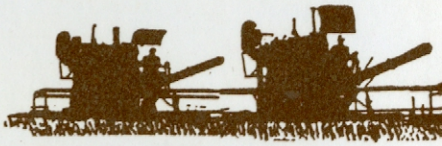
М.З.Пизенгольц

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ



1 том

М.З.Пизенгольц

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

Четвертое издание, переработанное и дополненное

1710

Том 1

Часть 1

Бухгалтерский финансовый учет

Рекомендовано
Министерством сельского хозяйства
Российской Федерации
в качестве учебника
для студентов высших учебных заведений
по специальности
060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Москва
«Финансы и статистика»
2002

УДК 657:63 (075.8)
ББК 65.052.5я73
П32

РЕЦЕНЗЕНТЫ:
кафедра бухгалтерского учета и аудита
Московской сельскохозяйственной академии
им. К. А. Тимирязева
и доктор экономических наук, профессор
А. П. Бархатов

Пизенгольц М. З.
П32 Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: Т. 1. Ч. 1. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 480 с.: ил.
ISBN 5-279-02460-0

Четвертое издание учебника (1-е изд. – 1982 г.) подготовлено по новому учебному плану, в котором курс отраслевого бухгалтерского учета разбит на три самостоятельных курса. Соответственно новое издание учебника состоит из трех частей: бухгалтерского финансового учета, вопросы которого включены в первый том; бухгалтерского управленческого учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, составляющих второй том.

Для студентов учетных и экономических специальностей сельхозвузов, слушателей курсовой сети системы повышения квалификации бухгалтерских и аудиторских кадров для сельского хозяйства.

П $\frac{0605010205 - 126}{010(01) - 2002}$ без объявл.

УДК 657:63(075.8)
ББК 65.052.5я73

ISBN 5-279-02460-0

© М. З. Пизенгольц, 1982
© М. З. Пизенгольц, 2001

Предисловие

Со времени выхода третьего издания учебника (в 1993 г.) в бухгалтерском учете произошли существенные изменения, вызванные принятием целого ряда законодательных и других нормативных актов. Так, за этот период был принят Государственной Думой и одобрен Федеральным собранием Федеральный закон "О бухгалтерском учете"; постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 283 утверждена Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. В развитие Программы Министерством финансов Российской Федерации принято новое Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности Российской Федерации, разработаны и утверждены положения (стандарты) по ведению бухгалтерского учета (ПБУ) на важнейших участках бухгалтерских работ. И наконец, 31 октября 2000 г. Министерством финансов РФ был утвержден новый план счетов бухгалтерского учета, на базе которого разработан план счетов для предприятий и организаций агропромышленного комплекса. Все эти новые нормативные материалы ориентированы на постепенный переход бухгалтерского учета в Российской Федерации на международные стандарты.

В соответствии с осуществленными изменениями в методологии и организации бухгалтерского учета было перестроено и преподавание ранее единого курса бухгалтерского учета. Согласно образовательному стандарту по специальности 060500 "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" и утвержденному новому учебному плану по этой специальности теперь из единого курса бухгалтерского отраслевого учета выделены три самостоятельных учебных курса: "Бухгалтерский финансовый учет", "Бухгалтерский управленческий учет" и "Бухгалтерская (финансовая) отчетность".

Все эти изменения нашли свое отражение в настоящем издании учебника. Он разделен на три самостоятельные части: бухгалтерский финансовый учет, бухгалтерский управленческий учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность.

В соответствии с разработанными программами названных курсов в учебник введены новые темы и параграфы: "Учет финансовых вложений", "Нормативная база бухгалтерского учета", "Учетная политика организации", "Система учета затрат в финансовом учете", "Учет доходов и расходов в сельскохозяйственных организациях", "Общие принципы управленческого учета", "Общая характеристика учета затрат в управленческом учете", "Взаимосвязь управленческого и финансового учета". Практически все темы по разделу "Бухгалтерская (финансовая) отчетность" новые (в предыдущих изданиях учебника по этим вопросам было лишь две темы, а в настоящем издании – 5 тем).

Вместе с тем из учебника исключены устаревшие темы и темы, материал которых переведен в спецкурсы: "Учет малоценных и быстроизнашивающихся предметов", "Особенности учета на обслуживающих предприятиях и организациях агропрома", "Учет в крестьянских (фермерских) хозяйствах", "Учет внешнеэкономической деятельности", "Учет на малых предприятиях". Все это позволило сосредоточить внимание на основных темах сельскохозяйственного финансового и управленческого учета.

Учебник может быть использован в вузах, средних специальных учебных заведениях, на курсах подготовки бухгалтеров для сельского хозяйства, в системе повышения квалификации бухгалтеров и аудиторов, а также практическими работниками бухгалтерских служб организаций системы агропромышленного комплекса.

ГЛАВА I

Общие положения организации финансового учета в сельскохозяйственных организациях

1. Роль и задачи бухгалтерского учета

Общие положения

Сельское хозяйство является важнейшей составной частью агропромышленного комплекса. С принятием Гражданского кодекса Российской Федерации, законов о земле, о предприятиях с разной формой собственности получают широкое развитие новые формы хозяйствования, организуются индивидуальные крестьянские хозяйства и их ассоциации, в обращение вводятся ценные бумаги, развивается оптовая торговля.

Для нормального функционирования экономики необходима всесторонняя, объективная, оперативно поступающая информация. Важнейшим источником информации об экономической деятельности организаций, в том числе и сельскохозяйственных, являются данные, содержащиеся в бухгалтерском учете.

Роль бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет формирует информацию о работе сельскохозяйственных организаций. Он фиксирует все изменения, происходящие в производственной, снабженческой и сбытовой деятельности, т. е. дает необходимые сведения о кругообороте средств и процессе расширенного воспроизводства сельскохозяйственных предприятий. Информационная функция бухгалтерского учета не пассивна. Бухгалтерский учет – не бесстрастный регистратор фактов и событий; здесь систематизируются и обобщаются полученные данные. Все изменения, происходящие в хозяйственной деятельности, регистрируются в бух-

галтерском учете с целью активного воздействия на улучшение работы организации через принятие правильных управленческих решений.

Поэтому бухгалтерский учет является составной частью системы управления производством. Он необходим прежде всего для информационного обеспечения системы управления, причем на всех ее уровнях. В частности, учетная информация привлекается для управления на следующих уровнях: внутрихозяйственном (в производственных подразделениях), общехозяйственном (по хозяйству в целом) и на внешних уровнях управления сельскохозяйственным производством. В общем объеме экономической информации в сельском хозяйстве учетная информация занимает свыше 80%, т.е. данная информация составляет основу информационного обеспечения системы управления сельскохозяйственным производством.

На внутрихозяйственном уровне для этих целей используются данные первичного и сводного учета: от первичных документов до соответствующих отчетов подразделений; на общехозяйственном уровне – данные текущего бухгалтерского учета вплоть до отчетности; на внешних уровнях управления – главным образом данные отчетности (от текущей до годовой).

Роль бухгалтерского учета в информационном обеспечении системы управления достаточно высока при формах учета, основанных на ручной обработке учетной информации, но она еще более возрастает в условиях внедрения форм учета, основанных на машинной обработке информации. Именно на этой стадии внедрения обработки информации бухгалтерский учет становится важнейшей составной частью единой автоматизированной системы. Хотя, естественно, самостоятельность его как одного из важнейших видов учета полностью сохраняется.

Значение бухгалтерского учета в системе управления не сводится только к функции информационного обеспечения, т. е. к информационной подсистеме. Бухгалтерский учет выполняет и другую важнейшую роль – обеспечение контроля за сохранностью собственности организаций. Большое значение контрольная функция бухгалтерского учета имеет в условиях, когда повсеместно внедряются экономические методы воздействия на качество работы предприятий. Это значит, что бухгалтерский учет не только должен сигнализировать о недостатках в работе,

о нерациональном использовании ресурсов и т. п., но путем соответствующей организации учетной службы призван поставить заслон этим негативным явлениям.

Задачи совершенствования бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет необходимо постоянно совершенствовать с учетом меняющейся экономической обстановки. Принятые в последние несколько лет нормативные документы предусматривают внедрение в практику бухгалтерского учета предприятий современных принципов его организации на основе международных стандартов.

Так, в 1996 г. принят Федеральный закон о бухгалтерском учете, с 1998 г. действует Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, с 2001 г. вводится новый План счетов бухгалтерского учета, построенный на основе международных стандартов и ориентированный на рыночную экономику.

В соответствии с этими документами главными задачами бухгалтерского учета на предприятиях являются:

обеспечение контроля за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормативами и сметами;

своевременное предупреждение негативных явлений в хозяйственно-финансовой деятельности, выявление и мобилиза- і внутрихозяйственных резервов;

формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности предприятия, необходимой для оперативного руководства и управления, а также для ее использования инвесторами, поставщиками, покупателями, кредиторами, налоговыми, финансовыми и банковскими органами.

Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях организован на основе единой методологии. С этой целью в последние годы проделана большая работа по унификации учета в колхозах, совхозах, объединениях, организациях других форм собственности, разработаны и утверждены единые формы бухгалтерских документов, учетных регистров, установлен единый план счетов бухгалтерского учета, введены единые принципы учета хозяйственных операций, единая методика исчисления себестоимости сельскохозяйственной продукции, унифицирована отчетность и т.д. Все это позволило значительно улучшить

организацию бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях, повысить его качество и достоверность. В целях дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета необходимо внедрение прогрессивных форм и методов учетных работ, в первую очередь форм учета, основанных на автоматизации обработки учетной информации, в частности на широком внедрении компьютерного учета в бухгалтерии. На ближайшую перспективу это основной путь совершенствования бухгалтерского учета.

2. Подразделение учета на финансовый и управленческий

Переход на новый план счетов, приближение учета к международным стандартам потребовали подразделения бухгалтерского учета на две подсистемы: финансовый и управленческий учет.

Финансовый учет

В финансовом учете формируется информация о деятельности организации в целом: доходах и расходах (в целом по организации в поэлементном разрезе), состоянии денежных средств, дебиторской и кредиторской задолженности, прочих видах расчетов, платежах в бюджет и внебюджетные фонды, о финансовых вложениях, финансовых результатах деятельности, капитале и т. п. Другими словами, в финансовом учете формируется информация по общим показателям деятельности коммерческой организации. Данные финансового учета сводятся в финансовой отчетности и в установленном порядке представляются внешним пользователям: учредителям организации, налоговым органам, органам статистики, банковским, финансовым учреждениям. С этих позиций данные финансового учета не представляют коммерческой тайны, поскольку в финансовом учете находят отражение лишь общие показатели деятельности организации.

Управленческий учет

В управленческом учете формируется внутренняя информация о деятельности предприятия, т.е. информация для конкретных нужд управления предприятием. Это в первую очередь ин-

формация о затратах на производство по конкретным подразделениям, видам производимой продукции, статьям затрат, по центрам ответственности и т.п. Следовательно, в управленческом учете содержится подробная информация о затратах на производство по их конкретным видам. Поэтому довольно часто управленческий учет отождествляют с производственным учетом (учетом затрат на производство). Однако это неправильное толкование. Понятие управленческого учета значительно шире производственного учета. В управленческий учет помимо бухгалтерского учета затрат на производство входит и оперативный учет, элементы планирования, контроля, анализа производства предприятия.

В управленческом учете применяются свои специфические методы учета: "стандарт-кост", "директ-костинг" и др. Администрация организации сама решает вопросы о степени детализации учета затрат, о применяемых при этом методах и приемах учета.

Информация, содержащаяся в управленческом учете, ориентирована на внутренние нужды организации (совершенствование производства, снижение затрат и т. п.), его данные составляют коммерческую тайну и не подлежат разглашению.

В целом по организации данные финансового и управленческого учета по доходам и расходам должны совпадать. В этом основное значение подразделения бухгалтерского учета на две указанные подсистемы. Особенно это важно для налоговых органов и контроля за уровнем расходов и доходов непосредственно в организации.

В первой части учебника рассматриваются вопросы, относящиеся к организации финансового учета, во второй части – управленческого учета.

