим лицам
11.	43, 41/5	29/2	Списана себестоимость продукции подсобного сельского хозяйства при оприходовании в организации для реализации или собственных нужд
12.	11	29/2	Списаны затраты обслуживающих производств, связанные с выращиванием и содержанием животных на откорме

### **ПРИМЕР:**

Производственная организация, занимающаяся выпуском консервов, имеет на балансе сельскохозяйственное подразделение по выращиванию овощей и фруктов.

В отчетном периоде стоимость израсходованного посадочного материала - / 450 000 руб., стоимость использованных удобрений - 95 000 руб. Амортизация теплиц и других основных средств, используемых в обслуживающем производстве, - 186 000 руб. Стоимость спецодежды, списанная в состав затрат обслуживающего производства в отчетном периоде, — 34 000 руб. Начислена заработная плата работникам обслуживающего производства — 600 000 руб. На заработную плату начислены отчисления по социальному страхованию - 210 000 руб. и отчисления в Белгосстрах - 6000 руб.

Стоимость использованной за отчетный период электроэнергии — 165 200 руб., в т.ч. НДС - 25 200 руб., электроэнергия без НДС- 140 000руб. Стоимость теплоснабжения - 106200руб., вт.ч. НДС- 16200руб. (теплоснабжение без НДС - 90000руб).

Выращенная в обслуживающем производстве продукция распределена следующим образом:

- 20 % продукции — выдано работникам организации безвозмездно (себестоимость — 562 200 руб.);
- 50 % продукции - оприходовано в организации для собственного производства (переработки и изготовления консервов) (себестоимость -1 405 500 руб.);
- 30 % продукции - реализовано сторонним заказчикам (себестоимость - 843 300 руб.). Цена реализации -1110 000 руб., вт.ч. НДС-ПО 000 руб.

### **РЕШЕНИЕ:**

№9	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, руб.	Содержание операции
1.	29/2	10	1 450 000	Отражена стоимость посадочного материала
2.		10	95 000	Отражена стоимость удобрений
3.		70	600 000	Отражена заработная плата работников сельскохозяйственного подразделения

4	29/2	69/1	210 000	Отражены отчисления на социальное страхование	
5.		76/2	6000	Отражены отчисления в Белгосстрах от начисленной заработной платы	
6.		02	186 000	Начислена амортизация основных средств сельскохозяйственного подразделения	
7.		10/И	34 000	Отражена стоимость спецодежды, использованной в сельскохозяйственном подразделении	
8.		18/3	60	140 000	Отражена стоимость электроэнергии (без НДС)
				25 200	Обособленное отражение «входного» НДС, включенного в стоимость электроэнергии
9.		29/2	60	90 000	Отражена стоимость теплоснабжения (без НДС)
		18/3		16 200	Обособленное отражение «входного» НДС, включенного в стоимость теплоснабжения
<p>Сумма расходов сельскохозяйственного подразделения за отчетный период (себестоимость выращенной продукции) - 2 811 000 руб. (1 450 000 + 600 000 + 210 000 + 6000 + 186 000 + 34 000 + 140 000 + 90 000):</p> <p>20% себестоимости составляют 562 200 руб.; 50 % себестоимости составляют - / 405 500руб.; 30 % себестоимости составляют 843 300руб.</p>					
10.	90/2	29/2	843 300	Списана сумма расходов (30 %) при реализации сторонним заказчикам	
11.	62	90/1	1 110 000	Отражена выручка при реализации стороннему заказчику	
12.	90/3	68/2	110 000	Начислен НДС из выручки при реализации продукции подсобного сельского хозяйства	
13.	90/5	68/2	30 000	Начислен налог из выручки в соответствии с законодательством	
14.	90/9	99	126 700	Отражена прибыль от реализации продукции подсобного сельского хозяйства сторонним заказчикам	
15.	41/5 (10)	29/2	1 405 500	Списана себестоимость продукции, оприходованной в организации (50 %)	
16.	68/2	18/3	41 400	Принят к вычету при расчетах с бюджетом «входной» НДС	
17.	92/2	29/2	562 200	Списана себестоимость безвозмездно переданной своим работникам продукции (20 %)	
18.	92/2	68/2	101 196	Начислен НДС в бюджет по продукции, переданной безвозмездно работникам организации (562 200 x 18 %)	
19.	99	92/9	663 396	Списана в состав убытков непогашенная сумма расходов обслуживающих производств с НДС (п. 17 + п. 18)	

### 6.3. Учет затрат в подразделениях бытового обслуживания

*Расходы по содержанию и обслуживанию находящихся на балансе организаций бань, прачечных, парикмахерских и других подразделений бытового обслуживания учитываются на субсчете 29/3 «Бытовое обслуживание».*

Данные расходы включают: амортизацию объектов основных средств, расходы на их ремонт и содержание, расходы по оплате труда работников сферы бытового обслуживания, стоимость используемых материалов и спецодежды, расходы на электроэнергию, теплоснабжение, накладные и прочие расходы организации.

Расходы собираются по дебету субсчета 29/3 «Бытовое обслуживание» в корреспонденции с кредитом счетов учета запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и т.п.

Списываются эти расходы с кредита субсчета 29/3 «Бытовое обслуживание» в зависимости от источника погашения:

- либо в дебет счета *реализации*, если услуги бань, парикмахерских или других объектов бытового обслуживания реализованы сторонним организациям или своим работникам;
- либо в дебет счета *внерезультативных расходов*, когда, услуги объектов бытового обслуживания переданы (оказаны) сторонним организациям и лицам безвозмездно.

В бухгалтерии учет и списание расходов подразделений бытового обслуживания ведется в разрезе статей калькуляции приведенными ниже записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	29/3	10	<i>Стоимость материалов, использованных в подразделениях бытового обслуживания</i>
2.		02	<i>Амортизация объектов основных средств подразделений бытового обслуживания</i>
3.		70	<i>Расходы по оплате труда работников подразделений бытового обслуживания</i>
4.		69, 76/2	<i>Отчисления на социальное страхование и взносы в Белгосстрах</i>
5.		71	<i>Сумма командировочных расходов работников подразделений бытового обслуживания</i>

6.	29/3	60, 76	Включена в состав затрат стоимость услуг сторонних организаций в фактически произведенных суммах без НДС
7.	18/3	60, 76	Обособленное отражение сумм «входного» НДС
8.	92/2	29/3	Списаны расходы подразделений бытового обслуживания в состав внереализационных расходов организации при оказании услуг сторонним организациям и физическим лицам безвозмездно
9.	92/2	18/3	Списаны суммы «входного» НДС, погашаемые в соответствии с законодательством за счет собственных источников
10.	99	92/9	Списаны в состав убытков расходы подразделений бытового обслуживания
<b>и.</b>	90/2	29/3	Списана себестоимость продукции (услуг) подразделений бытового обслуживания при реализации сторонними организациями физическим лицам
12.	68/2	18/3	Списаны суммы «входного» НДС, принимаемые к вычету в соответствии с законодательством

### **ПРИМЕР:**

Организация имеет на балансе в качестве обслуживающего производства прачечную для безвозмездного оказания услуг своим работникам. В выходные дни услугами прачечной пользуются сторонние заказчики, которые оплачивают стоимость услуг прачечной в соответствии с прейскурантом.

В отчетном периоде расходы на содержание объекта бытового обслуживания следующие.

Стоимость израсходованных материалов - 830 000 руб. Амортизация объектов основных средств подразделения бытового обслуживания - 74 000 руб. Стоимость спецодежды, списанная в состав затрат подразделения бытового обслуживания в отчетном месяце, — 18 000 руб. Начислена заработная плата работникам обслуживающего производства — 400 000 руб. Отчисления на социальное страхование — 140 000 руб. и отчисления в Белгосстрах - 4000 руб.

Стоимость использованной за отчетный период электроэнергии — 283 200руб., в т.ч. НДС — 43 200руб., (электроэнергия без НДС - 240 000 руб.). Начислена арендная плата за аренду помещения прачечной - 99 120 руб., в т.ч. НДС - 15 120 руб. (арендная плата без НДС - 84 000руб.).

В отчетном месяце фонд рабочего времени прачечной - 320 часов, из них 60 часов (18,75 %) работы прачечной оплачено сторонними заказчиками в сумме 566 400 руб., в т.ч. НДС - 86 400 руб.

**РЕШЕНИЕ:**

№	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, руб.	Содержание операции
1.	29/3	10	830 000	Отражена стоимость израсходованных в прачечной материалов
2.		70	400 000	Отражена заработная плата работников подразделения бытового обслуживания
3.		69/1	140 000	Отражены отчисления на социальное страхование
4.		76/2	4000	Отражены отчисления в Белгосстрах от начисленной заработной платы
5.		02	74 000	Начислена амортизация объектов основных средств подразделения бытового обслуживания
6.		10/11	18 000	Отражена стоимость спецодежды, использованной в подразделениях бытового обслуживания
7.		60	240 000	Отражена стоимость электроэнергии (без НДС)
8.	18/3		43 200	Обособленное отражение «входного» НДС, включенного в стоимость электроэнергии
9.	29/3	60	84 000	Включена в сумму затрат подразделения бытового обслуживания арендная плата (без НДС)
10.	18/3		15 120	Обособленное отражение «входного» НДС, включенного в сумму арендной платы
Сумма расходов подразделения бытового обслуживания за отчетный период - 1 790 000 руб. (830 000 + 400 000 + 140 000 + 4 000 + 74000 + 18 000 + 240 000 + 84 000): 18,75 % себестоимости услуг прачечной, реализованы сторонним заказчикам — 335 625 руб.;				
81,25 % себестоимости услуг прачечной, оказаны работникам организации — 1454 375 руб.				
<b>И.</b>	90/2	29/3	335 625	Списана сумма расходов (18,75 %) при реализации услуг прачечной сторонним заказчикам
12.	51 (50)	62	566 400	Поступление предоплаты от сторонних заказчиков
13.	62	90/1	566 400	Отражена выручка при реализации услуг прачечной сторонним заказчикам

Окончание табл.

14.	90/3	68/2	86 400	<i>Начислен НДС из выручки при реализации услуг прачечной сторонним заказчикам</i>
15.	90/5	68/2	14 400	<i>Начислен налог из выручки в соответствии с законодательством</i>
16.	90/9	99	129975	<i>Отражена прибыль от реализации услуг сторонним заказчикам</i>
17.	68/2	18/3	10 935	<i>Списано к вычету при расчетах с бюджетом 18,75 % суммы «входного» НДС от стоимости оплаченных услуг (по услугам, реализованным сторонним заказчикам)</i>
18.	92/2	29/3	1 454 375	<i>Списана себестоимость услуг прачечной, безвозмездно оказанных работникам организации</i>
19.	92/2	18/3	47 385	<i>Списана сумма «входного» НДС в размере 81,25 % от стоимости оплаченных услуг за счет собственных источников (по продукции, переданной работникам организации безвозмездно)</i>

## 6.4. Учет затрат по содержанию детских дошкольных учреждений

*Расходы, связанные с содержанием детских садов, яслей, садов-яслей, открытых при организациях, числящихся на балансе организаций, учитываются по дебету субсчета 29/4 «Содержание детских дошкольных учреждений». К таким расходам относятся: амортизация объектов основных средств, используемых в детских дошкольных учреждениях, расходы на их ремонт и содержание, расходы по оплате труда работников этих учреждений, стоимость используемых спецодежды и материалов, расходы на электроэнергию, теплоснабжение, накладные и прочие расходы организации.*

Расходы на содержание детских дошкольных учреждений частично могут погашаться за счет взносов родителей, т.е. целевых поступлений.