3. Особенности бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях (организациях)

Общие положения

Сельское хозяйство как отрасль материального производства характеризуется рядом особенностей. Они определяются, с одной стороны, действием естественных факторов, с другой – социальных.

Специфичность сельского хозяйства состоит прежде всего в том, что процесс производства здесь связан с землей и с живыми организмами: сельскохозяйственными животными и растениями, которые выступают в качестве предметов труда. При этом значительная часть производственного цикла – это целенаправленное воздействие на живые организмы: выращивание их до определенных кондиций, часто с перерывами, вызываемыми естественными климатическими условиями. Вследствие этого производственный цикл в сельском хозяйстве намного длительнее, чем в других отраслях. Производство мяса крупного рогатого скота занимает несколько лет, выращивание плодовых насаждений – многие годы, производство продуктов растениеводства в климатических условиях средней полосы длится в течение одного года. Это, естественно, должно отражаться на организации бухгалтерского учета.

Влияние социальных факторов проявляется в том, что в сельском хозяйстве возможны различные формы собственности. Вполне понятно, что бухгалтерский учет на государственных и муниципальных унитарных предприятиях, кооперативных, коллективно-долевых, акционерных, арендных формированиях, индивидуальных крестьянских хозяйствах неоднозначен вследствие специфики соответствующих форм собственности и их модификаций.

Особенности бухгалтерского учета

Особенности бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях можно свести к следующим.

1. Поскольку основным средством производства в сельском хозяйстве является земля, важно обеспечить точный учет земельных угодий и вложений, осуществляемых в землю. Земельные угодья учитывают в натуральных показателях (гектарах), дополнительные (в качестве капитальных) вложения в землю и покупные земли – в денежном выражении. Последние приходуются в составе основных средств в соответствующих объектах инвентарного либо неинвентарного характера.

2. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве должен обеспечить учет поголовья животных и происходящих в нем изменений (прирост живой массы, приплод и т.п.), а также производственных процессов, протекающих в отраслях растениеводства и

животноводства при всей их специфичности и неповторимости. Понятно, что сельскохозяйственный учет здесь должен применять свой арсенал средств, отличный от соответствующих приемов в других отраслях народного хозяйства.

3. Сельскохозяйственное производство пространственно рассредоточено, процесс производства ведется на больших площадях, в нем широко применяются тракторы, комбайны, сельскохозяйственные машины и т. п. Естественно, что бухгалтерский учет должен обеспечить достоверный учет всего многообразного арсенала мобильных машин и механизмов, деятельности всех подразделений.

4. В сельском хозяйстве из-за влияния естественных факторов характерна значительная длительность процессов производства, которая в большинстве отраслей выходит за пределы календарного года. Поэтому в бухгалтерском учете необходимо разграничивать затраты по производственным циклам, которые не совпадают с календарным годом: затраты прошлых лет под урожай текущего года, затраты текущего года под урожай будущих лет и т.п.

5. Биологические особенности сельскохозяйственных растений и животных связаны с тем, что от одной культуры или вида скота получают несколько видов продукции. В связи с этим в бухгалтерском учете возникает необходимость соответствующего разграничения затрат.

6. Получение готовой продукции приурочено к срокам созревания растений и выращивания животных. Поэтому во многих отраслях (особенно в растениеводстве) выход продукции происходит единовременно в период уборки урожая. Все это предъявляет жесткие требования к организации учета выхода продукции, ее продаже и материальному учету.

7. Значительная часть продукции собственного производства в сельском хозяйстве поступает во внутренний оборот, т. е. на внутрихозяйственное потребление (внутриотраслевое и межотраслевое): продукция растениеводства – на семена, на корм скоту и т.д., продукция животноводства – на корм скоту, на удобрения в растениеводстве. Все это диктует необходимость организации в бухгалтерском учете четкого отражения движения продукции на всех стадиях внутрихозяйственного оборота.

8. Кооперативы, унитарные предприятия и объединения, товарищества и ассоциации, крестьянские хозяйства являются сельскохозяйственными предприятиями, поэтому с производ-

ственной точки зрения они имеют много общего, и бухгалтерский учет в них строится на единых принципах. Вместе с тем специфические особенности каждого конкретного вида формирования предприятий определяют и некоторые различия в бухгалтерском учете на каждом из них. Существенные различия в учете наблюдаются в кооперативных формированиях и в индивидуальных крестьянских хозяйствах.

9. Из-за влияния естественных климатических факторов в сельском хозяйстве, особенно в отраслях растениеводства, пока еще сохраняется значительная сезонность. Бухгалтерский учет отражает сезонность в работах и затратах и в какой-то степени сам подвержен влиянию этого фактора: в период основных сельскохозяйственных работ и уборки урожая объем учетных работ возрастает, в период сезонного снижения работ и затрат – сокращается. К особенностям бухгалтерского учета в сельском хозяйстве следует отнести также исключительную значимость первичной регистрации объема выхода продукции (в момент ее получения), поскольку в сельском хозяйстве, в отличие от многих других отраслей материального производства, нет непосредственной функциональной зависимости между объемом производственных затрат и выходом продукции (что обычно используется в других отраслях для последующего контроля).

Однако при всем своеобразии учета в сельском хозяйстве ему присущи общие черты, характерные для учета в любой отрасли народного хозяйства: он строится по единому унифицированному плану счетов, в нем применяются типовые регистры бухгалтерского учета и те же формы и методы организации учетных работ. Все это дает основание считать сельскохозяйственный учет составной частью единого бухгалтерского учета в отраслях народного хозяйства.

4. Основные задачи и требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету

В соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете" бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального

учета всех хозяйственных операций; объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

Основные задачи бухгалтерского учета

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним инвесторам, кредиторам и другим пользователям отчетности;

обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения их устойчивости.

Требования, предъявляемые к ведению бухгалтерского учета

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на сельскохозяйственном предприятии, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель этого предприятия.

Руководитель сельхозпредприятия может в зависимости от объема работы:

учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

ввести в штат должность бухгалтера;

передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;

вести бухгалтерский учет лично.

Сельскохозяйственное предприятие ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета предприятия.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета разрабатывается на предприятии на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного Министерством финансов Российской Федерации.

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) ведется в валюте Российской Федерации – в рублях. Документальное отражение имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляется на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

Для ведения бухгалтерского учета в сельскохозяйственном предприятии формируется учетная политика, предполагающая имущественную обособленность и непрерывность деятельности организации, последовательность применения учетной политики, а также временную определенность фактов хозяйственной деятельности.

Учетная политика организации должна отвечать требованиям полноты, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

В бухгалтерском учете сельскохозяйственного предприятия текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг (основная деятельность) и затраты, связанные с капитальными и финансовыми вложениями (инвестиции), учитываются раздельно.

5. Основные принципы организации финансового бухгалтерского учета

Организация финансового бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях слагается из ряда элементов: системы документирования операций при помощи соответствующих форм первичного учета; документооборота в сочетании с

графиком выполнения учетных работ; плана счетов, состоящего из бухгалтерских счетов для отражения хозяйственных операций; применяемой формы бухгалтерского учета; организационной структуры учетного процесса и распределения служебных обязанностей в бухгалтерии; организации хранения бухгалтерской документации и регистров. Некоторые из перечисленных элементов, являясь составными частями организации бухгалтерского учета, вместе с тем имеют самостоятельное значение. Это относится к плану счетов и формам бухгалтерского учета, применяемым в хозяйствах, поэтому эти вопросы выделяются особо.

Система документирования

Система документирования хозяйственных операций – важнейшая составная часть организации бухгалтерского учета на предприятии. Для оформления всех происходящих хозяйственных операций применяют единые, унифицированные формы документов первичного учета. Для сельхозпредприятий они утверждены приказом Минсельхозпрода РФ № 215 от 26.07.96 г., одобрены Госкомстатом РФ и включены в соответствующие альбомы форм первичных документов Госкомстата РФ. В составе форм первичного учета выделяются документы по учету основных средств, учету труда и его оплате, по материальному учету (предметов труда и готовой продукции) и учету денежных средств, а также расчетных операций. Кроме того, имеются различные специализированные формы документов для отражения результатов инвентаризации, оформления пенсий, пособий и т. п.

Наличие единой первичной документации на сельскохозяйственных предприятиях имеет важное организующее значение. Это значит, что на всех сельскохозяйственных предприятиях однотипные хозяйственные операции оформляют едиными формами первичных документов, что дает возможность устранить разнобой в исходном звене организации бухгалтерского учета. Кроме того, наличие единой унифицированной документации очень важно для внедрения компьютеризации учета.

Наличие единых документов, однако, не означает, что во всех случаях применяются одни и те же формы. Единая документация построена таким образом, что возможно применение разных форм в зависимости от конкретных условий деятельнос-

ти хозяйства. Например, исходя из конкретных условий работы комбайновых агрегатов, транспортных средств, приемки зерна на току, для оформления поступления зерна от комбайнеров могут применяться либо реестры отправки зерна и другой продукции с поля, либо путевки на вывоз продукции с поля, либо талоны на отправку зерна. Также возможно применение различных форм документов для учета труда и выполненных работ и т. п. Все это позволяет учесть конкретные условия в хозяйстве и в то же время сохранить единство в построении первичного учета.

Некоторые формы первичных документов разработаны с учетом деятельности специализированных хозяйств. Так, в птицеводческих хозяйствах применяются специализированные формы документации по учету затрат, поголовья и выхода продукции в птицеводстве – акт на вывод и сортировку суточного молодняка птицы, карточка учета движения молодняка птицы, карточка учета движения взрослой птицы, акт на сортировку яиц в цехе инкубации, отчет по складу-холодильнику и т.п.; в свиноводческих хозяйствах – учетный лист движения животных и расхода кормов, учетный лист убоя и падежа животных и др.; в овощеводческих и садоводческих хозяйствах – дневник поступления продукции закрытого грунта, дневник поступления продукции садоводства и т.п. Эти документы позволяют учесть особенности и специфику деятельности различных предприятий при сохранении единых принципов и исходных данных в построении однотипных документов.

В формах первичных документов предусматривается ряд общих обязательных реквизитов: название предприятия и подразделения, дата составления, наименование документа, фамилия и инициалы должностных лиц и подписи лиц, составивших документ, содержание хозяйственной операции, количественные и суммовые показатели, характеризующие выполнение операции, и др. В условиях машинной обработки соответствующие реквизиты в документах кодируются для переноса исходных данных на машинные носители информации.

В последние годы в сельском хозяйстве проведена большая работа по совершенствованию первичной документации. В настоящее время применяемые формы документов в основном соответствуют требованиям внедрения прогрессивных форм бухгалтерского учета, рыночным условиям и обработки учетной информации на компьютерах.

Документооборот имеет важное организующее значение в бухгалтерском учете. В самом общем виде он представляет собой движение документов в учетном процессе от момента их составления до завершения использования и сдачи в архив. Документооборот должен разрабатываться в каждом хозяйстве с учетом конкретных его особенностей: специализации, организационной структуры, размещения производств, расположения и удаленности складов и подразделений, места оформления первичных документов, состояния транспортных средств и т.п. Для четкой регламентации движения документов документооборот оформляется (по каждому документу в отдельности или чаще в сводном виде) в виде графика (табеля документооборота), где указываются: наименование и номер каждой формы документа, его назначение, в какие сроки, в каком количестве и кем составляется, кто подписывает (либо утверждает) документ, когда и куда он представляется, кто его принимает, проверяет и обрабатывает, куда и на основании чего делаются записи. График документооборота составляется главным бухгалтером и после утверждения руководителем хозяйства становится обязательным для исполнения.

Следует отметить, что по различным документам в плане документооборота предусматривается разный порядок их представления и обработки. Одни документы являются непосредственно основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета без какой-либо их предварительной группировки: акты на оприходование и выбытие основных средств, различные бухгалтерские справки и т.п. В этом случае в графике документооборота предусматривается непосредственное представление соответствующего документа в центральную бухгалтерию для оформления на основе его данных записей в учетных регистрах. Другие документы (их большинство) предварительно группируются и обобщаются в соответствующих сводных документах. Например, данные из документов по учету труда и затрат на производство фиксируются в соответствующих накопительных ведомостях или журналах, показатели по движению материальных ценностей – в отчетах о движении материальных ценностей, данные кассовых документов – в отчетах кассира и т.д.