Списание данных расходов производится с кредита счета 29/4 «Содержание детских дошкольных учреждений» в дебет счетов в зависимости от источника погашения:

- частично в дебет счета 86 «Целевое финансирование» - в доле расходов на содержание детских дошкольных учреждений, которые погашаются взносами родителей;
- в дебет субсчета 92/2 «Внереализационные расходы» или на уменьшение источника финансирования *(прибыли)*, когда расходы на содержание детских дошкольных учреждений, находящихся на балансе организации, списываются за счет собственных средств организаций.

В бухгалтерии учет и списание расходов, связанных с содержанием детских дошкольных учреждений, ведутся в разрезе статей калькуляции приведенными ниже записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	29/4	10	Стоимость материалов, использованных в детских дошкольных учреждениях
2.		10/11	Стоимость спецодежды, использованной работниками детских дошкольных учреждений
3.		02	Амортизация по объектам основных средств детских дошкольных учреждений
4.		70, 69, 76/2	Расходы по оплате труда работников детских дошкольных учреждений
5.		60, 76	Включена в состав затрат стоимость услуг сторонних организаций в фактически произведенных суммах с НДС
6.	86	29/4	Списана доля расходов по содержанию детских дошкольных учреждений за счет целевого финансирования
7.	84	29/4	Списаны расходы по содержанию детских дошкольных учреждений за счет прибыли организации
8.	92/2	29/4	Списаны расходы по содержанию детских дошкольных учреждений в состав внереализационных расходов организации
9.	99	92/9	Списаны в состав убытков расходы по содержанию детских дошкольных учреждений

**ПРИМЕР:**

С;>. изация имеет на балансе детский сад для детей работников организации.



*В отчетном периоде расходы на содержание объекта дошкольного учреждения следующие.*

*Амортизация объектов основных средств детских дошкольных учреждений — 154 000 руб.*

*Стоимость спецодежды, списанная в состав затрат подразделения бытового обслуживания в отчетном месяце, - 71 000 руб.*

*Стоимость израсходованных материалов - 1 930 000 руб.*

*Начислена заработная плата работникам детского дошкольного учреждения - 800 000 руб. Отчисления на социальное страхование — 280 000 руб. и отчисления в Белгосстрах — 8000 руб.*

*Стоимость использованной за отчетный период электроэнергии с НДС - 560 000 руб.*

*Затраты на теплоснабжение с НДС — 140 000 руб.*

*В соответствии с договором родители оплачивают 30 % расходов по содержанию детского дошкольного учреждения - 1182 900 руб.*

#### **РЕШЕНИЕ:**

<b>№</b>	<b>Счет дебета</b>	<b>Счет кредита</b>	<b>Сумма, руб.</b>	<b>Содержание операции</b>
1.	29/4	10	1 930 000	<i>Отражена стоимость израсходованных в детских дошкольных учреждениях материалов</i>
2.		70	800000	<i>Отражена заработная плата работников детских дошкольных учреждений</i>
3.		69/1	280000	<i>Отражены отчисления на социальное страхование</i>
4.		76/2	8000	<i>Отражены отчисления в Белгосстрах от начисленной заработной платы</i>
5.		02	154000	<i>Начислена амортизация объектов основных средств детских дошкольных учреждений</i>
6.		10/11	71000	<i>Отражена стоимость спецодежды, использованной в детских дошкольных учреждениях</i>
7.		60	560 000	<i>Отражена стоимость электроэнергии</i>
8.		60	140 000	<i>Отражена стоимость теплоснабжения</i>
<p><i>Сумма расходов на содержание детского дошкольного учреждения за отчетный период - 3 943 000 руб. (1 930 000 + 800 000 + 280 000 + 8000 + 71 000 + 154 000 + 560 000 + 140 000):</i></p> <p><i>30 % затрат, погашаемых родителями, - / 1182 900 руб.;</i></p> <p><i>70 % затрат, погашаемых за счет собственных источников организации, - 2 760 100 руб.</i></p>				

9.	51 (50)	86	1 182 900	Поступление денежных средств от родителей в счет оплаты за содержание детей (30 %)
10.	86	29/4	1 182 900	Списана сумма расходов (30 %) за счет источника погашения (целевых поступлений родителей)
11.	92/2 (84)	29/4	2 760100	Списана непогашенная сумма расходов (70 %) за счет собственных источников

## **6.5. Учет затрат по содержанию домов отдыха, санаториев и других учреждений оздоровительного назначения**

*Расходы, связанные с содержанием домов отдыха, санаториев, пансионатов, профилакториев и других учреждений, предназначенных для лечения и оздоровления работников организации, а также расходы на содержание туристических лагерей, стадионов и спортивных клубов учитываются по дебету субсчета 29/5 «Содержание домов отдыха, санаториев и других учреждений оздоровительного назначения». К таким расходам относятся: амортизация объектов основных средств оздоровительного назначения, расходы по оплате труда работников оздоровительных учреждений, стоимость используемых спецодежды и материалов, расходы на электроэнергию, теплоснабжение, накладные и прочие расходы организации.*

Списываются эти расходы с кредита субсчета 29/5 «Содержание домов отдыха, санаториев и других учреждений оздоровительного назначения» в зависимости от источника погашения:

- либо в дебет счета 90 «Реализация», если услуги бань, парикмахерских или других объектов бытового обслуживания реализованы сторонним организациям или своим работникам;
- либо в дебет субсчета 92/2 «Внереализационные расходы», когда услуги объектов бытового обслуживания переданы (оказаны) сторонним организациям и лицам безвозмездно.

В бухгалтерии учет и списание расходов, связанных с содержанием объектов отдыха, ведутся в разрезе статей калькуляции приведенными ниже записями:

<i>№</i>	<i>ДЕБЕТ</i>	<i>КРЕДИТ</i>	<i>Содержание операции</i>
1.	29/5 .	10	<i>Стоимость материалов, использованных при содержании объектов отдыха и других оздоровительных учреждений-</i>
2.		10/11	<i>Стоимость спецодежды, использованной работниками объектов отдыха</i>
3.		02	<i>Амортизация по объектам основных средств объектов отдыха и других оздоровительных учреждений</i>
4.		70, 69, 76/2	<i>Расходы по оплате труда работников объектов отдыха и других оздоровительных учреждений</i>
5.		60, 76	<i>Стоимость услуг сторонних организаций в фактически произведенных суммах без НДС</i>
6.	18/3	60, 76	<i>Обособленное отражение сумм «входного» НДС</i>
7.	92/2	29/5	<i>Списаны расходы по содержанию объектов отдыха и других оздоровительных учреждений в состав внебюджетных расходов организации</i>
8.	92/2	18/3	<i>Списаны суммы «входного» НДС, погашаемые в соответствии с законодательством за счет источника финансирования</i>
9.	99	92/9	<i>Списаны в состав убытков расходы по содержанию объектов отдыха</i>

### ***ПРИМЕР:***

*Организация имеет на балансе тренажерный зал для оздоровления своих работников. По выходным дням услуги тренажерного зала реализуются физическим лицам, которые не являются работниками организации.*

*В январе отчетного года начислена заработная плата работникам обслуживающего производства — 900 000 руб. На заработную плату начислены отчисления по социальному страхованию — 315 000 руб. и отчисления в Белгосстрах - 9000 руб. Амортизация оборудования тренажерного зала за месяц — 190 000 руб. Стоимость спецодежды, списанная в затраты обслуживающих производств в отчетном месяце, — 36 000 руб.*

*Стоимость использованной за месяц электроэнергии — 100 300руб., в т.ч. НДС - 15 300руб. (электроэнергия без НДС -*

85 000 руб.). Стоимость потребленной тепловой энергии - 66 080руб., в т.ч. НДС - 10 080руб. (теплоснабжение без НДС - 56 000 руб.).

Сторонние заказчики оплатили 30 % времени работы тренажерного зала в сумме 790 600руб.

Оставшиеся 70 % расходов, связанных с работой тренажерного зала при оказании услуг оздоровительного характера работникам организации, списаны в конце отчетного месяца в состав внереализационных расходов.

### РЕШЕНИЕ:

№	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, руб.	Содержание операции
/.		70	900 000	Отражена заработная плата работников тренажерного зала
2.		69/1	315 000	Отражены отчисления на социальное страхование
3.		76/2	9000	Отражены отчисления в Белгосстрах от начисленной заработной платы
4.	29/5	02	190 000	Начислена амортизация оборудования тренажерного зала
5.		10/11	36 000	Отражена стоимость спецодежды, использованной в обслуживающем производстве
6.		60	85 000	Отражена стоимость электроэнергии (без НДС)
7.	18/3		15 300	Обособленное отражение «входного» НДС, включенного в стоимость потребленной электрической энергии
8.	29/5	60	56 000	Отражена стоимость потребленной тепловой энергии (без НДС)
9.	18/3		10 080	Обособленное отражение «входного» НДС, включенного в стоимость потребленной тепловой энергии
Сумма расходов обслуживающего производства за месяц - / 592 000 руб. (900 000 + 315 000 + 9000 + 190 000 + 36 000 + 85 000 + 56 000):				
30 % расходов составляют 477600руб.; 70%расходов- 1114 400 руб.				
10.	90/2	29/5	477 600	Списана сумма расходов (30 %) при реализации сторонним заказчикам
11.	50(51)	62	790 600	Отражена оплата услуг оздоровительного комплекса сторонним заказчикам

Окончание табл.

12.	62	90/1	790 600	Отражена выручка при реализации стороннему заказчику
13.	90/3	68/2	120 600	Начислен НДС из выручки при реализации
14.	90/5	68/2	13 400	Начислен налог из выручки в соответствии с законодательством
15.	90/9	99	179 000	Отражена прибыль от реализации услуг на сторону
16.	68/2	18/3	7614	Списано в зачет бюджету 30 % суммы «входного» НДС
17.	92/2	29/5	1 114 400	Списана оставшаяся сумма расходов обслуживающих производств (70 %)
18.	92/2	18/3	17 766	Списана сумма «входного» НДС в размере 70% за счет собственных источников (по услугам, оказанным работникам организации)
19.	99	92/9	1 132 166	Списана в состав убытков непогашенная сумма расходов обслуживающих производств

## 6.6. Учет затрат по содержанию учреждений культуры

Затраты находящихся на балансе организации дворцов культуры и клубов собираются по дебету субсчета 29/6 «Содержание учреждений культуры» и списываются ежемесячно либо за счет **прибыли** организации, либо в состав **внебюджетных расходов**.

В бухгалтерии учет и списание расходов, связанных с содержанием объектов культуры, ведется в разрезе статей калькуляции приведенными ниже записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	29/6	10	Стоимость материалов и спецодежды, использованных работниками при обслуживании объектов культуры и клубов
2.		02	Амортизация основных средств объектов культуры и клубов
3.		70	Расходы по оплате труда работников культуры и клубов
4.		69, 76/2	Отчисления на социальное страхование и взносы в Белгосстрах

*Окончание табл.*

5.	29/6	60, 76	<i>Включена в состав расходов стоимость услуг сторонних организаций в фактически произведенных суммах с НДС</i>
6.	84	29/6	<i>Списаны расходы по содержанию объектов культуры и клубов за счет прибыли организации</i>
7.	92/2	29/6	<i>Списаны расходы по содержанию объектов культуры и клубов в состав внереализационных расходов организации</i>
8.	99	92/9	<i>Списаны в состав убытков расходы по содержанию объектов культуры и клубов</i>

Если организация часть площадей объектов культуры сдает в аренду, в учете отражаются записи, предусмотренные законодательством для учета аренды.

## **6.7. Учет затрат по содержанию подразделений общественного питания**

*Затраты на содержание находящихся на балансе организации подразделений общественного питания (столовых, буфетов и др.) собираются по дебету субсчета 29/7 «Содержание подразделений общественного питания».*

К таким расходам относятся: стоимость сырья, продуктов и полуфабрикатов, поступивших в подразделение общественного питания; стоимость спецодежды работников; амортизация объектов основных средств подразделений общественного питания и расходы по их содержанию; расходы по оплате труда работников подразделений общественного питания с отчислениями на социальные нужды; расходы на проведение медицинского обследования; расходы на электроэнергию и теплоснабжение; накладные и прочие расходы организации, связанные с содержанием подразделений общественного питания.

Списываются эти расходы с кредита субсчета 29/7 «Содержание подразделений общественного питания» в зависимости от источника погашения:

- либо в дебет счета 90 «Реализация», если продукция подразделений общественного питания реализована сторонним ор-

ганизациям или своим работникам за плату (с начислением налогов из выручки в соответствии с законодательством);

- либо в дебет субсчета 92/2 «Внереализационные расходы (прибыли)», когда расходы по содержанию и эксплуатации подразделений общественного питания списываются за счет собственных источников.

В бухгалтерии учет и списание расходов, связанных с содержанием подразделений общественного питания, ведется в разрезе статей калькуляции приведенными ниже записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1	29/7	41	Стоимость сырья и продуктов, использованных при приготовлении блюд
2.		10	Стоимость спецодежды работников общественного питания
3.		02	Амортизация объектов основных средств подразделений общественного питания
4.		70	Расходы по оплате труда работников подразделений общественного питания
5.		69, 76/2	Отчисления на социальное страхование и взносы в Белгосстрах
6.		60, 76	Включена в состав затрат стоимость услуг сторонних организаций в фактически произведенных суммах без НДС
7.	18	60, 76	Обособленное отражение сумм «входного» НДС
8.	41	29/7	Стоимость полуфабрикатов и неиспользованных продуктов, возвращенных на склад
9.	90/2	29/7	Списана себестоимость продукции объектов общественного питания при реализации
10.	84	29/7	Списана себестоимость продукции и расходы по содержанию объектов общественного питания за счет нераспределенной прибыли организации прошлых лет
<b>и.</b>	92/2	29/7	Списана себестоимость продукции и расходы по содержанию объектов общественного питания в состав внереализационных расходов организации
12.	68 (92)	18	Списание сумм оплаченного «входного» НДС к вычету при расчетах с бюджетом или за счет источника финансирования (прибыли)
13.	99	92/9	Списаны в состав убытков расходы по содержанию объектов общественного питания

Аналитический учет расходов обслуживающих производств ведется в разрезе субсчетов. Его необходимо организовать таким образом, чтобы максимально обеспечить возможность получения точной и достоверной информации для ведения налогового учета и составления налоговых деклараций.

Кроме того, расходы некоторых обслуживающих производств (содержание детских дошкольных учреждений, учреждений культуры и учреждений оздоровительного назначения) финансируются за счет собственных источников организации (прибыли или фондов специального назначения) и предусматриваются сметой расходов, разрабатываемой на год с разбивкой по месяцам. Контроль за использованием средств в строгом соответствии со сметой возможен только при правильной организации аналитического учета в обслуживающих производствах и хозяйствах.



# УЧЕТ В АВТОТРАНСПОРТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

## 7.1. Учет транспортных средств

Учет объектов основных средств, порядок их поступления, выбытия, а также лизинг и аренда в автотранспортных организациях отражаются в общеустановленном порядке, также как учет объектов долгосрочного пользования на любом промышленном предприятии.

*Транспортные средства* - электровозы, вагоны, автомобили, морские и речные суда - учитываются в составе основных средств организации по первоначальной стоимости, которая состоит из суммы фактических затрат на приобретение и приведение в состояние готовности к использованию. Учет транспортных средств организован по счету 01 «Основные средства». По дебету этого счета учитываются транспортные средства в сумме фактических затрат на приобретение и приведение в состояние готовности к использованию.

К фактическим затратам относятся:

- стоимость приобретения (без НДС);
- стоимость доставки (без НДС);
- затраты по материалам (топливу), использованным при приобретении;
- затраты на оплату труда и социальное страхование при приобретении транспортного средства;
- таможенные пошлины и платежи, оплаченные при приобретении;
- проценты, начисленные за пользование кредитами, полученными на приобретение основных средств;
- курсовые разницы, образованные при покупке валюты на приобретение транспортного средства;
- налог на приобретение транспортных средств и др.

**Затраты** по приобретению транспортных средств, как при покупке иных объектов основных средств, учитываются по дебету субсчета **08/4 «Приобретение объектов основных средств»** с последующим определением первоначальной стоимости транспортных средств и оприходованием их в состав основных средств следующими записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	08/4	60	Покупная стоимость основных средств, отраженная в расчетных документах поставщиков (без НДС)
2	18/1		Обособленное отражение «входного» НДС, включенного в стоимость документов поставщиков
3.	08/4	60	Стоимость услуг сторонних организаций, отраженная в расчетных документах поставщиков и подрядчиков (без НДС) (складское хранение, доставка до станций отправки и др.)
4.	18/1		Обособленное отражение «входного» НДС, включенного в стоимость в документах поставщиков и подрядчиков
5.	08/4	10	Стоимость израсходованных материалов и топлива при приобретении и доставке основных средств (без НДС)
6.	08/4	70, 69/1, 76/2	Заработная плата, отчисления на социальное страхование и взносы в Белгосстрах при приобретении транспортного средства
7	08/4	68	Таможенная пошлина, начисленная в бюджет и включенная в стоимость транспортного средства
8.	08/4	66, 67	Проценты, начисленные за пользование кредитами и займами, полученными на приобретение транспортного средства
9	08/4	57/2 (97)	Курсовые разницы, образованные при покупке валюты, включенные в стоимость транспортного средства
10.	08/4	68	Налог на приобретение транспортного средства, начисленный в бюджет и включенный в стоимость транспортного средства, и др.
<b>И.</b>	01	08/4	Оприходовано в составе основных средств транспортное средство в сумме фактических затрат

## 7.2. Начисление амортизации транспортных средств

Транспортные средства, как и другие объекты, входящие в состав основных средств, подвержены *износу моральному и физическому*.

*Физический износ* происходит под действием агрессивной окружающей среды, даже если объект основных средств не участвует в производственном процессе, т.е. транспортные средства постепенно утрачивают свои потребительские свойства и приходят в негодность.

*Моральный износ* происходит в результате выпуска аналогичных объектов основных средств, таких же по техническим характеристикам, но по более низкой цене, либо происходит выпуск основных средств по той же цене, выполняющих те же функции, но которые по своей конструкции, производительности, расходам на обслуживание и эксплуатацию превосходят устаревшие образцы.

Механизм (процесс) постепенного переноса стоимости основных средств (в т.ч. транспортных средств) на стоимость выполненных транспортных услуг и накопление денежных средств для замены изношенных экземпляров новыми называется *амортизацией*. Процесс накопления амортизационных средств отражается на счетах бухгалтерского учета аналогично общеустановленному порядку.

При принятии объекта основных средств к бухгалтерскому учету организации *самостоятельно* определяют **метод и нормы начисления амортизации** и закрепляют их в учетной политике. Амортизация по объектам основных средств начисляется ежемесячно.

**Норма амортизации** — *доля* (в процентах) стоимости объекта, подлежащая включению в издержки производства с установленной периодичностью на протяжении срока полезного использования или отнесению за счет соответствующих источников на протяжении установленного нормативного срока службы (срока полезного использования).

В настоящее время *начисление амортизации в организациях производится одним из следующих способов:*

- *линейный способ начисления амортизации;*
- *нелинейный способ начисления амортизации:*
  - а) суммы чисел лет;*
  - б) уменьшаемого остатка;*
- *производительный способ начисления амортизации.*

*Особенность начисления амортизации по транспортным средствам заключается в применении производительного метода. Это связано с тем, что сумма износа напрямую зависит от пробега транспортного средства.*

*Производительный способ начисления амортизации заключается в начислении амортизации исходя из амортизируемой стоимости объекта и отношения натуральных показателей объема продукции (работ, услуг), выпущенной (выполненной) в текущем (отчетном) периоде к ресурсу объекта.*

*Под ресурсом объекта понимается количество продукции (работ, услуг) в натуральных показателях, которое в соответствии с технической документацией может быть выпущено на протяжении всего срока эксплуатации объекта.*

*Амортизационные отчисления (АО) рассчитываются производительным способом в каждом отчетном периоде по следующей формуле:*

$R$

где:

$AO$  - сумма амортизационных отчислений в отчетном периоде;

$A.C.$  - амортизируемая стоимость объекта основных средств;

$R$  - прогнозируемый объем выпуска продукции в течение всего срока эксплуатации (ресурс объекта);

$V$  - объем выпуска продукции в отчетном периоде.

### **ПРИМЕР:**

Предприятие приобрело автомобиль стоимостью 15 000 000 руб. с предполагаемым пробегом 400 000 км. В отчетном периоде (месяце) пробег автомобиля составил 6000 км.

### **РЕШЕНИЕ:**

Амортизация на 1 км пробега —  $A(1 \text{ км})$  рассчитывается следующим образом:

$$A(1 \text{ км}) = 15\,000\,000 \text{ (руб.)} / 400\,000 \text{ (км)} = 37,5 \text{ (руб.)}$$

Амортизационные отчисления за отчетный месяц —  $A(m)$ :

$$A(m) = 37,5 \text{ (руб.)} \times 6000 \text{ (км)} = 225\,000 \text{ (руб.)}$$

В транспортных организациях могут находиться транспортные средства, пробег которых в течение месяца незначительный (например, автомобиль технической помощи). Амортизация по таким объектам может начисляться линейным методом, с использованием норм амортизации, рассчитанных исходя из срока полезного использования транспортного средства, что закрепляется в учетной политике организации.