Все последующие записи в учетные регистры делаются на основе составленных сводных документов. Естественно, что в

1700

плане документооборота по этой группе документов фиксируется движение первичных документов от их составления до оформления соответствующего сводного документа. В большинстве случаев это делается не в центральной бухгалтерии хозяйства, а в его подразделениях.

График выполнения учетных работ

График выполнения учетных работ тесно связан с графиком документооборота, является его продолжением и логическим завершением. Если в графике документооборота фиксируется движение документов от их составления до использования, то в графике выполнения учетных работ указывается перечень учетных работ, выполняемых в бухгалтерии на основании поступивших и обработанных первичных документов. Такой график может составляться раздельно по каждому структурному подразделению, имеющему свой учетный аппарат, а затем по хозяйству в целом либо только по хозяйству в целом, если все учетные работы в хозяйстве сосредоточены в центральной бухгалтерии.

В графике выполнения учетных работ указываются: наименование и номер соответствующих учетных регистров (журналов-ордеров, вспомогательных ведомостей, прочих регистров аналитического учета); документы, на основании которых каждый из них составляется; сроки исполнения и составитель. Для рациональной организации бухгалтерского учета график выполнения учетных работ должен предусматривать равномерную нагрузку учетного аппарата в течение всего месяца.

График выполнения учетных работ должен быть увязан с графиком документооборота. Это значит, что конечные этапы по соответствующим позициям в графике документооборота должны совпадать с начальными этапами тех же позиций в графике выполнения учетных работ. Например, по кассовым документам план документооборота завершается составлением отчетов кассира с указанием исполнителя и конкретных сроков исполнения. В графике выполнения учетных работ отчеты кассиров являются исходным материалом для составления журнала-ордера № 1-АПК. Соответственно по этим видам работ должна быть обеспечена увязка сроков их исполнения и т. д. В настоящее время широко практикуется совмещение графика документооборота и графика выполнения учетных работ в едином плане-графике документооборота и учетных работ сельскохозяйственного предприятия.

Распределение обязанностей в бухгалтерии

Распределение обязанностей в бухгалтерии также связано с планом выполнения учетных работ, который должен предусматривать равномерную нагрузку учетного аппарата в течение месяца. Исходя из этого в первую очередь строится распределение служебных обязанностей в бухгалтерии. Разумеется, при этом учитываются и другие факторы: важность той или иной работы, квалификация исполнителей, организационная структура учетного процесса и др.

При распределении служебных обязанностей исходят из того, чтобы самые ответственные и сложные работы выполнялись наиболее квалифицированными работниками. Так, главный бухгалтер или заместитель главного бухгалтера обычно ведут обработку кассовых и банковских документов и запись их в регистры. Квалифицированный работник бухгалтерии (обычно зам. главного бухгалтера) ведет учет затрат на производство (особенно по животноводству), опытный работник – материальный учет и т.д. Распределение обязанностей строится таким образом, чтобы была обеспечена взаимозаменяемость работников. При компьютеризации учета особое внимание обращается на заполнение реквизитов, которые вводятся в компьютер.

Перечень служебных обязанностей разрабатывается главным бухгалтером для всех работников учета в центральной бухгалтерии и подразделениях и утверждается руководителем хозяйства. При этом должны учитываться конкретные условия, сложившиеся в хозяйстве. Следует отметить, что распределение обязанностей в немалой степени зависит от организационной структуры учетного процесса.

Организационная структура учетного процесса

Организационная структура учетного процесса на сельскохозяйственных предприятиях может строиться на принципах полной централизации, децентрализации, частичной децентрализации.

Полная централизация учетного процесса заключается в том, что весь учетный процесс сосредоточен в центральной бухгалтерии. В подразделениях хозяйства, в бригадах, на фермах ведется лишь первичный учет. Заполненные первичные документы поступают в центральную бухгалтерию, где их проверяют, обрабатывают, сверяют и все записи вносят в учетные регистры. Такая организационная структура учетного процесса была характерна для небольших хозяйств. Однако в последние годы, особенно в связи с внедрением компьютеризации учета и цеховой структуры управления, такая организация учетного процесса становится все более распространенной.

Полная децентрализация учетного процесса на сельскохозяйственных предприятиях применяется очень редко. Она состоит в том, что в каждом подразделении хозяйства ведется полный цикл учетных работ от заполнения первичных документов до оформления всех учетных регистров и составления баланса. За центральной бухгалтерией хозяйства в этом случае закреплен лишь сводный учет по хозяйству в целом с составлением сводного баланса.

Более распространенной является частичная децентрализация. В этом случае в подразделениях хозяйства (отделениях, участках, бригадах, фермах) ведется документальное оформление хозяйственных операций, группировка и сводка документов вплоть до составления производственных отчетов или лицевых счетов подразделений. Здесь же, как правило, начисляется заработная плата (оплата труда) и составляются платежные ведомости. Отражение совершенных операций в регистрах бухгалтерского учета производится в центральной бухгалтерии хозяйства на основании представляемых из подразделений производственных, материальных отчетов и других сводных документов с приложенными к ним первичными документами.

Такая организационная структура учетного процесса в течение длительного времени была характерна для совхозов. В последние годы она нашла довольно значительное применение и в других формах хозяйств (особенно в крупных, территориально разобщенных). Однако, как отмечено выше, с внедрением компьютеризации учета, а также цеховой структуры управления производством все большее применение находит организация учетного процесса, основанная на принципах централизации. Централизация учетной работы позволяет получать результат-

ную информацию в наиболее короткие сроки при наименьших затратах труда и средств. Кроме того, централизация учета обеспечивает более квалифицированное руководство им и создает благоприятные условия для внедрения прогрессивных форм и методов учета.

При организационной структуре учетного процесса, основанной на полной централизации учетных работ, распределение служебных обязанностей в центральной бухгалтерии строится на специализации работников по отдельным операциям: приемка документов, обработка документов, сводка документов, запись в учетные регистры и т.д. При этом каждый работник может выполнять отдельные операции по нескольким взаимосвязанным счетам. Например, по учету затрат на производство один работник может принимать и обрабатывать первичные документы, другой — осуществлять их сводку и производить записи в учетные регистры. При другом варианте за каждым работником закрепляется весь комплекс учетных работ по балансовому счету. Например, в учете затрат на производство по соответствующему балансовому счету (субсчету) один работник принимает, обрабатывает документы, делает записи в регистры учета затрат в растениеводстве, другой работник ведет комплекс учетных работ в животноводстве, третий—по промышленным, вспомогательным и прочим производствам. Каждый из указанных вариантов может применяться в хозяйстве в зависимости от конкретных условий и квалификации учетного персонала.

При организационной структуре учетного процесса, основанной на частичной децентрализации учетных работ, значительная часть учетного процесса осуществляется в подразделениях хозяйства. Поэтому особенно важным становится рациональная увязка учетного процесса в центральной бухгалтерии и подразделениях хозяйства. Обычно в этих случаях в центральной бухгалтерии распределение служебных обязанностей строится по отраслевому принципу: растениеводство, животноводство, подсобные промышленные и вспомогательные производства, материальный учет, капитальные вложения и др.

Каждый работник, ведущий учет по соответствующей отрасли, не только принимает отчеты от подразделений и делает записи в учетные регистры, но и ответствен в целом за состояние учета в данной отрасли по хозяйству и в подразделениях. Примерно такой же порядок применяется и при централизации уче-

та в случае применения цеховой структуры управления. Отличие состоит в том, что в центральной бухгалтерии выделяются группы: по учету в растениеводстве, по учету в животноводстве и т.д. Старший бухгалтер каждой группы несет ответственность за состояние учета в отрасли. Бухгалтеры групп выполняют учетные функции, которые при частичной децентрализации учетных работ осуществлялись в подразделениях хозяйства (обработка, группировка и сводка документов).

Таким образом, служебные обязанности могут распределяться по-разному в зависимости от конкретных условий. Однако цель при этом всегда одна—обеспечение достоверности, своевременности и высокого качества учетных данных для нужд управления сельскохозяйственным производством.

Хранение бухгалтерских документов и учетных регистров

Хранение бухгалтерских документов и учетных регистров в соответствии с установленными правилами—важный элемент организации бухгалтерского учета. На каждом предприятии для хранения документов предусмотрена организация текущего архивного хозяйства. Для архива выделяется специальное помещение, которое должно быть изолированным и сухим, снабженным противопожарными средствами, оборудованным стеллажами и другими необходимыми устройствами для хранения. Все использованные бухгалтерские документы и учетные регистры в установленные сроки передают в текущий архив. Для этого их предварительно брошюруют и группируют по тематическим разделам и в хронологическом порядке. Доступ к материалам, находящимся в текущем архиве хозяйства, регулируется правилами, разработанными главным бухгалтером и утвержденными руководителем хозяйства, где указываются лица, имеющие право на получение документов из архива, порядок их выдачи, возврата и т.п.

Перечень и сроки хранения типовых документов утверждены в централизованном порядке. Согласно этому перечню годовые бухгалтерские отчеты, балансы и объяснительные записки к ним хранятся постоянно, квартальные отчеты и балансы – 5 лет, переписка об утверждении отчетов и балансов – 5 лет. Лицевые счета рабочих и служащих хранятся до достижения ими 75 лет, расчетно-платежные ведомости – 5 лет (в случае, если они заме-

няют лицевые счета рабочих и служащих, – до 75 лет). Срок хранения 5 лет установлен для большинства видов бухгалтерских документов и регистров: главных книг, журналов-ордеров, разработочных таблиц, вспомогательных и контрольных книг, журналов, карточек, кассовых книг, оборотных ведомостей, документов о проведении инвентаризаций, ревизий, актов проверок кассы, первичных документов и приложений к ним, зафиксировавших факт совершения хозяйственной операции и явившихся основанием для бухгалтерских записей (кассовые, банковские документы, документы по учету труда, товарно-материальных ценностей и т. д.). Срок хранения 5 лет установлен для актов о проведении документальных ревизий финансово-хозяйственной деятельности, переписки о паспортизации зданий и сооружений, договоров о материальной ответственности (после увольнения соответствующих лиц). Некоторые документы хранятся до тех пор, пока минует надобность в них (но не менее 5 лет): исполнительные листы, поручения-обязательства за товары, полученные в кредит, и переписка по ним, документы (справки, акты, обязательства, переписка) по дебиторской задолженности, недостачам, растратам, хищениям, образцы подписей материально ответственных лиц.

6. План счетов бухгалтерского учета

Общие положения

Важное организующее значение в бухгалтерском учете имеет план счетов. На сельскохозяйственных, как и на других предприятиях и организациях АПК, с 1 января 2002 г. применяется новый план счетов бухгалтерского учета, построенный на основе использования в бухгалтерском учете международных стандартов и ориентированный на рыночные отношения между предприятиями. Это означает в первую очередь то, что каждый счет должен отражать реальные суммы средств предприятий или источников средств без применения счетов, дающих необоснованное увеличение сумм баланса, а также транзитных счетов. В учете не должны применяться счета по перераспределению средств и жесткому лимитированию их целевого направления.

Исходя из принципов рыночной экономики из плана счетов исключены ранее применявшиеся счета: 12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, 13 "Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов", 14 "Переоценка материальных ценностей", 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств", 48 "Реализация прочих активов", 56 "Денежные документы", 81 "Использование прибыли" и др. Многие счета, особенно по учету расчетов укрупнены и включены субсчетами в другие счета (бывшие счета 61, 63, 64, 65, 67, 74 и др.).

Принципиальным изменением в плане счетов является то, что учет финансовых результатов построен теперь в тесной увязке с ПБУ-9 и ПБУ-10 по бухгалтерскому учету доходов и расходов. В итоге данные бухгалтерского учета по финансовым результатам деятельности и данные бухгалтерской отчетности по финансовым результатам (ф. №2 "Отчете о прибылях и убытках") построены на единых методических принципах, в результате чего обеспечивается "прозрачность" отчетности, что очень важно для осуществления инвестиций.