В Плате счетов для учета амортизационных отчислений и накопления суммы амортизации, в том числе транспортных средств, предназначен счет 02 «Амортизация основных средств» (регулирующий пассивный (контрактный) счет).

Кредитовое сальдо по счету 02 «Амортизация основных средств» отражает величину амортизации основных средств, которые числятся на счете 01 «Основные средства». Начисление амортизации отражается следующими бухгалтерскими записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	20	02	Отражение амортизации по транспортным средствам в основном производстве
2.	23, 25, 26 08, 44		Отражение амортизации по транспортным средствам в других производствах
3.	92/2 (29)		Отражение амортизации по транспортным средствам, не используемым в предпринимательской деятельности
4.	91/2		Отражение амортизации по транспортным средствам, находящимся в ремонте от 3 месяцев до 1 года

### 7.3. Учет операций по выбытию основных средств

Учет операций, связанных с *выбытием* транспортных средств, производится с использованием счета 91 «Операционные доходы и расходы» с разбивкой по субсчетам и субсчета 01/9 «Выбытие основных средств». При выбытии транспортных средств (списание, продажа) начисляется и перечисляется НДС в бюджет в соответствии с законодательством Республики Беларусь (при передаче основных средств в качестве взноса в уставный фонд другой организации НДС не начисляется).

В учете выбытие отражается следующими бухгалтерскими записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	01/9	01/1	Списывается первоначальная стоимость основных средств
2.	02	01/9	Списывается амортизация основных средств
<i>Сальдо по субсчету 01/9 будет отражать остаточную стоимость выбывающих основных средств</i>			
3.	91/2	<b>01/9</b>	Списывается остаточная стоимость основных средств
4.	91/2	70, 69	Отражаются расходы, связанные со списанием основных средств
5.	10	91/1	Оприходование материалов и запасных частей от списываемого объекта по цене возможного использования (при списании)
6.	62	91/1	Передача объекта основных средств покупателю по цене реализации (при продаже)
7.	58	91/1	Передача объекта основных средств в качестве взноса в уставный фонд по оценке комиссии
8.	75	91/1	Передача объекта основных средств учредителю по оценке комиссии
9.	91/3	68/2	Начисление НДС в бюджет в соответствии с законодательством Республики Беларусь (при списании и продаже)
10.	91/9 99	99 91/9	Определение и отражение прибыли или убытка от продажи основных средств или передачи в уставный фонд другой организации
11.	83	91/9	Уменьшение добавочного фонда при списании основных средств

### **ПРИМЕР:**

Организация «Перевозчик» передает один из автомобилей, находящихся на балансе, в качестве взноса в уставный фонд вновь создаваемой организации «Транзит». Первоначальная (балансовая) стоимость автомобиля - 13 800 000 руб., амортизация на момент передачи - 940 000 руб. Стоимость передаваемого автомобиля по оценке экспертной комиссии - 13 000 000 руб.

### **РЕШЕНИЕ:**

<b>№</b>	<b>Счет дебета</b>	<b>Счет кредита</b>	<b>Сумма, руб.</b>	<b>Содержание операции</b>
1.	01/9	01/1	13800000	Списывается первоначальная стоимость основных средств
2.	02	01/9	940000	Списывается амортизация основных средств
<i>Сальдо по дебету субсчета 01/9 (12 860 000руб.) отражает остаточную стоимость выбывающих основных средств</i>				
3.	91/2	01/9	12860000	Списывается остаточная стоимость основных средств, передаваемых в качестве взноса
4.	58	91/1	13000000	Передача объекта основных средств в качестве взноса в уставный фонд по оценке комиссии
5.	91/9	99	140000	Отражение прибыли от передачи объекта основных средств в качестве взноса в уставный фонд по оценке комиссии, отличной от остаточной стоимости

## **7.4. Учет горюче-смазочных материалов**

Типовым планом счетов бухгалтерского учета предусматривается ведение текущего учета и движения топлива на активном синтетическом счете 10 «Материалы» по субсчету 10/3 «Топливо». Данный субсчет предназначен для учета топлива, приобретенного для технологических нужд, эксплуатации транспортных средств, а также для выработки энергии либо для отопления зданий (уголь, дрова, бензин, газ, нефть, мазут и др.)-

При разработке учетной политики и Рабочего плана счетов субъекты хозяйствования для обособленного учета топлива по видам могут предусмотреть к субсчету 10/3 «Топливо» дополнительные субсчета:

*10/31 «Нефтепродукты»;*

*10/32 «Твердое топливо»;*

*10/33 «Другие виды топлива».*

На субсчете *10/31 «Нефтепродукты»* ведется учет всех видов *нефтепродуктов* (нефть, мазут, дизельное топливо, керосин, бензин и др.) и *смазочных материалов*, используемых для эксплуатации транспортных средств, технологических нужд производства, выработки энергии и отопления.

Кроме того, нефтепродукты должны быть учтены по месту их хранения: на складах, в баках транспортных средств, на магнитных носителях и т.д. В связи с этим субсчет «Нефтепродукты» на предприятиях с большим объемом операций может быть подразделен дополнительно на субсчета:

*10/311 «Нефтепродукты на складе»;*

*10/312 «Нефтепродукты в баках транспортных средств»;*

*10/313 «Нефтепродукты на магнитных носителях» (для заправки топлива по магнитным карточкам) и др.*

На субсчете *10/32 «Твердое топливо»* учитываются уголь, торф, дрова и другое твердое топливо. На этом же субсчете учитываются отходы производства и вторсырье, используемые как твердое топливо.

На субсчете *10/33 «Другие виды топлива»* учитываются все виды газообразного топлива с подразделением по следующим субсчетам: «Сжиженный газ на складе», «Сжиженный газ в баллонах транспортных средств», «Сжатый газ на складе», «Сжатый газ в баллонах транспортных средств» с детализацией по местам хранения.

Аналитический учет топлива ведется дифференцированно по маркам топлива, местам их хранения и по материально ответственным лицам.

По *дебету* субсчета «Топливо» отражается стоимость *поступающего* топлива без НДС.

Налог на добавленную стоимость, включенный в стоимость топлива и оплаченный при приобретении, в бухгалтерии учитывается отдельно от стоимости топлива по дебету субсчета *18/3*



«Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам (оплаченный)» и принимается к вычету при расчетах с бюджетом в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Поступление нефтепродуктов в организацию и заправка баков транспортных средств нефтепродуктами со склада оформляется следующими бухгалтерскими записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	10/311	60	Отражение стоимости поступившего топлива без НДС
2.	18/31		Сумма «входного» НДС, включенного в стоимость приобретаемого топлива и подлежащего оплате
3.	60	51	Оплата поставщику стоимости приобретенного топлива
4.	18/32	18/31	Отражение «входного» НДС после оплаты поставщику стоимости приобретенного топлива
5.	68/2	18/32	Списание суммы «входного» НДС, принимаемого к вычету при расчетах с бюджетом
6.	10/312	10/311	Списание топлива, заправленного в баки транспортных средств (без НДС)

### **ПРИМЕР:**

Организация 6 марта получила с нефтебазы 800 л бензина по 354 руб. за 1 л, в т.ч. НДС - 54руб. Оплата производилась после поступления топлива на склад организации. В баки транспортных средств при выезде на линию заправлено топливо (со склада) 420 л.

В бухгалтерии поступление и заправка топлива в баки отражаются следующими записями.

### **РАСЧЕТ:**

Наименование	Расчет	Сумма, руб.
1. Стоимость поступившего бензина с учетом НДС	354 руб. x 800л	283200
2. Стоимость 1 литра без НДС	354-54	300
3. Стоимость поступившего бензина без НДС	300 руб. x 800л	240 000
4. Сумма НДС к перечислению в стоимости приобретенного бензина.	54 руб. x 800 л	43 200
5. Стоимость бензина, заправленного в баки транспортных средств (без НДС)	300руб. x 420л	126000

## ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ:

№	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, руб.	Содержание операции
1.	10/311	60	240000	Поступление топлива в организацию (без НДС)
	18/31		43200	• Отражен НДС, включенный в стоимость топлива, подлежащий оплате
2.	60	51	283200	Перечислена поставщику стоимость поступившего топлива с НДС
3.	18/32	18/31	43200	Отражен НДС, оплаченный поставщику в стоимости топлива и подлежащий вычету при расчетах с бюджетом
4.	10/312	10/311	126000	Заправлено топливо в баки транспортных средств (без НДС)
5.	68/2	18/32	43200	Списан принимаемый к вычету НДС при расчетах с бюджетом

Списание сожженного топлива отражается по *кредиту* счета 10 «Топливо». На основании обработки путевых листов с учетом пробега транспортного средства и линейных норм расхода топлива в бухгалтерии рассчитывают количество **нормативного** топлива, которое списывается из баков транспортных средств, в зависимости от направления расходования - следующими бухгалтерскими записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	20	10/312	Списание сожженного топлива в пределах установленных норм в себестоимость перевозок
2.	23, 26, 44	10/312	Списание сожженного топлива в пределах установленных норм, израсходованного в других производствах

Остатки топлива в баках транспортных средств по данным учета должны соответствовать фактическому наличию топлива. Ежемесячно проводятся замеры топлива в баках, данные которых подтверждаются актом замера остатков (инвентаризации). На практике бывают случаи, когда фактически израсходованного в процессе работы топлива больше нормативного, т.е. имеет место *перерасход*.

Суммы перерасхода подлежат списанию из баков транспортных средств, но не включаются в себестоимость (затраты), а погашаются в зависимости от источника:

- за счет конкретного виновника;
- за счет собственных источников организации (внебюджетных расходов).

От суммы перерасхода топлива производится *начисление НДС* в бюджет.

В бухгалтерии списание перерасхода оформляется следующими записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	94	10/312	• Списание суммы перерасхода в состав недостач
2.	94	68/2	Начисление НДС в бюджет в части перерасхода топлива
3.	73/2	94	Списание суммы перерасхода с НДС, по которой установлен конкретный виновник
4.	92/2	94	Списание суммы перерасхода с НДС, погашаемого за счет собственных источников

### **ПРИМЕР (Расчет расхода топлива по линейным нормам и пробегу):**

В организации имеется автомобиль-тягач MAN 19422. При работе с полуприцепом линейная норма расхода топлива составляет 38 л на 100 км пробега (в оптимальных условиях эксплуатации). На основании обработки путевых листов пробег автомобиля за отчетный месяц составил 7430 км.

В бухгалтерии нормативный расход топлива определяется следующим образом.

#### **РАСЧЕТ:**

$$\text{Нормативный расход} = 7430/100 \times 38 = 2823 \text{ л}$$

Линейные нормы увеличиваются при работе в городских и горных условиях, при работе в зимнее время, при работе с кондиционером или холодильной установкой и т.д. Линейные нормы увеличиваются при перевозке грузов, т.е. вводится поправочный коэффициент, увеличивающий расход топлива при перевозке каждой тонны груза. Линейные нормы разрабатываются отраслевыми министерствами и ведомствами.

**ПРИМЕР (Списание перерасхода на конкретного виновника):**

*Остаток дизельного топлива в баке транспортного средства на 1 апреля - Юл.*

*Стоимость дизельного топлива в баке — 8160 руб. Стоимость 1 л топлива без НДС - 816 руб. Ставка НДС - 18 %. При выезде на линию со склада заправлено 150 л дизельного топлива.*

*Фактический расход топлива за отчетный период составил 120 л, нормативный- 105 л.*

*Отразить движение топлива. Сумму перерасхода удержать с материально ответственного лица (водителя).*

*В бухгалтерии списание топлива из баков отражается следующими записями.*

**РЕШЕНИЕ:**

**РАСЧЕТ:**

Наименование	Расчет	Сумма, руб.
1. Стоимость заправленного топлива без НДС	816руб. x150л	122400
2. Стоимость фактически сожженного топлива без НДС	816 руб. x120л	97920
3. Стоимость нормативного топлива без НДС	816 руб. x105л	85680
4. Стоимость <b>перерасхода</b> топлива без НДС	816 руб. x15л	12240
5. Сумма НДС, подлежащего доначислению в бюджет	12 240x18%	2203

**ОТРАЖЕНИЕ Б УЧЕТЕ:**

№	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, руб.	Содержание операции
1.	10/312	10/311	122400	Отражена заправка баков транспортных средств топливом со склада
2.	20	10/312	85680	Списана в себестоимость стоимость <b>нормативного</b> топлива без НДС
3.	94	10/312	12240	Списана из баков сумма <b>перерасхода</b> топлива без НДС
4.	94	68/2	2203	Начислен в бюджет НДС от суммы перерасхода топлива
5.	73/2	94	14443	Списание суммы перерасхода (с НДС) на конкретного виновника

**ПРИМЕР (Списание перерасхода за счет собственных источников):**

Остаток дизельного топлива в баке транспортного средства на 1 февраля составлял 10 л, стоимость которого - 7200 руб. Стоимость 1л — 720 руб. (без НДС). В течение отчетного месяца в бак транспортного средства заправлено 940 л дизельного топлива со склада. На основании замеров в конце месяца остаток топлива в баке составил 30 л. Таким образом, фактический расход топлива — 920 л (10 л + 940 л — 30 л), нормативный расход топлива, рассчитанный бухгалтерией после обработки путевых листов, — 900 л.

Отразить списание топлива. Перерасход погашается за счет собственных источников (для целей налогообложения не учитывается).

В бухгалтерии списание топлива из баков отражается следующими записями.

**РЕШЕНИЕ:**

**РАСЧЕТ:**

Наименование	Расчет	Сумма, руб.
1. Стоимость <b>заправленного</b> топлива без НДС (по условию)	720 руб. x940л	676800
2. Стоимость <b>фактически</b> сожженного топлива без НДС (по условию)	720 руб. x920л	662400
3. Стоимость <b>нормативного</b> топлива без НДС (по условию)	720 руб. x900л	648000
4. Стоимость <b>перерасхода</b> топлива без НДС (по условию)	720 руб. x20л	14400
5. Сумма НДС подлежащего доначислению в бюджет	14400x18%	2592

**ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ:**

Лн	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, руб-	Содержание операции
1.	10/312	10/311	676800	Отражена заправка баков транспортных средств топливом со склада
2.	20	10/312	648000	Списана в себестоимость стоимость <b>нормативного</b> топлива без НДС

3.	94	10/312	14400	Списана из баков сумма перерасхода топлива без НДС в состав недостач
4.	94	6№	2592	Начисление в бюджет НДС от суммы перерасхода топлива
5.	92/2	94	16992	Списание в состав внереализационных расходов сумм перерасхода с НДС на финансовые результаты
6.	99	92/9	16992	Списание в состав убытков сумм перерасхода топлива с НДС

### **ПРИМЕР:**

Для заправки транспортных средств по магнитным карточкам организация перечислила денежные средства поставщику в размере 600 000 руб. В процессе работы автотранспорт заправлялся на заправках по магнитным карточкам. Остаток топлива в баке на начало отчетного периода составлял 30 л, стоимость которого - 16 500 руб. На основании распечатки с АЗС в течение месяца в баки транспортных средств заправлено 580 л дизельного топлива. Стоимость 1 л - 649 руб., в т.ч. НДС — 99 руб., стоимость 1 л без НДС - 550 руб. После обработки путевых листов в бухгалтерии рассчитан нормативный расход топлива — 560 л. На основании замеров остаток топлива в баке составил 35 л. Фактический расход топлива равен 575 л (30 + 580 - 35). Перерасход топлива - 15 л (575 - 560) - удержать с материально ответственного лица (водителя).

В бухгалтерии операции по топливу с магнитными карточками, заправка и списание топлива из баков транспортных средств отражается следующими записями.

### **РЕШЕНИЕ:**

#### **РАСЧЕТ:**

Наименование	Расчет	Сумма, руб.
1. Стоимость топлива без НДС, заправленного по магнитным карточкам	550 руб. х 580 л	319 000
2. Сумма НДС оплаченного, включенного в стоимость топлива, поступившего от поставщика	99 руб. х 580 л	57420

Окончание табл.

3. Стоимость поступившего от поставщика топлива с НДС	649 руб. х580л	376420
4. Стоимость фактически сожженного топлива без НДС	550 руб. х575 л	316250
5. Стоимость нормативного топлива без НДС	550 руб. х 560 л	308000
6. Стоимость перерасхода топлива без НДС	550руб. х15л	8250
7. Сумма НДС, подлежащего доначислению в бюджет.	8250 руб. х18%	1485

## ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ:

№	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, руб.	Содержание операции
1.	60	51	600000	Перечислены поставщику денежные средства для заправки топлива по магнитным карточкам
2.	10/313	60	319 000	Отражено топливо, заправленное по магнитным карточкам, без НДС, на основании распечатки с АЗС
	18/32		57420	Отражен «входной» НДС, включенный в стоимость топлива и оплаченный поставщику
3.	10/312	10/313	319 000	Списана стоимость топлива, заправленного в баки транспортных средств по магнитным карточкам на основании документов и отчетов водителей
4.	20	10/312	308000	Списана в затраты стоимость нормативного топлива без НДС
5..	73/2	10/312	8250	Списана из баков сумма перерасхода топлива без НДС на конкретного виновника
		68/2	1485	Начислен в бюджет НДС от суммы перерасхода топлива
6.	70	73/2	9735	Удержана из заработной платы водителя сумма перерасхода с НДС

В случаях, когда фактический расход топлива меньше нормативного, имеет место экономия материальных ресурсов. В этом случае из баков транспортных средств на себестоимость перевозки (затраты) списывается стоимость фактически израсходованного топлива. А водителям в соответствии с положением о премировании может быть начислена премия за экономию материаль-

ных ресурсов. В таких случаях премия начисляется за счет экономленных средств в размерах, определенных законодательством, и в бухгалтерии начисление премии отражается записью:

Л*	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
/.	20,26	70	На величину премии, начисленной за экономию материальных ресурсов

### **ПРИМЕР:**

*Остаток дизельного топлива в баке транспортного средства на начало отчетного периода (на 01.06) - 20л, стоимость которого - 16 400 руб. В течение отчетного месяца в бак транспортного средства заправлено со склада 320 л дизельного топлива. Стоимость 1 л топлива без НДС — 820 руб. Фактический расход топлива за отчетный месяц составил 330 л. Нормативный расход, определенный на основании обработки путевых листов, — 350 л.*

*Отразить списание топлива. Системой оплаты труда предусмотрено 70 % от стоимости сэкономленного топлива начислить работнику (водителю) в виде премии. В бухгалтерии списание топлива из баков отражается следующими записями.*

### **РЕШЕНИЕ:**

### **РАСЧЕТ:**

Наименование	Расчет	Сумма, руб.
1. Стоимость заправленного топлива без НДС (по условию)	820 руб. x 320л	262400
2. Стоимость фактически сожженного топлива без НДС (по условию):	820 руб. у. 330 л	270600
3. Стоимость нормативного топлива без НДС (по условию)	820 руб. у. 350 л	287 000
4. Сумма экономии топлива без НДС (по условию)	820 руб. x 20 л	16400
5. Сумма премии — 70%.	16 400 x 70%	11480



## ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ:

<i>Па</i>	<i>Счет дебета</i>	<i>Счет кредита</i>	<i>Сумма, руб.</i>	<i>Содержание операции</i>
1.	10/312	10/311	262400	Отражена заправка баков транспортных средств топливом со склада
2.	20	10/312	270600	Списана в себестоимость стоимость фактического топлива без НДС
3.	20	70	11480	Начислена премия водителям за экономию материальных ресурсов

### 7.5. Учет запасных частей

**Запасными частями** являются предметы, предназначенные и используемые для поддержания транспортных средств в рабочем состоянии, т.е. для технического обслуживания и текущего ремонта. Запасные части, детали, узлы и агрегаты, а также шины транспортных средств поступают на склады от поставщиков в порядке материально-технического снабжения. На склад могут поступать запасные части, годные к употреблению, снятые со списываемых объектов основных средств.

На складах запасные части, детали, узлы и агрегаты хранят и учитывают отдельно: новые; снятые с основных средств, в том числе годные к употреблению; требующие ремонта; отремонтированные; негодные, подлежащие сдаче в металлолом.

При разработке учетной политики и Рабочего плана счетов субъекты хозяйствования для обособленного учета различных запасных частей могут предусмотреть к субсчету **10/5 «Запасные части»** дополнительные субсчета:

**10/51 «Запасные части»;**

**10/52 «Обменный фонд»;**

**10/53 «Автомобильные шины».**

На субсчете **10/51 «Запасные части»** ведется учет наличия и движения приобретенных или изготовленных для нужд основной деятельности **запасных частей**, предназначенных для

производства ремонтов, замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств по цене приобретения или изготовления, а также *запасные части*, снятые с основных средств.

На субсчете *10/52 «Обменный фонд»* отражаются хозяйственные операции, связанные с учетом обменного фонда *агрегатов, узлов и базовых деталей*. Агрегаты, узлы и детали, бывшие в употреблении, учитываются по цене возможного использования, устанавливаемой специальной комиссией исходя из физического состояния и степени изношенности деталей.

На субсчете *10/53 «Автомобильные шины»* ведется учет шин к транспортным средствам.