Новый типовой план счетов (для всех отраслей народного хозяйства) утвержден 31.10.2000 г., а в начале 2001 г. на его базе Министерством сельского хозяйства Российской Федерации утвержден план счетов бухгалтерского учета для предприятий и организаций агропромышленного комплекса.

Основные отличительные особенности нового плана счетов сводятся к следующему.

1. Исключены мелкие счета и счета по малозначительным операциям–всего 22 счета.

2. Введены новые счета, отражающие особенности деятельности предприятий в условиях рыночной экономики с учетом новой системы выведения финансовых результатов деятельности – счета 90, 91 и др.

3. Перестроена система субсчетов как типовых, так и субсчетов для сельскохозяйственных предприятий.

4. По многим счетам уточнено название: бывший счет "Реализация продукции (работ, услуг)" получил новое, более точное название "Продажи", бывший счет "Краткосрочные кредиты банка" – "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", аналогично счет "Долгосрочные кредиты банков"–"Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" и т.д.

5. Значительные изменения внесены в последовательность счетов. План счетов стал более логичным и простым. Исключены параллелизм и дублирование записей на счетах.

6. Введен логичный учет на счетах операций, связанных с движением нематериальных активов, которые в условиях рыночной экономики становятся заметной частью общих активов предприятий. Для этой цели в план счетов внесены изменения в счета 04 "Нематериальные активы" и 05 "Амортизация нематериальных активов".

7. Предусмотрен развернутый и логичный учет на счетах операций по продаже продукции, работ, услуг, других активов. Если раньше для учета всех видов реализации применялись три счета: 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств" и 48 "Реализация прочих активов", то в настоящее время учет продаж по обычной деятельности сконцентрирован на счете 90 "Продажи", а по прочим видам деятельности – на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

8. Введен более детализированный учет на уровне аналитических счетов, поскольку резко возрастает значение учета по субсчетам и по счетам номенклатур аналитического учета.

9. Значительно расширен учет резервов, имеющих весьма важное значение в условиях рыночной экономики. Если раньше для этих целей использовались лишь счета 89 и 82, то по новому плану счетов для учета специализированных форм резервов предусмотрены счета 14, 59, 63, 96.

10. Значительно расширено содержание VII и VIII разделов плана счетов, которые стали основными разделами, где сосредоточены счета соответствующих источников средств и финансовых результатов деятельности.

11. Введена стройная номенклатура забалансовых счетов. В этом разделе теперь нет пропусков, а счета группируются строго по порядковой системе от 001 до 011.

12. Предприятия получили большие права в части введения новых субсчетов и даже отдельных синтетических счетов (по согласованию с Министерством финансов РФ).

13. В перспективе данный план счетов рассчитан на ведение и финансового, и управленческого учета. Для отражения в финансовом учете элементов затрат зарезервирована свободная группа счетов от 30 до 39.

Таким образом, новый план счетов дает возможность в перспективе в системе счетов бухгалтерского учета обеспечить раздельное ведение финансового и управленческого учета.

ПЛАН
СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса

Наименование разделов и счетов	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Раздел I **Внеоборотные активы**		
Основные средства	01	1. Производственные основные средства основной деятельности (без скота, многолетних насаждений, земельных участков и объектов природопользования) 2. Производственные основные средства других отраслей 3. Непроизводственные основные средства 4. Скот рабочий и продуктивный 5. Многолетние насаждения 6. Земельные участки и объекты природопользования 7. Объекты неинвентарного характера 8. Основные средства по лизингу и прочие объекты 9. Выбытие основных средств

Продолжение

Наименование разделов и счетов	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Амортизация основных средств	02	1. Собственных основных средств 2. Приобретенных по лизингу
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов
Амортизация нематериальных активов	05	
	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств (кроме скота) 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Приобретение основных средств по лизингу 9. Прочие вложения
	09	
Раздел II **Производственные запасы**		
Материалы	10	1. Сырье, материалы, удобрения, средства защиты растений и животных

Продолжение

Наименование разделов и счетов	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Материалы	*10*	2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Корма, семена и посадочный материал 7. Сырье, переданное в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности
Животные на выращивании и откорме	11	1. Молодняк животных 2. Животные на откорме 3. Птица 4. Звери 5. Кролики 6. Семьи пчел 7. Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам 8. Скот, принятый от населения для реализации
_____	12	
_____	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
_____	17	
_____	18	

Продолжение

Наименование разделов и счетов	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам
Раздел III **Затраты на производство**		
Основное производство	20	1. Растениеводство 2. Животноводство 3. Промышленные производства 4. Некоммерческая деятельность 5. Прочие производства и виды деятельности
Полуфабрикаты собственного производства	21	
_____	22	
Вспомогательные производства	23	1. Ремонтные мастерские 2. Ремонт зданий и сооружений 3. Машинно-тракторный парк 4. Автомобильный транспорт 5. Энергетические производства (хозяйства) 6. Водоснабжение

Продолжение

Наименование разделов и счетов	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Вспомогательные производства	*23*	7. Гужевой транспорт 8. Некоммерческая деятельность 9. Прочие вспомогательные производства
	24	
Общепроизводственные расходы	25	1. Растениеводства 2. Животноводства 3. Промышленных производств
Общехозяйственные расходы	26	
	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	1. Жилищно-коммунальное хозяйство 2. Производства бытового обслуживания населения 3. Производства общественного питания 4. Детские дошкольные учреждения 5. Учреждения культурно-бытового назначения 6. Некоммерческая деятельность 7. Прочие производства и хозяйства
	30	
	31	
	32	
	33	
	34	
	35	
	36	
	37	
	38	
	39	

Продолжение

Наименование разделов и счетов	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Раздел IV **Готовая продукция и товары**		
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожняя 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	1. Растениеводства 2. Животноводства 3. Подсобных промышленных производств 4. Вспомогательных, обслуживающих и других производств 5. Принятая у населения для реализации
Расходы на продажу	44	1. Коммерческие расходы 2. Издержки обращения
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
	47	
	48	
	49	
Раздел V **Денежные средства**		
Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	

Продолжение

Наименование разделов и счетов	Номер счета	Номер и наименование субсчета
	53	
	54	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета 4. Другие счета
	56	
Переводы в пути	57	
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги	59	
	Раздел VI Расчеты	
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	1. Расчеты по государственным контрактам 2. Расчеты в порядке инкассо 3. Расчеты плановыми платежами 4. Векселя полученные 5. Расчеты с прочими покупателями и заказчиками
Резервы по сомнительным долгам	63	
	64	
	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов

Продолжение

Наименование разделов и счетов	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба 3. Расчеты по прочим операциям
	74	
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам 5. Расчеты с квартиросъемщиками

Продолжение

Наименование разделов и счетов	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	*76*	6. Расчеты с родителями за содержание их детей в детских учреждениях 7. Расчеты с гражданами за принятые от них продукцию, скот и птицу для реализации 8. Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам 9. Расчеты по прочим операциям
_____	77	
_____	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
	Раздел VII Капитал	
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
_____	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
_____	87	
_____	88	
_____	89	
	Раздел VIII Финансовые результаты	
Продажи	90	1. Выручка

Продолжение

Наименование разделов и счетов	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Продажи	*90*	2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль (убыток) от продаж
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов
_____	92	
_____	93	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
_____	95	
Резервы предстоящих расходов	96	1. Резерв расходов на ремонт (ремонтный фонд) 2. Резерв на отпуска 3. Резервы на выплату вознаграждений за выслугу лет 4. Прочие резервы
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостающим ценностям
Прибыли и убытки	99	

Продолжение

Наименование разделов и счетов	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Забалансовые счета		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	
Износ основных средств	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	
Земельные угодья без денежной оценки	012	

На основе типового плана счетов сельхозпредприятие утверждает рабочий план счетов, содержащий полный перечень синтетических и аналитических счетов, включая необходимые счета, учитывающие особенности деятельности данного хозяйства.

При наличии специфических особенностей, не учтенных в типовом плане счетов, как уже отмечалось выше, по согласованию с Министерством финансов РФ в план счетов можно вводить дополнительные синтетические счета, используя для этого

свободные номера счетов. Типичным примером является введение при необходимости в план счетов для некоммерческих организаций, в частности для потребительских сельскохозяйственных кооперативов, синтетического счета 22 "Некоммерческие расходы" и соответствующих субсчетов к тем синтетическим счетам, где возможны некоммерческие расходы (дополнительно к уже введенным счетам).

7. Нормативная база бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет в Российской Федерации регулируется нормативными актами, которые можно подразделить на следующие группы: законодательные акты (законы), принимаемые Федеральным собранием РФ, указы Президента и постановления Правительства РФ, нормативные акты Министерства финансов РФ, нормативные акты других министерств и ведомств.

Законодательные акты

К числу законодательных актов, регулирующих бухгалтерский учет, относятся: Гражданский кодекс Российской Федерации и Федеральный закон о бухгалтерском учете.

Гражданский кодекс РФ регулирует правоотношения, возникающие в процессе хозяйственной и иной деятельности, основанные на праве собственности, договорных, имущественных и других обязательствах участников правоотношений. Поскольку бухгалтерский учет отражает хозяйственную деятельность организаций, то, естественно, он базируется на нормах Гражданского кодекса РФ, который регулирует права собственности, заключение сделок и договоров, возникновение обязательств, их исполнение и т. п. Все это достоверно и полно должен отражать бухгалтерский учет.

Федеральный закон "О бухгалтерском учете" принят Государственной Думой РФ 23.02.96 г., утвержден Советом Федерации 20.03.96 г. и Президентом РФ 21.11.96 г. Закон регулирует основные положения бухгалтерского учета в Российской Федерации: объекты, задачи, понятия в учете, его сферу действия, порядок регулирования, организацию учета, учетную политику, права и обязанности главного бухгалтера, основные требования к бухгалтерскому учету, содержание первичной документации,

регистров бухгалтерского учета, проведение инвентаризации, оценку имущества и обязательств, состав бухгалтерской отчетности, адреса и сроки ее представления, порядок хранения документов бухгалтерского учета.

Постановления Правительства Российской Федерации

Правительство принимает постановления по наиболее важным вопросам, конкретизирующим отдельные положения Федерального закона о бухгалтерском учете. Так, постановлением Правительства РФ от 06.03.98 г. № 283 была утверждена Программа реформирования бухгалтерского учета и отчетности, в которой предусмотрено: в течение ближайших лет полностью завершить переход в учете на международные стандарты; издать перевод на русский язык текста международных стандартов; уточнить правила по формированию бухгалтерской отчетности; разработать и утвердить новые планы счетов: для коммерческих организаций, для бюджетных организаций, для инвестиционных фондов и профессиональных участников рынка ценных бумаг; подготовить и утвердить новый вариант Федерального закона о бухгалтерском учете; разработать и утвердить стандарты (Положения по бухгалтерскому учету – ПБУ – всего 23 стандарта), подготовить методические указания и комментарии к каждому стандарту (ПБУ) бухгалтерского учета; подготовить новые методические рекомендации по учету затрат на производство и реализацию продукции, работ и услуг; разработать типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для объектов малого предпринимательства с учетом требований международных стандартов. В Программу также включены: пересмотр регистров бухгалтерского учета для коммерческих организаций, для бюджетных организаций, для профессиональных участников рынка ценных бумаг и инвестиционных фондов; пересмотр первичной учетной документации с учетом требований рыночной экономики и международных стандартов; проведение аттестации профессиональных бухгалтеров; разработка норм профессиональной этики бухгалтеров; разработка программ переподготовки бухгалтерских работников; разработка программ подготовки специалистов; организация международного центра по реформе бухгалтерского учета; вступление соответствующих российских организаций в Комитет по международным стан-

дартам и организация взаимодействия их с международными организациями по бухгалтерскому учету, обеспечение координации по вопросам организации бухгалтерского учета со странами СНГ.

Постановлением Правительства РФ от 05.08.92 г. № 552 было принято Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли; а постановлением от 01.07.95 г. № 661– Изменения и дополнения в указанное Положение. Данный документ регламентирует перечень расходов, относимых на счета учета затрат на производство, счета реализации и счета финансовых результатов деятельности, на основании чего исчисляется налогообложение прибыли.