Поступление в организацию запасных частей и их расходование при проведении ремонтов основных средств оформляется бухгалтерскими записями по приведенной схеме:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	10/5	60	Отражение стоимости поступивших запасных частей без НДС
2.	/8/31		Сумма «входного» НДС, включенного в стоимость запасных частей и подлежащего оплате
3.	60	51	Оплата поставщику стоимости приобретенных запасных частей
4.	18/32	18/31	Отражение «входного» НДС после оплаты поставщику стоимости приобретенных запасных частей
5.	23,20	10/5	Списание стоимости запасных частей, переданных со склада для ремонта основных средств

***ПРИМЕР (Поступление и использование запасных частей):***

*В организацию поступили запасные части от поставщиков на сумму 448 400руб., в т.ч. НДС - 68 400руб. (стоимость запасных частей без НДС - 380 000 руб.), и шины - на 896800 руб., в т.ч. НДС - 136800руб. (стоимость шин без НДС - 760 000руб.). Организация рассчиталась с поставщиком за полученные ценности*

*В отчетном периоде со склада во вспомогательное производство переданы запасные части на сумму 205 000 руб. Одновременно из ремонтной зоны на склад поступили запасные части, требующие ремонта, на сумму 104 000 руб.*

*Со склада отпущены шины для установки на транспортное средство на 376 000 руб. В организации сформирован резервный фонд для замены шин.*

**РЕШЕНИЕ:**

<b>№</b>	<b>Счет дебета</b>	<b>Счет кредита</b>	<b>Сумма, руб.</b>	<b>Содержание операции</b>
1.	10/51 15/31	60	380000	Отражена стоимость поступивших запасных частей без НДС
2.	18/31		68400	«Входной» НДС, включенный в стоимость запасных частей и подлежащий оплате поставщику
3.	60	51	448400	Оплачена поставщику стоимость запасных частей
4.	18/32	18/31	68400	Отражен оплаченный «входной» НДС, включенный в стоимость запасных частей, принимаемый к вычету при расчетах с бюджетом
5.	23	10/51	205 000	Переданы со склада в ремонтную зону запасные части по покупной стоимости
6.	10/52	23	104000	Оприходованы на складе запасные части, требующие ремонта по цене возможного использования (по оценке комиссии)

## **7.6. Учет автомобильных шин**

Автомобильные шины (покрышка, камера и ободная лента), находящиеся на колесах и в запасе при транспортном средстве, включены в прейскурантную цену автомобиля, следовательно, подлежат учету в составе основных средств. Автомобильные шины, поступающие от поставщиков в порядке пополнения запаса для замены шин, входят в состав оборотных средств.

Автомобильные шины оценивают в учете следующим образом:

- новые шины - по прейскурантной цене приобретения (без НДС) (Д10/531);
- шины, бывшие в употреблении, но годные для дальнейшего использования (Д 10/532), — по цене, соответствующей их остаточному пробегу.
- негодные шины, подлежащие сдаче в утиль (Д 10/533), - по цене утильной резины.

Оприходование на складе организации автомобильных шин оформляется бухгалтерскими записями по приведенной схеме:

<i>№</i>	<i>ДЕБЕТ</i>	<i>КРЕДИТ</i>	<i>Содержание операции</i>
1.	10/531	60	<i>Отражение стоимости поступивших от поставщиков автомобильных шин без НДС</i>
2.	18/31		<i>Сумма «входного» НДС, включенного в стоимость автомобильных шин и подлежащего оплате</i>
3.	60	51	<i>Оплата поставщику стоимости приобретенных автомобильных шин</i>
4.	18/32	18/31	<i>Отражение «входного» НДС после оплаты поставщику стоимости приобретенных автомобильных шин</i>
5.	10/532	20 (97)	<i>Списание стоимости автомобильных шин по цене остаточного пробега (без НДС)</i>
6.	10/533	10/532	<i>Отражение стоимости автомобильных шин по цене утильной резины (без НДС)</i>

Для покрытия затрат, связанных с текущим ремонтом автомобильных шин, а также предстоящих затрат на полное восстановление их износа субъекты хозяйствования могут ежемесячно формировать резерв предстоящих расходов. Резерв создается с целью равномерного включения суммы этих расходов в себестоимость перевозок. Резервируемые суммы определяются ежемесячно согласно данным о фактическом пробеге эксплуатируемых шин по нормам и в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, и включаются в себестоимость перевозок (продукции, работ, услуг). Для расчета сумм на формирование резерва в автотранспортных организациях пользуются следующей формулой:

$$A_{\text{ш}} = \frac{C_{\text{ш}} \cdot Y_{\text{ш}}}{L \cdot N},$$

где:

$A_{\text{ш}}$  - резервируемая сумма на восстановление износа и ремонт автомобильных шин (амортизация шин);

$C_{\text{ш}}$  - стоимость комплекта автомобильных шин, установленного на транспортном средстве. *Комплект* - покрывка, камера и ободная лента;

$Y_{\text{ш}}$  - ресурс (максимально возможный пробег) комплекта автомобильных шин. *Ресурс* - устанавливается дифференциро-

ванно по каждому комплекту в зависимости от марки шин и ее состояния (новая, после ремонта и т.д.);

*L* - пробег транспортного средства за отчетный период;

*N*- количество колес на автомобиле (без запасного).

В бухгалтерии формирование и использование резерва отражается по счету 96 «Резерв предстоящих расходов» на специальном субсчете для покрытия затрат на восстановление износа и ремонт шин для транспортных средств.

Формирование резерва отражается записью:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	20,23	96/и	Формирование резерва для восстановления износа, проведения ремонтов и замены автомобильных шин

При передаче шин со склада для установки на транспортное средство величина сформированного резерва используется (уменьшается) на фактическую стоимость устанавливаемых шин, что отражается следующей записью.

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
2.	96/и	10/53	На стоимость шин, переданных со склада для установки на транспортное средство, при наличии резерва на эти цели

Если в организации не формируется резерв для полного восстановления износа и ремонта автомобильных шин, то при установке новых шин на транспортное средство их стоимость списывается в себестоимость перевозок в полном объеме или частями, что отражается следующими бухгалтерскими записями:

<i>m</i>	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
3.	20 (44)	10/53	Стоимость шин, переданных со склада для установки на транспортное средство, в случае отсутствия резерва для этих целей, если не идет массовая замена шин, списывается в себестоимость на счет 20 «Основное производство»
4.	97	10/53	Стоимость шин, переданных со склада для установки на транспортное средство, в случае отсутствия резерва для этих целей, если идет массовая замена шин, списывается в состав счета 97 «Расходы будущих периодов»
5.	20	97	Поэтапное списание учтенных в составе расходов будущих периодов сумм в себестоимость перевозок в суммах, равных амортизации автомобильных шин

По мере использования шин и изъятия их из эксплуатации в карточки учета работы шин заносятся данные об их пробеге, техническом состоянии, куда направляется шина: в ремонт, на восстановление или в утиль.

По шинам, не прошедшим эксплуатационную норму пробега, комиссией составляется **акт**, в котором указывается причина преждевременного выхода шины из строя. При этом стоимость шины в части недопробега списывается по кредиту счета 20 «Основное производство» (или счета 97). Если шина преждевременно пришла в негодность, ее стоимость, пришедшаяся на недопробег, списывается в зависимости от источника погашения в дебет одного из приведенных ниже счетов:

*76/3 «Расчеты по претензиям»* - по шинам, не прошедшим эксплуатационный пробег по вине завода-изготовителя, в этом случае комиссией составляется рекламационный акт и заводу-изготовителю вместе с актом направляется карточка учета работы шины;

*73/2 «Расчет с персоналом по возмещению материального ущерба»* - по шинам, не прошедшим эксплуатационный пробег по вине водителя;

*10/53 «Автомобильные шины»* - по шинам, годным для дальнейшего использования по цене, соответствующей их остаточному пробегу;

*94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»* - в остальных случаях.

Сумма недопробега шин, учтенная по дебету перечисленных выше счетов, увеличивается на сумму НДС (кроме шин, оприходованных на складе), начисляемого в бюджет следующей бухгалтерской записью:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	73/2	68/2	Начисление НДС в бюджет от суммы недопробега шин, списанной на конкретного виновника
2.	76/3	68/2	Начисление НДС в бюджет от суммы недопробега шин, списанной на конкретного виновника
3.	94	68/2	Начисление НДС в бюджет от суммы недопробега шин, списанной в состав недостач

### **ПРИМЕР:**

*В организации 3 июня на транспортное средство были установлены шины со склада на сумму 639 000 руб. - 6 комплектов (без запасного). Стоимость одного комплекта шин (покрышка, камера и ободная лента) - 106 500 руб. Ресурс одного комплекта шин - 100 000 км. Пробег автомобиля по месяцам составил: июнь — 7300 км; июль - 8100 км; август - 6900 км; сентябрь - 6500 км; октябрь - 5100 км; ноябрь - 5700 км.*

*В декабре 2 автомобильные шины, установленные 3 июня, пришли в негодность. Причем одна из них оприходована на складе с целью дальнейшего ремонта и использования.*

*Стоимость второй шины в части недопробега погашается за счет конкретного виновника.*

*В декабре на транспортное средство были установлены шины со склада на сумму 220 000 руб. — 2 комплекта. Стоимость одного комплекта вновь установленных шин — ПО 000 руб.*

*Учетной политикой организации предусмотрено формирование и использование резерва на восстановление износа и ремонт автомобильных шин.*

### **РЕШЕНИЕ:**

#### **РАСЧЕТ:**

*Ежемесячно производится расчет по приведенной выше формуле, и в карточки учета работы шин заносятся данные об их пробеге и сумме начисленной амортизации. На основании расчетных данных формируется резерв для замены шин. Эти же данные используются для определения и списания суммы недопробега шин.*

<i>Месяцы</i>	<i>Пробег, км</i>	<i>Стоимость комплекта шин, руб.</i>	<i>Расчет амортизации по одной шине</i>	<i>Сумма амортизации одной шины, руб.</i>	<i>Сумма амортизации для формирования резерва, руб.</i>
<i>Июнь</i>	<i>7300</i>	<i>106500</i>	<i>106 500 руб./100 000 км x 7300 км</i>	<i>7774,5</i>	<i>46 647</i>
<i>Июль</i>	<i>8100</i>	<i>106500</i>	<i>106500руб./100000 км x8100км</i>	<i>8626.5</i>	<i>51 759</i>
<i>Август</i>	<i>6900</i>	<i>106500</i>	<i>106500руб./100 000 км x 6900 км</i>	<i>7348,5</i>	<i>44091</i>
<i>Сентябрь</i>	<i>6500</i>	<i>106500</i>	<i>106 500 руб. /100000 км 4500 км</i>	<i>6922,5</i>	<i>41535</i>
<i>Октябрь</i>	<i>5100</i>	<i>106500</i>	<i>106 500 руб. /100000 кмx 5100 км</i>	<i>5431,5</i>	<i>32 589</i>
<i>Ноябрь</i>	<i>5700</i>	<i>106500</i>	<i>106 500 руб. /100 000 км x 5700 км</i>	<i>6070,5</i>	<i>36423</i>
<b><i>Итого:</i></b>	<i>39600</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>42174</i>	<i>253044</i>

*Недопробег по шинам, пришедшим в негодность, составляет:  
100 000 км - 39 600 км = 60 400 км, что равно 64 326 руб.  
(106500 руб./100 000 км x 60 400 км или 106 500 руб. - 42 174 руб.)  
по каждой шине, пришедшей в негодность.*

<i>№</i>	<i>Счет дебета</i>	<i>Счет кредита</i>	<i>Сумма, руб.</i>	<i>Содержание операции</i>
<i>1.</i>	<i>96</i>	<i>10/531</i>	<i>639 000</i>	<i>Отражено списание шин со склада при установке на транспортное средство за счет сформированного резерва в июне</i>
<i>2.</i>	<i>20</i>	<i>96</i>	<i>46 647</i>	<i>Формирование резерва для замены шин в июне</i>
<i>3.</i>	<i>20</i>	<i>96</i>	<i>51759</i>	<i>Формирование резерва для замены шин в июле</i>
<i>4.</i>	<i>20</i>	<i>96</i>	<i>44 091</i>	<i>Формирование резерва для замены шин в августе</i>
<i>5.</i>	<i>20</i>	<i>96</i>	<i>41 535</i>	<i>Формирование резерва для замены шин в сентябре</i>
<i>6.</i>	<i>20</i>	<i>96</i>	<i>32 589</i>	<i>Формирование резерва для замены шин в октябре</i>
<i>7.</i>	<i>20</i>	<i>96</i>	<i>36 423</i>	<i>Формирование резерва для замены шин в ноябре</i>
<i>8.</i>	<i>10/532</i>	<i>20</i>	<i>64 326</i>	<i>Списана и оприходована на складе с целью дальнейшего ремонта и использования стоимость одной шины в части недопробега</i>
<i>9.</i>	<i>73/2</i>	<i>20</i>	<i>64 326</i>	<i>Списана стоимость шины в части недопробега, подлежащая взысканию с конкретного виновника</i>
<i>10.</i>	<i>73/2</i>	<i>68/2(18)</i>	<i>И 579</i>	<i>Начислен НДС от суммы недопробега шин</i>
<i>11.</i>	<i>96</i>	<i>10/531</i>	<i>220 000</i>	<i>В декабре отражено списание шин со склада при установке на транспортное средство за счет сформированного резерва.</i>



## 7.7. Учет ремонта транспортных средств

В автотранспортных организациях отражаются затраты на все виды проводимых ремонтов основных средств: текущих, капитальных, а также расходы на проведение технического обслуживания и технического осмотра транспортных средств.

Производя ремонты и другие мероприятия, ведущие к улучшению эксплуатационных характеристик основных средств, предприятия несут определенные затраты. Затраты, связанные с улучшением состояния основных средств, подразделяются на две группы:

- затраты на проведение мероприятий, ведущих к повышению потребительных свойств (текущие и капитальные ремонты);
- затраты на проведение мероприятий, направленных на поддержание основных средств в рабочем состоянии (технические обслуживания и осмотры).

В случае осуществления ремонтов транспортных средств собственными силами затраты, как правило, собираются по *дебету* активного субсчета 23/3 «Ремонт основных средств». Расходы по ремонту транспортных средств группируются по калькуляционным статьям в общеустановленном порядке и состоят из:

- расходов по запасным частям, полуфабрикатам, материалам, используемым во вспомогательном производстве при ремонте транспортных средств;
- расходов по заработной плате рабочих вспомогательного производства;
- отчислений по социальному страхованию рабочих вспомогательного производства;
- отчислений в Белгосстрах;
- затрат на топливо и электроэнергию (без НДС) во вспомогательном производстве;
- амортизационных отчислений по основным средствам (нематериальным активам), используемым во вспомогательном производстве;
- услуг сторонних организаций (без НДС);
- прочих расходов (спецодежды, арендной платы и др.).

В учете при сборе затрат по ремонту транспортных средств отражаются следующие записи:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	23/3	10/5	Стоимость израсходованных запасных частей и др. материалов при проведении ремонта (без НДС)
2.	23/3	70, 69/1, 76/2	Заработная плата рабочих вспомогательных производств, отчисления на социальное страхование и взносы в БелгосстраХ за проведение ремонта транспортного средства
3.	23/3	60	Стоимость услуг сторонних организаций (топливо, электроэнергия), отраженная в расчетных документах подрядчиков (без НДС)
4.	18/3		Обособленное отражение «входного» НДС, включенного в стоимость в документах подрядчиков
5.	23/3	10/11	Стоимость использованной спецодежды рабочими вспомогательных производств при проведении ремонта (без НДС)
6.	23/3	02	Амортизационные отчисления по основным средствам (нематериальным активам), используемым во вспомогательном производстве
7.	23/3	76/7	Арендная плата, отраженная в документах арендодателей (без НДС)
8.	18/3		Обособленное отражение «входного» НДС, включенного в стоимость арендной платы

Расходы, собранные по дебету субсчета 23/3, списываются после завершения ремонтных работ в себестоимость полностью или частями. В случае, когда в организациях *резерв* на ремонт основных средств *не формируется*, расходы по неравномерно проводимым в течение года ремонтам транспортных средств могут вначале списываться в *дебет* счета 97 «Расходы будущих периодов» с последующим их списанием в себестоимость в течение календарного года. Списание затрат в бухгалтерии отражается следующими записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	20, 23, 44	23/3	Списание затрат по законченному ремонту основных средств в себестоимость в полной сумме
2.	20 (97)	23/3	Списание затрат по законченному ремонту основных средств в состав расходов будущих периодов
3.	20, 23, 44	97	Поэтапное (ежемесячное) списание затрат по законченному ремонту основных средств, учтенных в составе расходов будущих периодов в себестоимость

При наличии в организациях значительного количества транспортных средств, требующих существенных затрат на проведение ремонтов, организации предпочитают резервировать денежные средства в течение определенного времени (года). Для учета резервируемых сумм используется пассивный счет 96 «*Резерв предстоящих расходов*», на котором открывается отдельный субсчет «*Ремонтный фонд*». Суммы, подлежащие резервированию, определяются на основании *плановой сметы* затрат на проведение ремонтных работ. *Формирование* резерва на проведение ремонтов производится ежемесячно путем включения резервируемых сумм в себестоимость (издержки). Затраты по законченным ремонтам в таких случаях списываются за счет сформированного ранее резерва.

Формирование резервного ремонтного фонда оговаривается в учетной политике организации.

В бухгалтерии отражаются записи по формированию и использованию резерва:

<i>№</i>	<i>ДЕБЕТ</i>	<i>КРЕДИТ</i>	<i>Содержание операции</i>
1.	20, 23, 26	96	<i>Формирование резерва путем ежемесячного включения резервируемых сумм в себестоимость</i>
2.	96	23/3	<i>Списание затрат по законченному ремонту основных средств за счет сформированного резерва</i>

При осуществлении ремонтов в специализированных ремонтных организациях, т.е. подрядным способом, принятые к оплате расчетно-платежные документы подрядчиков отражаются следующими бухгалтерскими записями:

<i>№</i>	<i>ДЕБЕТ</i>	<i>КРЕДИТ</i>	<i>Содержание операции</i>
1.	96	60	<i>Использование резерва на сумму затрат по проведенному ремонту без НДС при наличии в организации резервного фонда для проведения ремонтов основных средств</i>
2.	18/31		<i>Обособленное отражение суммы «входного» НДС, выделенного в расчетных документах подрядчиков</i>

\* Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29 декабря 2007 г. № 207 «О внесении изменений и дополнений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. № 118» // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2008. № 29. 8/18048; постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29 декабря 2007 г. № 208 «О внесении изменений и дополнений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 20 декабря 2001 г. № 127» // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2008. № 29. 8/18049.

3.	20	60	<i>Списание в себестоимость затрат по проведенному ремонту без НДС при возможности такого включения единым платежом в случае отсутствия в организации резервного фонда для проведения ремонтов основных средств</i>
4.	18/31		<i>Обособленное отражение суммы «входного» НДС, выделенного в расчетных документах подрядчиков</i>
5.	97	60	<i>Списание в состав расходов будущих периодов затрат по проведенному ремонту без НДС при невозможности включения единым платежом этих затрат в себестоимость в случае отсутствия в организации резервного фонда для проведения ремонтов основных средств</i>
6.	18/31		<i>Обособленное отражение суммы «входного» НДС, выделенного в расчетных документах подрядчиков</i>

Резервный ремонтный фонд должен быть использован в течение года. Неиспользованные остатки по окончании года не переходят на следующий год, кроме случаев, когда в ремонтном производстве остался незавершенный ремонт транспортного средства, т.е. по дебету субсчета 23/3 остались не списанные затраты по проведению ремонта. В случае завершения всех ремонтов, для которых формировался ремонтный фонд, излишне начисленная сумма резерва по окончании финансового года списывается сторнировочной записью.

**Неиспользованные остатки** резервного ремонтного фонда, выявленные в результате проверок, списываются в состав вне-реализационных доходов с последующим отнесением их в состав прибыли организации, что в учете отражается следующими записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	20, 23, 26	96	<i>Списание излишне сформированной суммы резерва сторнировочной записью в себестоимость</i>
2.	96	92/1	<i>Списание излишне сформированной суммы резерва в году, следующем за отчетным, или по результатам проверок</i>

### **ПРИМЕР:**

Проведен ремонт двигателя хозяйственным способом в ремонтном цехе организации. В соответствии со сметой затрат для ремонта двигателя со склада отпущены:

- запасные части - 15 000руб.;
- прочие материалы - 8000 руб.

Начислена заработная плата ремонтным рабочим - 20 000 руб. На заработную плату начислены отчисления по социальному страхованию — 7000 руб. и налоги в бюджет — 800 руб., отчисления в Белгосстрах — 200 руб. Амортизация оборудования и специальных установок, применяемых в ремонтном производстве, - 7900 руб.

В бухгалтерии производятся следующие записи по отражению ремонта двигателя.

### **РЕШЕНИЕ:**

№	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, руб.	Содержание операции
1.	23/3	10/5	15 000	Включение стоимости запасных частей в затраты на ремонт двигателя
2		10/6	8000	Включение стоимости материалов в затраты на ремонт основных средств (субсчет «Прочие материалы»)
3.		70	20 000	Включение заработной платы ремонтных рабочих в затраты на ремонт двигателя
4.		69/1	7000	Включение отчислений по социальному страхованию ремонтных рабочих в затраты на ремонт двигателя
5.		76/2	200	Включение отчислений в Белгосстрах по страхованию ремонтных рабочих в затраты на ремонт основных средств
6.		02/1	7900	Начисление амортизации по основным средствам (специальным установкам), используемым при ремонте
Списание стоимости законченного ремонта основных средств (15 000 + 8000 + 20 000 + 7000 + 200 + 7900 = 58 100 (руб.))				

7.	96	23/3	58 900	Списание стоимости законченного ремонта основных средств при наличии в организации сформированного специального фонда для финансирования ремонтных работ
	20		58100	Списание стоимости законченного ремонта основных средств в случаях, когда затраты составляют незначительный процент в себестоимости изготовления продукции (работ, услуг) текущего периода
	97		58100	Списание затрат законченных капитальных ремонтов. (Когда затраты на проведение ремонтов не представляется возможным включить в себестоимость одним платежом, а резервный ремонтный фонд в организации не сформирован, они относятся в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» с последующим отношением в издержки производства равными долями в течение периода (года), определенного учетной политикой организации)

Затраты по мелким текущим ремонтам и техническому обслуживанию транспортных средств списываются в *дебет* счета 20 «Основное производство», т.е. в себестоимость перевозок в периоде возникновения этих расходов.