Нормативные акты Минфина России

Министерство финансов РФ, в частности находящийся в его составе Департамент по методологии бухгалтерского учета и отчетности, разрабатывает положения, регулирующие вопросы методологии ведения бухгалтерского учета в организациях.

Приказом Минфина России от 29.07.98 г. № 34н (с изменениями от 24.03.2000 г. № 31н) было утверждено Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Положение включает шесть разделов: общие положения, основные правила ведения бухгалтерского учета, основные правила составления и представления бухгалтерской отчетности, основные правила сводной бухгалтерской отчетности, хранение документов бухгалтерского учета.

В первом разделе дается понятие бухгалтерского учета, его объектов, задач, отмечается, что ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации, перечисляются основные вопросы, которые должны включаться в приказ об учетной политике организации.

Второй раздел включает требования, предъявляемые к ведению бухгалтерского учета, порядок документирования хозяйственных операций и ведения регистров бухгалтерского учета, по-

рядок оценки имущества и обязательств, проведения инвентаризации.

В третьем разделе устанавливаются основные правила составления и представления отчетности: требования к отчетности и ее содержание, правила оценки статей бухгалтерской отчетности: незавершенное капитальное строительство, финансовые вложения, основные средства, нематериальные активы, сырье, материалы, готовая продукция и товары, незавершенное производство и расходы будущих периодов, капитал и резервы, расчеты с дебиторами и кредиторами, прибыль (убыток) организации.

В четвертом разделе регламентирован порядок представления бухгалтерской отчетности: кому представлять отчетность, состав форм, входящих в отчетность, сроки представления отчетности, порядок ее утверждения, публикация отчетности (в случае если это предусмотрено соответствующим законодательством).

В пятом разделе излагаются основные правила сводной бухгалтерской отчетности в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ, а также в министерствах и других федеральных органах исполнительной власти по унитарным предприятиям, по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размеров доли). Сводная годовая отчетность федеральных министерств и других федеральных органов исполнительной власти представляется Министерству финансов РФ, Министерству экономики, Госкомстату РФ: по унитарным предприятиям – не позднее 25.04 следующего за отчетным года, по акционерным обществам и товариществам—не позднее 1 августа следующего за отчетным годом.

В шестом разделе приводится порядок хранения бухгалтерских документов, установленный в соответствии с правилами организации государственного архивного дела (но не менее пяти лет). Отмечается, что первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями и налоговой полицией на основании их постановлений в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Министерство финансов РФ приказом от 13.06.95 г. № 49 утвердило Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Методические рекомендации регламентируют порядок проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств организаций и включают пять разделов.

В первом разделе приводятся общие положения – указывается имущество, подлежащее инвентаризации, цели инвентаризации, в каких случаях она проводится.

Во втором разделе излагаются общие правила проведения инвентаризации–создание комиссий по проведению инвентаризации, общий порядок проведения инвентаризации, составления инвентаризационных описей, оформления результатов инвентаризации, проведения контрольных проверок правильности проведения инвентаризации и оформления соответствующего акта.

В третьем разделе подробно приводятся конкретные правила проведения инвентаризации отдельных видов имущества и финансовых обязательств: основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, товарно-материальных ценностей, незавершенного производства и расходов будущих периодов, взрослых животных и молодняка животных, денежных средств, денежных документов и бланков документов строгой отчетности, расчетов, резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов с изложением составления соответствующих инвентаризационных описей.

В четвертом разделе излагается порядок составления сличительных ведомостей по инвентаризации, выведения в них сумм излишков и недостач ценностей.

В пятом разделе рассматривается порядок регулирования инвентаризационных разниц и оформления результатов инвентаризации: отнесение по назначению сумм излишков и недостач, выявленных при инвентаризации, обобщение результатов инвентаризации в ведомости результатов, выявленных инвентаризацией.

В приложении к Методическим указаниям приводятся формы, применяемые при инвентаризации (всего 18 форм).

Министерство финансов РФ письмом от 30.12.93 г. № 160 приняло Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, включающее пять разделов.

В первом разделе "Общие положения" указываются: что относится к долгосрочным инвестициям, основные цели учета долгосрочных инвестиций, источники средств для проведения

долгосрочных инвестиций, что включается в инвентарную стоимость объекта.

Во втором разделе "Организация учета долгосрочных инвестиций" рассматривается учет долгосрочных инвестиций в целом по строительству и по отдельным объектам, входящим в него, по приобретаемым объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования, нематериальным активам.

В третьем разделе "Учет затрат по строительству" подробно рассматривается порядок учета незавершенного строительства у застройщика по следующей номенклатуре расходов: затраты на строительные работы, на работы по монтажу оборудования, на приобретение оборудования, сданного в монтаж, на приобретение оборудования, не требующего монтажа, на прочие капитальные затраты, на затраты не увеличивающие стоимости основных средств. Отдельно рассматривается порядок учета законченного строительства.

В четвертом разделе излагается порядок учета приобретения основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов.

В пятом разделе рассматривается порядок определения инвентарной стоимости законченных строительством объектов и других долгосрочных активов.

Стандарты бухгалтерского учета

Особую группу нормативных документов Министерства финансов РФ, регламентирующих порядок ведения учета по отдельным участкам (разделам) бухгалтерского учета образуют стандарты (положения по бухгалтерскому учету – ПБУ), которые разрабатываются с учетом основных положений международных стандартов бухгалтерского учета. Всего намечена разработка более 20 таких стандартов. Приводим те из них, которые к настоящему времени уже утверждены.

Стандарт 1 – Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/98), утвержденное приказом Минфина России от 09.12.98 г. № 60н. Данный стандарт включает четыре раздела: общие положения, формирование учетной политики, раскрытие учетной политики, изменение учетной политики.

В первом разделе дается понятие учетной политики организации как принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности, указывается, что относится к способам ведения бухгалтерского учета, отмечается, что в части формирования учетной политики Положение распространяется на все организации, независимо от их организационно-правовой формы, а в части раскрытия учетной политики – на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично.

Во втором разделе характеризуются основные элементы, формирующие учетную политику организации: рабочий план счетов бухгалтерского учета, формы применяемых в организации первичных документов, по которым не предусмотрены типовые формы, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности, порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации, методы оценки активов и обязательств, правила документооборота и технология обработки учетной информации, порядок контроля за хозяйственными операциями, другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета. При формировании учетной политики по конкретным направлениям осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых нормативными актами по бухгалтерскому учету (при начислении амортизации, учете ремонта и т. д.).

Принятая учетная политика оформляется отдельным приказом руководителя организации.

В третьем разделе приводится порядок раскрытия учетной политики организацией. При этом организация должна обязательно раскрывать принятые ею в учетной политике способы бухгалтерского учета, *существенно влияющие* на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности. Так, подлежат обязательному раскрытию способы амортизации основных средств, нематериальных и иных активов, оценка производственных запасов, товаров, незавершенного производства, готовой продукции, порядок выведения прибыли от продажи продукции, товаров, работ и услуг.

В четвертом разделе приводятся обстоятельства, при которых могут вноситься изменения в учетную политику организа-

ции: при изменении законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету, при разработке организацией новых способов ведения бухгалтерского учета, при существенном изменении условий деятельности организации (реорганизация и т. п.). Изменение учетной политики должно быть обоснованным, достаточно мотивированным, оформляться отдельным приказом и вводиться с 1 января следующего года. Изменения в учетной политике также приводятся в пояснительной записке в бухгалтерской отчетности организации.

Стандарт 2 – Положение по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство (ПБУ 2/94"), утвержденное приказом Минфина России от 20.12.94 г. № 167.

Данный стандарт включает шесть разделов: общие положения, определения, объекты бухгалтерского учета по договору на строительство, учет расчетов по договору на строительство, учет затрат по договорам на строительство, определение дохода и финансовых результатов по договорам на строительство.

В первом разделе указывается, что Положение устанавливает правила отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций застройщиков и подрядчиков, связанных с выполнением договоров подряда (контрактов) на капитальное строительство.

Во втором разделе приводятся определения основных понятий, используемых в Положении: договора на строительство, объекта строительства, застройщика-инвестора, инвестора, незавершенного строительства, завершенного строительства, инвентарной стоимости объекта, подрядчика, подрядных работ, незавершенного производства у подрядчика.

В третьем разделе характеризуются объекты бухгалтерского учета по договору на строительство. Такими объектами у застройщика являются: незавершенное строительство, завершенное строительство, авансы, выданные подрядчикам и другим субъектам, занятым в строительстве объектов, финансовый результат деятельности; у подрядчика: затраты по выполнению подрядных работ по объектам учета, незавершенные производства в разрезе объектов учета, доходы, полученные от заказчиков за сданные им объекты, финансовый результат по работам, выполненным по договору строительства, авансы, полученные от застройщиков в счет выполнения работы.

В четвертом разделе раскрывается учет расчетов по договору на строительство: в форме авансов (промежуточных платежей) за выполненные подрядчиком работы, отчета после завершения всех работ на объекте строительства. В бухгалтерском учете у застройщика и подрядчика расчеты за объекты строительства отражаются исходя из их договорной стоимости, которая может рассчитываться либо на основе стоимости, определяемой в соответствии с проектом (твердая цена) с учетом оговорок в договоре на строительство, либо на условиях возмещения фактической стоимости строительства в сумме принимаемых затрат в текущих ценах плюс согласованная договором на строительство прибыль подрядчика (открытая цена).

В пятом разделе излагается учет затрат по договорам строительства у застройщика в соответствии с положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций и у подрядчика. Затраты подрядчика, производимые в процессе строительства, включают ожидаемые неизбежные издержки, когда они в согласованных с застройщиком размерах включаются в договорную стоимость строительства объекта. В затраты подрядчика могут также включаться расходы по образованию резервов на покрытие предвидимых расходов и потерь, связанных с организацией и производством подрядных работ, возникающих как на стадии производства работ, так и по их завершении и сдаче застройщику.

В шестом разделе рассматривается определение дохода и финансового результата по договорам на строительство. Финансовый результат у застройщика образуется как разница между размером (лимитом) средств на его содержание, заложенным в сметах на строящиеся в данном отчетном периоде объекты и фактическими затратами на его содержание. Подрядчик может применять два метода определения финансового результата: по отдельным выполненным работам и по объекту строительства. В первом случае применяется метод "Доход по стоимости работ по мере их готовности" с определением финансового результата за определенный отчетный период по мере завершения отдельных работ, конструктивных элементов или этапов, предусмотренных проектом (в виде разницы между объемом выполненных работ и приходящихся на них затрат). При втором методе финансовый результат у подрядчика выявляется после полного завершения работ по договору как разница между договорной

ции: при изменении законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету, при разработке организацией новых способов ведения бухгалтерского учета, при существенном изменении условий деятельности организации (реорганизация и т. п.). Изменение учетной политики должно быть обоснованным, достаточно мотивированным, оформляться отдельным приказом и вводиться с 1 января следующего года. Изменения в учетной политике также приводятся в пояснительной записке в бухгалтерской отчетности организации.

Стандарт 2 – Положение по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство (ПБУ 2/94"), утвержденное приказом Минфина России от 20.12.94 г. № 167.

Данный стандарт включает шесть разделов: общие положения, определения, объекты бухгалтерского учета по договору на строительство, учет расчетов по договору на строительство, учет затрат по договорам на строительство, определение дохода и финансовых результатов по договорам на строительство.

В первом разделе указывается, что Положение устанавливает правила отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций застройщиков и подрядчиков, связанных с выполнением договоров подряда (контрактов) на капитальное строительство.

Во втором разделе приводятся определения основных понятий, используемых в Положении: договора на строительство, объекта строительства, застройщика-инвестора, инвестора, незавершенного строительства, завершенного строительства, инвентарной стоимости объекта, подрядчика, подрядных работ, незавершенного производства у подрядчика.