Затраты по ремонтам автомобильных шин, проводимым хозяйственным способом, организации могут собирать по *дебету* активного субсчета 23/3 «Ремонт основных средств». Эти затраты списываются аналогично затратам по ремонтам основных средств: либо в *дебет* счета 20 «Основное производство», т.е. в себестоимость перевозок в периоде возникновения этих расходов, либо на увеличение стоимости автомобильных шин.

## 7.8. Отражение реализации выполненных транспортных услуг

Для обобщения информации о расходах автотранспортных организаций, связанных непосредственно с перевозкой, используется счет 20 «Основное производство».

По *дебету* этого счета отражаются затраты организации, которые группируются по калькуляционным статьям:

- расходы на топливо;
- расходы на смазочные материалы;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация транспортных средств и других основных средств;
- амортизация нематериальных активов;
- расходы на специальную одежду;
- стоимость специального оборудования и специального инвентаря;
- расходы по аренде транспортных средств;
- таможенные пошлины и транспортные (дорожные) сборы;
- налоги и сборы, включаемые в себестоимость (экологический налог, налог на землю, инвестиционные сборы на формирование бюджетных инновационных фондов);
- расходы на ремонт и содержание транспортных средств;
- расходы на замену автомобильных шин;
- расходы на мойку, на охрану стоянок и др.;
- общехозяйственные расходы организации (затраты по технике безопасности; по содержанию зданий, сооружений и помещений общехозяйственного назначения; затраты на содержание служебного транспорта; проценты, начисляемые за пользование кредитами и займами, полученными на нужды текущей деятельности организации (кроме процентов по просроченным кредитам и займам), если иное не предусмотрено законодательством; расходы на электроэнергию, газ, рекламу и др.).

Отражение выполненной транспортной работы производится с использованием счета **90 «Реализация»**, к которому предусмотрены субсчета:

**90/1 «Выручка от реализации»;**

**90/2 «Себестоимость реализации»;**

**90/3 «Налог на добавленную стоимость»;**

90/5 «Прочие налоги и сборы из выручки»;

90/6 «Экспортные пошлины»;

90/9 «Прибыль/убыток от реализации».

Особенность учета в транспортных организациях заключается в том, что себестоимость выполненных транспортных услуг, накопленная по дебету счета 20 «Основное производство», списывается при выполнении транспортной работы (подписании акта о выполнении работ или поступлении денежных средств от заказчика), минуя счет 43 «Готовая продукция».

При отражении реализации транспортных услуг автотранспортные организации начисляют НДС и другие налоги из выручки в бюджет в соответствии с законодательством Республики Беларусь. Реализация транспортных услуг отражается следующими записями:

№	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	Содержание операции
1.	90/2	20 (45)	Списание себестоимости транспортной работы при признании реализации
2.	90/2	44/1	Списание коммерческих расходов по реализации транспортной работы
3.	62 (51)	90/1	Отражение выручки от выполненной транспортной работы
4.	90/3	68/2	Начисление НДС в бюджет при реализации
5.	90/5	68/2	Начисление в бюджет единого налога из выручки при реализации
6.	90/9 99	99 90/9	Отражение прибыли (убытка) от реализации транспортной работы

#### ^ПРИМЕР:

Автотранспортная организация занимается перевозкой грузов. В отчетном месяце в организации произведены следующие расходы:

- списано топливо из баков транспортных средств, израсходованное при перевозке грузов, на сумму 1 980 000 руб., причем в пределах норм - на сумму 1 900 000 руб.;
- списаны смазочные материалы со склада, использованные в отчетном месяце при осуществлении производственного процесса, на сумму 11 000 руб.;



- произведено резервирование сумм на проведение ремонта транспортных средств на сумму 96 000руб.;
- начислена заработная плата водителям — 3 520 000 руб.;
- произведены отчисления на социальное страхование (35 %) — 1232 000 руб.;
- начислены взносы в Белгосстрах (1 %) — 35 200руб.;
- начислена амортизация транспортных средств - 225 800руб.;
- произведено резервирование сумм на замену автомобильных шин (в пределах норм) на сумму 8000руб.;
- списана в себестоимость перевозок сумма общехозяйственных расходов — 480 000руб.

*В отчетном месяце транспортная организация выполнила транспортные услуги на сумму 9 204 000 руб., в т.ч. НДС — 1 404 000 руб., и получила деньги от заказчика на расчетный счет после подписания акта выполненных работ.*

*В бухгалтерии производятся следующие записи по отражению себестоимости перевозок и реализации выполненных транспортных услуг.*

### **РЕШЕНИЕ:**

<b>№</b>	<b>Счет дебета</b>	<b>Счет кредита</b>	<b>Сумма, руб.</b>	<b>Содержание операции</b>
<b>1</b>	20	10/312	1900000	Списана в себестоимость перевозки стоимость топлива в пределах норм себестоимость
2.	92/2(73/2)		80000	Списан сверхнормативный расход топлива за счет собственных источников
3.	20	10/3	11000	Списана в себестоимость стоимость смазочных материалов
4.		96/1	96000	Включена в себестоимость сумма, резервируемая для проведения ремонтов
5.		70	3 520000	Включена в себестоимость заработная плата водителей
6.		69/1	1232000	Включены в себестоимость отчисления на социальное страхование
7.		76/2	3 5200	Включены в себестоимость взносы в Белгосстрах
8.		02	225800	Включена в себестоимость амортизация транспортных средств
9.		96/2	8000	Включена в себестоимость сумма, резервируемая для замены автомобильных шин

Окончание табл.

10.	20	26	480000	Включена в себестоимость сумма общехозяйственных расходов
11,	90/2	20	7508 000	Списана себестоимость выполненных транспортных услуг при реализации
12.	51	62	9204000	Отражено поступление на расчетный счет денежных средств от заказчика
13.	62	90/1	9204 000	Отражена выручка от реализации транспортной работы
14.	90/3	68/21	1404000	Отражено начисление НДС в бюджет из выручки при реализации транспортных услуг
15.	90/5	68/22	"156000	Отражено начисление единого налога из выручки при реализации транспортных услуг
16.	90/9	99/1	136000	Отражена прибыль от реализации транспортных услуг

## ЛИТЕРАТУРА

1. Бухгалтерский учет/под общ. ред. Н.И. Ладутько.-Минск, 2005.
2. Дробышевский, Н.П. Бухгалтерский учет в строительстве. - Минск, 2006.
3. Бухгалтерский учет на транспорте / под общ. ред. А.Д. Молоковича. - Минск, 2007.
4. Левкович, О.А., Бурцева, И.Н. Бухгалтерский учет. 5-е изд., перераб. и доп. - Минск, 2007.
5. Бурцева, И.Н., Левкович, О.А. Изменения в бухгалтерском учете при переходе на новый План счетов. - Минск, 2003.
6. Левкович, О.А., Бурцева, И.Н. Сборник задач по бухгалтерскому учету. 6-е изд. - Минск, 2008.
7. Бухгалтерский учет для неучетных специальностей: учеб. пособие / под общ. ред. Н.И. Ладутько. - Минск, 2005.
8. Папковская, П.Я. Теория бухгалтерского учета. - Минск, 2005.
9. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие. 11-е изд., перераб. и доп. - М., 2005.
10. Стражева, Н.С., Стражев, А.В. Бухгалтерский учет. - Минск, 2007.

# СОДЕРЖАНИЕ

<b>Предисловие</b> .....	<b>3</b>
<b>Тема 1. Роль, значение и основные принципы организации бухгалтерского учета</b> .....	<b>5</b>
<b>Тема 2. Учет капитальных вложений в основные средства</b> .....	<b>8</b>
2.1. Капитальные вложения (инвестиции) в основные средства и их оценка.....	8
2.2. Учет затрат на капитальные вложения при хозяйственном способе.....	12
2.3. Учет затрат на капитальные вложения при подрядном способе.....	17
2.4. Учет затрат на капитальные вложения при реконструкции и модернизации объектов основных средств.....	19
2.5. Особенности налогообложения при оприходовании объектов основных средств.....	21
<b>Тема 3. Особенности учета в сельском хозяйстве</b> .....	<b>23</b>
3.1. Особенности сельскохозяйственного производства.....	23
3.2. Учет в животноводстве.....	26
3.2.1. Учет затрат по формированию основного стада.....	26
3.2.2. Учет поступления в организацию молодняка животных.....	28
3.2.3. Учет затрат и определение себестоимости продукции животноводства.....	31
3.2.4. Отражение в учете выбытия животных.....	36
3.2.5. Отражение в учете реализации продукции животноводства.....	38
3.3. Учет затрат в растениеводстве.....	42
3.3.1. Учет затрат и определение себестоимости продукции растениеводства.....	43
3.3.2. Отражение в учете реализации продукции растениеводства.....	46

<b>Тема 4. Особенности учета в строительных организациях.....</b>	<b>48</b>
4.1. Особенности учета материалов.....	49
4.2. Учет затрат на производство строительно-монтажных работ.....	55
4.2.1. Учет затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов.....	58
4.2.2. Учет и распределение накладных расходов.....	59
4.2.3. Учет и распределение расходов по устранению брака.....	60
4.2.4. Формирование и использование резерва предстоящих расходов.....	62
4.3. Учет финансовых результатов от сдачи (реализации) строительно-монтажных работ.....	64
4.4. Отражение в учете выполненных этапов по незавершенным работам.....	65
<b>Тема 5. Учет в торговле.....</b>	<b>69</b>
5.1. Учет издержек обращения торговых организаций.....	69
5.2. Учет движения товаров в торговле.....	72
5.3. Учет торговой наценки.....	73
5.4. Учет отгрузки и реализации товаров.....	75
5.5. Отражение в учете инвентаризации товаров.....	79
<b>Тема 6. Учет в обслуживающих производствах и хозяйствах.....</b>	<b>83</b>
6.1. Учет в жилищно-коммунальном хозяйстве.....	87
6.2. Учет затрат в подсобных сельскохозяйственных подразделениях других организаций.....	89
6.3. Учет затрат в подразделениях бытового обслуживания.....	93
6.4. Учет затрат по содержанию детских дошкольных учреждений.....	96
6.5. Учет затрат по содержанию домов отдыха, санаториев и других учреждений оздоровительного назначения.....	99
6.6. Учет затрат по содержанию учреждений культуры.....	102
6.7. Учет затрат по содержанию подразделений общественного питания.....	103
<b>Тема 7. Учет в автотранспортных организациях.....</b>	<b>106</b>
7.1. Учет транспортных средств.....	106

7.2. Начисление амортизации транспортных средств.....	108
7.3. Учет операций по выбытию основных средств.....	111
7.4. Учет горюче-смазочных материалов.....	112
7.5. Учет запасных частей.....	122
7.6. Учет автомобильных шин. ....	124
7.7. Учет ремонта транспортных средств.....	130
7.8. Отражение реализации выполненных транспортных услуг. ....	135
<b>Литература.....</b>	<b>140</b>