В третьем разделе характеризуются объекты бухгалтерского учета по договору на строительство. Такими объектами у застройщика являются: незавершенное строительство, завершенное строительство, авансы, выданные подрядчикам и другим субъектам, занятым в строительстве объектов, финансовый результат деятельности; у подрядчика: затраты по выполнению подрядных работ по объектам учета, незавершенные производства в разрезе объектов учета, доходы, полученные от заказчиков за сданные им объекты, финансовый результат по работам, выполненным по договору строительства, авансы, полученные от застройщиков в счет выполнения работы.

четвертом разделе раскрывается учет расчетов по договору на строительство: в форме авансов (промежуточных платежей) за выполненные подрядчиком работы, отчета после завершения всех работ на объекте строительства. В бухгалтерском учете у застройщика и подрядчика расчеты за объекты строительства отражаются исходя из их договорной стоимости, которая может рассчитываться либо на основе стоимости, определяемой в соответствии с проектом (твердая цена) с учетом оговорок в договоре на строительство, либо на условиях возмещения фактической стоимости строительства в сумме принимаемых затрат в текущих ценах плюс согласованная договором на строительство прибыль подрядчика (открытая цена).

В пятом разделе излагается учет затрат по договорам строительства у застройщика в соответствии с положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций и у подрядчика. Затраты подрядчика, производимые в процессе строительства, включают ожидаемые неизбежные издержки, когда они в согласованных с застройщиком размерах включаются в договорную стоимость строительства объекта. В затраты подрядчика могут также включаться расходы по образованию резервов на покрытие предвидимых расходов и потерь, связанных с организацией и производством подрядных работ, возникающих как на стадии производства работ, так и по их завершении и сдаче застройщику.

В шестом разделе рассматривается определение дохода и финансового результата по договорам на строительство. Финансовый результат у застройщика образуется как разница между размером (лимитом) средств на его содержание, заложенным в сметах на строящиеся в данном отчетном периоде объекты и фактическими затратами на его содержание. Подрядчик может применять два метода определения финансового результата: по отдельным выполненным работам и по объекту строительства. В первом случае применяется метод "Доход по стоимости работ по мере их готовности" с определением финансового результата за определенный отчетный период по мере завершения отдельных работ, конструктивных элементов или этапов, предусмотренных проектом (в виде разницы между объемом выполненных работ и приходящихся на них затрат). При втором методе финансовый результат у подрядчика выявляется после полного завершения работ по договору как разница между договорной

стоимостью законченного строительством объекта и затратами по его производству.

Стандарт 3 – Положение по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2000), утвержденное приказом Минфина России от 10.01.2000 г. № 2н.

Данный стандарт включает пять разделов: общие положения, пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в рубли, учет курсовой разницы, учет активов и обязательств, используемых организацией для ведения хозяйственной деятельности за пределами Российской Федерации, порядок формирования учетной и отчетной информации об операциях в иностранной валюте.

В первом разделе приводятся общие положения, что данный стандарт регулирует особенности бухгалтерского учета активов и обязательств организаций, стоимость которых выражена в иностранной валюте, заключающиеся в пересчете стоимости этих активов и обязательств в рубли. Данный стандарт не применяется при пересчете бухгалтерской отчетности, составленной в рублях, в другие валюты в случаях требования таких пересчетов учредительными документами при заключении договоров с иностранными юридическими лицами и т. п., а также при включении данных отчетности дочерних (зависимых) организаций, находящихся за пределами РФ, в сводную бухгалтерскую отчетность организации, являющейся юридическим лицом по законодательству Российской Федерации.

В этом же разделе даются определения понятий, используемых в настоящем Положении: хозяйственная деятельность за пределами Российской Федерации, дата совершения операции в иностранной валюте, курсовая разница.

Во втором разделе излагается пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в рубли. Указывается, что стоимость активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежит пересчету в рубли. Пересчет производится по курсу, котируемому Центральным банком РФ, для этой иностранной валюты по отношению к рублю. Для бухгалтерского учета пересчет делается на дату совершения операции в иностранной валюте. Пересчет денежных знаков в кассе, средств в расчетах, в банках и т. п., выраженных в иностранной валюте, в

рубли производится на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на дату составления бухгалтерской отчетности, и кроме того, по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых ЦБ РФ. Стоимость основных средств, нематериальных активов, производственных запасов, товаров, капитала и других недвижимых активов и пассивов принимается в оценке в рублях по курсу, действовавшему на момент их зачисления на баланс.

В третьем разделе рассматривается порядок учета курсовых разниц, которые подлежат зачислению на финансовые результаты организации. Курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала организации, подлежат отнесению на ее добавочный капитал. Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата расчета или за который составлена бухгалтерская отчетность.

В четвертом разделе излагается учет активов и обязательств в иностранной валюте организации, находящихся за пределами Российской Федерации, которые для составления бухгалтерской отчетности подлежат пересчету в рубли. Пересчет делается либо по курсу, последнему по времени котировки в отчетном периоде (по денежным средствам и средствам в расчетах), либо по курсу на дату принятия активов или обязательств на баланс (по прочим активам). Пересчет доходов и расходов, формирующих финансовые результаты, производится либо по курсу на дату совершения операции, либо по рассчитанному среднему курсу за отчетный период.

В пятом разделе раскрывается порядок формирования учетной и отчетной информации по операциям в иностранной валюте в регистрах бухгалтерского учета и в отчетности. Записи по счетам учета активов и обязательств операций в иностранной валюте в регистрах бухгалтерского учета отражаются в рублях, а по операциям учета денежных средств и расчетов – одновременно и в валюте расчетов и платежей. Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете отдельно от других видов доходов и убытков (в том числе и финансовых результатов от операций с иностранной валютой). Составление бухгалтерской отчетности производится в рублях.

В приложении к стандарту приводится перечень дат совершения отдельных операций в иностранной валюте.

Стандарт 4 – Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.07.99 № 43н.

Положение включает 11 разделов: общие положения, определения, состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней, содержание бухгалтерского баланса, содержание отчета о прибылях и убытках, содержание пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, правила оценки статей бухгалтерской отчетности, информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности, аудит бухгалтерской отчетности, публичность бухгалтерской отчетности, промежуточная бухгалтерская отчетность.

В первом разделе указывается в каких случаях применяется данное положение.

Во втором разделе дается определение терминов, применяемых в положении, – бухгалтерская отчетность, отчетный период, отчетная дата, пользователь.

В третьем разделе раскрывается состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней. По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности (кроме отчета, составленного за первый отчетный период) должны быть приведены данные минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному.

В четвертом, пятом и шестом разделах излагается содержание основных форм отчетности – бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств, отчета об изменениях капитала.

В седьмом разделе приводятся правила оценки статей бухгалтерской отчетности, указывается, что оценка статей должна соответствовать требованиям Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/98). Бухгалтерский баланс должен включать данные в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

В восьмом разделе раскрывается информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности: динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет, планируемое развитие организации, предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения, политика в

отношении заемных средств, управления рисками, деятельность в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, природоохранные мероприятия, иная информация.

В девятом разделе – аудит бухгалтерской отчетности – указывается, что в случаях, предусмотренных законодательством, бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту. Итоговая часть аудиторского заключения в этих случаях прилагается к отчетности.

В десятом разделе отмечается в какие адреса представляется отчетность и в каких случаях отчетность подлежит публикации (вместе с итоговой частью аудиторского заключения).

В одиннадцатом разделе приводится промежуточная бухгалтерская отчетность, которая составляется кроме годовой: отчетность за месяц, за квартал (нарастающим итогом с начала года). Промежуточная бухгалтерская отчетность включает бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках (если иное не установлено законодательством РФ или учредителями (участниками) организации.

Стандарт 5 – Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" (ПБУ 5/98), утвержденное приказом Минфина России от 18.06.98 № 25н (с изменениями от 24.03.2000 г. № 31н).

Стандарт включает пять разделов: общие положения, определения, оценка материально-производственных запасов, отпуск материально-производственных запасов, отражение информации о материально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности.

В первом разделе указывается применительно к какой информации о материально-производственных запасах, находящихся в организациях, используется данное положение.

Во втором разделе раскрывается специальная терминология, применяемая в Положении – материально-производственные запасы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, готовая продукция, товары.

В третьем разделе указывается, что материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости и рассматриваются составные элементы, входящие в фактическую себестоимость материально-производственных запасов. Товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по стоимости их приобретения.

В четвертом разделе рассматривается отпуск материально-производственных запасов и варианты их оценки: по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени приобретения запасов (метод ФИФО), по себестоимости последних по времени приобретения запасов (метод ЛИФО).

В пятом разделе приводится порядок отражения информации о материально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности исходя из используемых методов оценки их в бухгалтерском учете.

Стандарт 6 – Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Минфина России от 30.03.01 № 26н.

Данный стандарт включает 6 разделов: общие положения, оценка основных средств, амортизация основных средств, восстановление основных средств, выбытие основных средств, раскрытие информации в бухгалтерской отчетности основных средств.

В первом разделе уточняется, в отношении какой информации об основных средствах, находящихся в организациях, применяется данное положение, приводится характеристика важнейших понятий применительно к основным средствам, рассматриваемым в данном Положении.

Во втором разделе указывается, что основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая складывается из суммы фактических затрат организации на их приобретение, изготовление, сооружение за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов. Подробно раскрываются элементы фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление основных средств.

В третьем разделе рассматриваются вопросы амортизации основных средств: в каких случаях она начисляется, в каких – не начисляется, способы начисления амортизации (линейный, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ), порядок отнесения амортизации на объекты учета затрат.

В четвертом разделе излагаются вопросы восстановления основных средств: посредством ремонта, модернизации и реконструкции. При этом отмечается, что затраты на модернизацию и реконструкцию объектов основных средств после их окончания могут увеличивать первоначальную стоимость таких объектов и относиться на добавочный капитал организации, если эти затраты улучшают (повышают) ранее принятые нормативные показатели (срок полезного использования, мощность, качество применения и т. п.) объектов основных средств.

В пятом разделе излагаются вопросы выбытия основных средств: в случаях их продажи, безвозмездной передачи, списания при физическом или моральном износе, ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций.

Если списание основных средств производится в результате продажи, то выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами договора.

В шестой разделе раскрывается информация об основных средствах в бухгалтерской отчетности, где обязательно отражается первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации по группам основных средств на начало и конец отчетного года; движение основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т. п.); способы оценки объектов основных средств, полученные по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами; объекты основных средств, предоставленные и полученные по договору аренды; способы начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств; объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и фактически используемые, находящиеся в процессе государственной регистрации.

К стандарту по учету основных средств (ПБУ 6/97) приказом Минфина России от 20.07.98 г. № 33н утверждены Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, где дана подробная детализация основных положений, содержащихся в ПБУ 6/97, по общим положениям, оценке основных средств, начислению амортизации, восстановлению основных средств, их аренде, выбытию. Материал из данных методических указаний будет отражен в главе "Учет основных средств".

Стандарт 7 – Положение по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98), утвержденное приказом Минфина России от 25.11.98 г. № 56н.

Данный стандарт включает три раздела: общие положения, понятие событий после отчетной даты, отражение событий после отчетной даты и их последствий в бухгалтерской отчетности.

В первом разделе отмечается, что данное Положение устанавливает порядок отражения в бухгалтерской отчетности событий, произошедших после отчетной даты.

Во втором разделе указывается, что событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год. Событием после отчетной даты признается также объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год.

В третьем разделе рассматривается отражение событий после отчетной даты и их последствий в бухгалтерской отчетности. В бухгалтерской отчетности отражаются *существенные* события после отчетной даты независимо от положительного или отрицательного их характера для организации. Последствия события после отчетной даты отражаются в бухгалтерской отчетности путем уточнения данных в соответствующих активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах путем раскрытия соответствующей информации. Для оценки в денежном выражении последствий события после отчетной даты организация делает соответствующий расчет и должна обеспечить подтверждение этого расчета. Данные в бухгалтерской отчетности отражаются *с учетом событий после отчетной даты*. Это фиксируется в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами отчетного периода до утверждения годовой бухгалтерской отчетности в установленном порядке.

Стандарт 8 – Положение по бухгалтерскому учету "Условные факты хозяйственной деятельности" (ПБУ 8/98), утвержденное приказом Минфина России от 25.11.98 г. № 57н.

Данный стандарт состоит из трех разделов: общие положения, понятие условных фактов хозяйственной деятельности и их оценка, отражение условных фактов хозяйственной деятельности и их последствий в бухгалтерской отчетности.

В первом разделе указывается сфера применения Положения при возникновении условных фактов хозяйственной деятельности, а также особенностей расчета резервов по последствиям условных фактов хозяйственной деятельности.

Во втором разделе раскрывается понятие условных фактов хозяйственной деятельности. Указывается, что условным фактом признается факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности возникновения их в будущем существует неопределенность, т.е. возникновение последствий зависит от того, произойдет или не произойдет в будущем одно или несколько неопределенных событий. К условным фактам хозяйственной деятельности относятся: не завершенные на отчетную дату судебные разбирательства, не разрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет и т.п. Последствиями условного факта при формировании бухгалтерской отчетности могут быть: условный убыток, условная прибыль, условное обязательство, условный актив. Для оценки в денежном выражении последствий условного факта организация делает соответствующий расчет.

В третьем разделе рассматривается отражение условных фактов хозяйственной деятельности и их последствий в бухгалтерской отчетности; при этом отмечается, что все существенные условные факты подлежат отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный период независимо от того, являются ли последствия их благоприятными или неблагоприятными для организации. Условные обязательства и условный убыток, порождаемый условным фактом отражаются в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами отчетного года до утверждения годового отчета. При фактическом наступлении соответствующего факта в бухгалтерском учете следующего года делается сторнировочная запись на сумму, отраженную в отчетном году. Одновременно в учете следующего периода в общем порядке делается запись, отражающая этот факт хозяйственной деятельности. Условный убыток как финансовый результат условного факта раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках за отчетный период.

Стандарт 9 – Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.05.99 г. № 32н.

Стандарт 7 – Положение по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98), утвержденное приказом Минфина России от 25.11.98 г. № 56н.

Данный стандарт включает три раздела: общие положения, понятие событий после отчетной даты, отражение событий после отчетной даты и их последствий в бухгалтерской отчетности.

В первом разделе отмечается, что данное Положение устанавливает порядок отражения в бухгалтерской отчетности событий, произошедших после отчетной даты.

Во втором разделе указывается, что событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год. Событием после отчетной даты признается также объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год.

В третьем разделе рассматривается отражение событий после отчетной даты и их последствий в бухгалтерской отчетности. В бухгалтерской отчетности отражаются *существенные* события после отчетной даты независимо от положительного или отрицательного их характера для организации. Последствия события после отчетной даты отражаются в бухгалтерской отчетности путем уточнения данных в соответствующих активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах путем раскрытия соответствующей информации. Для оценки в денежном выражении последствий события после отчетной даты организация делает соответствующий расчет и должна обеспечить подтверждение этого расчета. Данные в бухгалтерской отчетности отражаются *с учетом событий после отчетной даты*. Это фиксируется в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами отчетного периода до утверждения годовой бухгалтерской отчетности в установленном порядке.

Стандарт 8 – Положение по бухгалтерскому учету "Условные факты хозяйственной деятельности" (ПБУ 8/98), утвержденное приказом Минфина России от 25.11.98 г. № 57н.

Данный стандарт состоит из трех разделов: общие положения, понятие условных фактов хозяйственной деятельности и их оценка, отражение условных фактов хозяйственной деятельности и их последствий в бухгалтерской отчетности.

В первом разделе указывается сфера применения Положения при возникновении условных фактов хозяйственной деятельности, а также особенностей расчета резервов по последствиям условных фактов хозяйственной деятельности.

Во втором разделе раскрывается понятие условных фактов хозяйственной деятельности. Указывается, что условным фактом признается факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности возникновения их в будущем существует неопределенность, т.е. возникновение последствий зависит от того, произойдет или не произойдет в будущем одно или несколько неопределенных событий. К условным фактам хозяйственной деятельности относятся: не завершенные на отчетную дату судебные разбирательства, не разрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет и т.п. Последствиями условного факта при формировании бухгалтерской отчетности могут быть: условный убыток, условная прибыль, условное обязательство, условный актив. Для оценки в денежном выражении последствий условного факта организация делает соответствующий расчет.

В третьем разделе рассматривается отражение условных фактов хозяйственной деятельности и их последствий в бухгалтерской отчетности; при этом отмечается, что все существенные условные факты подлежат отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный период независимо от того, являются ли последствия их благоприятными или неблагоприятными организации. Условные обязательства и условный убыток, порождаемый условным фактом отражаются в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами отчетного года до утверждения годового отчета. При фактическом наступлении соответствующего факта в бухгалтерском учете следующего года делается сторнировочная запись на сумму, отраженную в отчетном году. Одновременно в учете следующего периода в общем порядке делается запись, отражающая этот факт хозяйственной деятельности. Условный убыток как финансовый результат условного факта раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках за отчетный период.

Стандарт 9 – Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.05.99 г. № 32н.

Стандарт включает пять разделов: общие положения, доходы от обычных видов деятельности, прочие поступления, признание доходов, раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.

В первом разделе излагается все что относится к доходам организации. Указывается, что доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества). Не признаются доходами поступления от других юридических и физических лиц: сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, транспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей; по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.; в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг, авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг; задатка в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю; в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику. Доходы организации подразделяются на три группы: доходы от обычных видов деятельности, операционные доходы, внереализационные доходы.

Во втором разделе рассматриваются доходы от *обычных видов деятельности* – выручка от продажи продукции и товаров, поступления от выполнения работ, оказания услуг (выручка). В организациях, предметом деятельности которых является предоставление активов в аренду, выручкой считается арендная плата. В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав на интеллектуальную собственность, выручкой считаются поступления, связанные с этим видом деятельности. В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, выручкой считаются поступления, связанные с этим видом деятельности, и т.д. При образовании в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов сомнительных долгов величина выручки не изменяется.

В третьем разделе раскрываются прочие поступления: *операционные доходы* – поступления за временное пользование активов предприятия, поступления за использование патентов и

других видов интеллектуальной собственности организации, поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам), прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности, поступления от продажи основных средств и иных активов, проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств, а также проценты за хранение денежных средств на счетах в банке; *внереализационные доходы* – пени, штрафы, неустойки за нарушения условий договоров, активы, полученные безвозмездно (в том числе по договору дарения), поступления в возмещение причиненных убытков, прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, курсовые разницы, суммы дооценки активов (за исключением внеоборотных), прочие внереализационные доходы; *чрезвычайные доходы* – поступления, возникающие как последствие чрезвычайных обстоятельств (страховые возмещения и т.п.). Прочие поступления подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации кроме случаев, когда правилами бухгалтерского учета установлен иной порядок.

В четвертом разделе излагается порядок признания доходов. Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий: если она вытекает из условий конкретного договора, сумма выручки может быть определена, в результате операции происходит увеличение выгод организации, право собственности (владения, пользования и распоряжения) перешло от организации к покупателю. Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке: поступления от продажи основных средств и иных активов – аналогично поступлениям выручки, штрафы, пени и неустойки, а также возмещения причиненных убытков–в отчетном периоде, в котором вынесено решение суда, суммы кредиторской и депонентской задолженности – в отчетном периоде, в котором истек срок исковой давности, суммы дооценки – по состоянию на дату, на которую произведена переоценка, иные поступления – по мере образования (выявления).

В пятом разделе приводится порядок раскрытия информации в бухгалтерской отчетности. Выручка, операционные и внереализационные доходы, составляющие пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности. Операционные и

внереализационные доходы могут показываться в отчете о прибылях и убытках за минусом расходов, относящихся к этому доходу. Построение бухгалтерского учета должно обеспечить возможность раскрытия информации о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Стандарт 10 – Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.05.99 г. № 33н.

Стандарт включает пять разделов: общие положения, расходы по обычным видам деятельности, прочие расходы, признание расходов, раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.

В первом разделе указывается, что расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Не признаются расходами организации: выбытие активов в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.), вклады в уставные (складочные) капиталы других учреждений, расходы на приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи), перечисление средств, связанных с благотворительностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, мероприятий культурно-просветительного характера и иных аналогичных мероприятий, по договорам комиссии, агентским и иным договорам в пользу комитента, принципала и т. п., в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ и услуг, в виде авансов, задатков в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ и услуг, в погашение кредита, займов, полученных организацией. Все расходы организации подразделяются на следующие группы: расходы по обычным видам деятельности, операционные расходы, внереализационные расходы, чрезвычайные расходы.

Во втором разделе рассматриваются расходы по обычным видам деятельности – расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ, оказанием услуг. В организациях, деятельностью которых является предоставление за плату во временное

пользование своих активов по договору аренды, расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с этой деятельностью. В организациях, занимающихся предоставлением за плату прав на патенты, изобретения, другие виды интеллектуальной собственности, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью. Расходами по обычным видам деятельности считаются также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений. Расходы по обычным видам деятельности принимаются к учету в сумме оплаты или начисления. Если оплата раскрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности, не покрытой оплатой. Расходы по обычным видам деятельности включают: расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов, расходы, связанные с переработкой (доработкой) материально-производственных запасов для целей производства и продажи (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств, коммерческие, управленческие расходы и др.). Расходы по обычным видам деятельности включают следующие элементы: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты. Для целей управления организуется учет расходов по статьям затрат, перечень которых устанавливается организацией самостоятельно. На базе расходов по обычным видам деятельности формируется себестоимость продукции, работ, услуг.

В третьем разделе раскрываются прочие расходы, которые включают операционные расходы, внереализационные расходы и чрезвычайные расходы. *В операционные расходы* входят: расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, расходы, связанные с предоставлением за плату прав на патенты и другие виды интеллектуальной собственности, расходы, связанные с учетом в уставном капитале других организаций, расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списаниям основных средств и иных активов, проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей кредитов и займов, расходы, связанные с оплатой услуг кредитных организаций. *Во внереализационные расходы* включаются:

штрафы, пени, неустойки за нарушение правил договоров, суммы возмещения причиненных организацией убытков, убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, суммы дебиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности, другие долги, нереальные для взыскания, курсовые разницы, суммы уценки активов (за исключением внеоборотных активов).

прочие внереализационные расходы. В составе *чрезвычайных расходов* отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.). Прочие расходы подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации кроме случаев, когда законодательством или правилами бухгалтерского учета установлен иной порядок.

В четвертом разделе излагается порядок признания расходов. Они признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий: расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота, сумма расходов может быть конкретно определена, имеется уверенность, что в результате операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Если в отношении любых расходов не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в учете признается дебиторская задолженность. Амортизация признается расходом исходя из действующего порядка ее начисления. Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку или иные доходы. Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место. Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках: с учетом связи между производимыми расходами и поступлениями, путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов, независимо от того, как они признаются для целей расчета налогооблагаемой базы, когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

В пятом разделе приводится раскрытие информации о расходах в бухгалтерской отчетности. Указывается, что отдельно подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов. В отчете о прибылях и убытках расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие расходы, управленческие расходы, операционные расходы, внереализационные расходы и в случае возникновения – чрезвычайные расходы. В случае выделения в отчете о прибылях и убытках доходов, каждый из которых составляет пять и более процентов от общей суммы доходов организации за год, в нем показывается соответствующая каждому их виду часть расходов. Операционные и внереализационные расходы могут не показываться в отчете о прибылях и убытках развернуто по отношению к соответствующим доходам. В бухгалтерской отчетности как минимум подлежит раскрытию также следующая информация: расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат, изменение величины расходов, не имеющих отношения к начислению себестоимости продукции, товаров, работ, услуг в отчетном году, расходы равные величине отчислений резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.). Прочие расходы организации за отчетный год, которые не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

Стандарт 11 – Положение по бухгалтерскому учету "Информация об аффилированных лицах" (ПБУ 11/2000), утвержденное приказом Минфина России от 13.01.2000 г. № 5н.

Данный стандарт включает два раздела: общие положения и раскрытие информации об аффилированных лицах.

В первом разделе указывается, что под аффилированными лицами понимаются юридические и физические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц в соответствии с законом РФ от 22.03.91 г. № 948-1 "О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках". Операциями с аффилированными лицами могут быть: приобретение и продажа товаров, работ, услуг; приобретение и продажа основных средств и других активов; аренда имущества и предоставление имущества в аренду; передача результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; финансовые операции, включая предоставление займов и участие в уставных (складочных) капиталах других организаций; предоставление и получение гарантий и залогов; другие операции.

Во втором разделе содержится раскрытие информации об аффилированных лицах. Если в отчетном периоде организация проводила операции с аффилированными лицами, то в бухгалтерской отчетности по каждому аффилированному лицу раскрывается как минимум следующая информация: характер отношений с ним (контроль или оказание значительного влияния); виды операций с ним; объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении); стоимостные показатели по незавершенным на конец отчетного года операциям; использованные методы определения цен по каждому виду операций с ним.

Информация об аффилированных лицах включается в пояснительную записку, входящую в состав бухгалтерской отчетности, в виде отдельного раздела.

Стандарт 12 – Положение по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" (ПБУ 12/2000), утвержденное приказом Минфина России от 27.01.2000 г. № 11н.

Стандарт включает четыре раздела: общие положения, порядок выделения информации по отчетным сегментам, порядок формирования показателей в информации по отчетному сегменту, способ представления и состав информации по отчетным сегментам.

В первом разделе раскрывается понятие информации по сегментам: по операционному сегменту, по географическому сегменту, по отчетному сегменту, информация о доходах сегмента, расходах сегмента, финансовых результатах сегмента, об активах сегмента, об обязательствах сегмента.

Во втором разделе раскрывается порядок выделения информации по отчетным сегментам. На отчетные сегменты, выделенные при подготовке бухгалтерской отчетности организации, должно приходиться не менее 75 % выручки организации, если приходится менее 75 % выручки, то должны быть выделены дополнительные отчетные сегменты.

В третьем разделе излагается порядок формирования показателей, раскрываемых в информации по отчетному сегменту, отмечается, что он должен строиться в соответствии с принятой учетной политикой организации.

В четвертом разделе дается способ представления и состав информации по отчетным сегментам. Указывается, что в составе первичной информации по отчетному сегменту в бухгалтер-

ском учете раскрываются следующие показатели: общая величина выручки, в том числе полученная от продажи внешним покупателям, финансовые результаты, общая балансовая величина активов, общая величина обязательств, общая величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы, общая величина амортизационных отчислений, совокупная доля в чистой прибыли (убытке) зависимых и дочерних обществ, совместной деятельности, а также общая величина вложений в эти общества и совместную деятельность.

Стандарт 13 – Положение по бухгалтерскому учету "Учет государственной помощи" (ПБУ 13/2000), утвержденное приказом Минфина России от 16.10.2000 г. № 92н.

Данный стандарт включает четыре раздела: общие положения, учет бюджетных средств, учет бюджетных кредитов и прочих форм государственной помощи.

В первом разделе отмечается, что Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о получении и использовании государственной помощи, предоставляемой коммерческим организациям (кроме кредитных организаций). Для целей бухгалтерского учета бюджетные средства подразделяются на: средства на финансирование капитальных расходов (представление этих средств может сопровождаться дополнительными условиями, ограничивающими приобретение определенных видов активов); средства на финансирование текущих расходов (к ним относятся бюджетные средства, отличные от предназначенных на финансирование капитальных вложений).

Во втором разделе раскрывается порядок учета бюджетных средств. Если бюджетные средства признаются в бухгалтерском учете по мере фактического получения ресурсов, то с возникновением целевого финансирования увеличиваются суммы на счетах учета денежных средств, капитальных вложений и т. п. Бюджетные средства списываются со счета учета целевого финансирования как увеличение финансовых результатов организации. Если организация получила бюджетные средства, но достаточная уверенность в том, что она выполнит условия предоставления этих средств, отсутствует, то в бухгалтерском учете отражается возникновение целевого финансирования и поступления денежных средств капитальных вложений и т.д. Эти суммы учитываются как целевое финансирование до получения до-

статочных подтверждений того, что организация выполнит условия, на которых они предоставлялись. Если в текущем году возникают обстоятельства, в связи с которыми организация должна возвратить ресурсы, признанные ранее в качестве бюджетных средств, то в бухгалтерском учете производятся исправительные записи.

В третьем разделе отражаются бюджетные кредиты, предоставленные организации в общем порядке, принятом для учета заемных средств.

В четвертом разделе раскрывается информации по учету средств целевого финансирования. Эти средства отражаются в бухгалтерском балансе по статье "Доходы будущих периодов", либо обособленно в разделе "Краткосрочные обязательства". В бухгалтерском учете организации подлежит раскрытию как минимум следующая информация в отношении государственной помощи: характер и величина бюджетных средств, признанных в бухгалтерском учете в отчетном году; назначение и величина бюджетных кредитов; характер прочих форм хозяйственной помощи, при которых организация прямо получает экономические выгоды; не выполненные по состоянию на отчетную дату условия предоставления бюджетных средств и связанные с ними условные обязательства и условные активы.

Стандарт 14 – Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2000), утвержденное приказом Минфина России от 16.10.2000 г. № 91н.

Стандарт включает семь разделов: общие положения, оценка нематериальных активов, амортизация нематериальных активов, списание нематериальных активов, учет операций, связанных с предоставлением права на использование нематериальных активов, деловая репутация организации, раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.

В первом разделе раскрываются общие положения об информации, относящейся к нематериальным активам.

Во втором разделе излагается действующий порядок оценки нематериальных активов.

В третьем разделе рассматривается порядок амортизации нематериальных активов по действующим способам: линейный способ, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Рассматриваются особенности отражения амортизации по организационным расходам.

В четвертом разделе описывается порядок списания нематериальных активов путем начисления амортизации.

В пятом разделе излагается порядок учета операций, связанных с предоставлением права на использование нематериальных активов при различных ситуациях.

В шестом разделе указан порядок определения в бухгалтерском учете деловой репутации организации как составной части нематериальных активов.

В седьмом разделе рассматривается порядок раскрытия информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности: о способах оценки нематериальных активов, о сроках ее полезного использования, о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов, о способах отражения в бухгалтерском учете амортизации по нематериальным активам.

Нормативные акты Минсельхоза РФ

Вопросы организации бухгалтерского учета в отрасли сельского хозяйства регулируются нормативными актами Министерства сельского хозяйства Российской Федерации (Минсельхоза РФ). Как правило, большинство нормативных актов Минсельхоза РФ по бухгалтерскому учету было издано в развитие нормативных актов Правительства и Минфина России по конкретным вопросам организации бухгалтерского учета применительно к предприятиям отрасли. Так, были конкретизированы для отрасли типовой План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению, типовое Положение по составу затрат на производство и реализацию продукции, работ и услуг, типовые методические рекомендации по журнально-ордерной форме бухгалтерского учета, по проведению инвентаризации имущества и обязательств и т. д. Рассмотрим наиболее важные ведомственные нормативные акты Минсельхоза РФ.

Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве, утвержденные Минсельхозом РФ приказом от 04.07.96 г. № П-4-24/2068 по согласованию с Минэкономики и Минфином России, разработаны для сельского хозяйства в порядке конкретизации общих положений утвержденного Правительством РФ типового Положения по составу затрат на производство и реализацию продукции, работ и услуг.

Рекомендации имеют 10 разделов: общие положения, состав затрат, классификацию затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), учет затрат на производство продукции (работ, услуг), четыре раздела по калькуляции (исчислении) себестоимости по отдельным отраслям сельскохозяйственного производства, в десятом разделе указан порядок формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли. Подробно настоящие методические рекомендации будут рассмотрены при изложении соответствующих тем управленческого учета (по учету затрат и калькуляции себестоимости продукции в растениеводстве, животноводстве и др.).

Методические рекомендации по применению журнально-ордерной формы бухгалтерского учета на агропромышленных предприятиях, утвержденные Минсельхозом РФ 16.02.94 г., конкретизируют для предприятий сельского хозяйства и других отраслей агропромышленного комплекса общие положения типовой журнально-ордерной формы учета, разработанной Минфином России, которые содержат свыше 90 регистров журнально-ордерной формы бухгалтерского учета для организаций отрасли, указания по их ведению, схему записей в регистрах, схему сверки регистров. В связи со спецификой отрасли многие регистры значительно отличаются от регистров типовой журнально-ордерной формы учета.

Выше было рассмотрено утвержденное Минфином России типовое Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций. Минсельхозпрод РФ приказом от 17.03.94 г. утвердил "Особенности применения на предприятиях агропромышленного комплекса положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (капитальных вложений), утвержденного Минфином РФ 30.12.93 г. № 160". В этом документе приведены особенности учета капитальных вложений, характерные только для отрасли сельского хозяйства: по формированию основного стада, по закладке и выращиванию многолетних насаждений, по капитальным вложениям в земельные участки, недра, лесные и водные угодья. В конце документа рассматриваются особенности отражения на бухгалтерских счетах отдельных наиболее типичных хозяйственных операций по долгосрочным инвестициям в сельском хозяйстве.

К утвержденным Минфином России 13.06.95 г. типовым методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств приказом Минсельхозпрода от 25.06.95 г. № 271 были утверждены "Ведомственные формы по инвентаризации и указания по их заполнению". Помимо 18 типовых форм по инвентаризации были дополнительно утверждены 5 ведомственных форм для сельскохозяйственных организаций: инвентаризационная опись рабочего скота, продуктивных животных, птицы и пчелосемей (ф.№ инв. – 21-АПК), инвентаризационная опись многолетних насаждений (ф.№ инв. – 22-АПК), инвентаризационная опись питомников (ф. № инв. 23-АПК), инвентаризационная опись незавершенного производства и незаконченного строительства (ф. № инв. – 24-АПК), инвентаризационная опись земельных угодий (ф. № инв. – 25-АПК). К каждой форме приводятся указания о порядке ее заполнения.

Министерство сельского хозяйства РФ приказом № 215 от 26.07.96 г. утвердило формы ведомственных специализированных первичных документов бухгалтерского учета в сельском хозяйстве (всего 92 формы) по следующим разделам: учет основных средств – 11 форм; учет труда и его оплаты – 11 форм; учет движения продукции – 38 форм; учет движения животных на выращивании и откорме – 18 форм; учет товарно-материальных ценностей – 7 форм; сводный учет – 7 форм. К каждой форме приведены указания по ее заполнению. Все разработанные формы первичного учета включены Госкомстатом РФ в альбом типовых специализированных форм первичного учета. Каждая форма имеет индекс Минсельхоза (101-АПК, 102-АПК и т. д.) и индекс из альбома Госкомстата РФ (СП-1, СП-2 и т. д.).

К стандарту 6 Минфина России "Положение по бухгалтерскому учету" Учет основных средств" (ПБУ 6/97) и Методическим указаниям Минфина РФ по бухгалтерскому учету основных средств, которое конкретизирует основные положения ПБУ 6/97, Министерство сельского хозяйства и продовольствия Российской Федерации приказом от 16.12.98 г. № 769 утвердило "Отраслевые методические рекомендации по учету основных средств в сельскохозяйственных организациях (предприятиях)", в которых в порядке конкретизации нормативных актов Минфина России приводятся особенности учета основных средств в сельском хозяйстве. Отраслевые методические рекомендации включают следующие разделы: общие положения, особенности в сельском хозяйстве первичной документации по учету основных средств, особенности синтетического

аналитического учета основных средств, особенности корреспонденции счетов бухгалтерского учета, особенности регистров по учету основных средств, методы начисления и учета амортизации по объектам основных средств, учет основных средств, приобретаемых на лизинговой основе, учет основных средств, находящихся на консервации, особенности учета основных средств в сельскохозяйственных организациях, созданных на долевой основе, особенности учета основных средств при совместной деятельности, особенности учета ремонта основных средств, особенности учета выбытия (списания) основных средств, учет земельных участков, учет орошаемых и осушенных земель, учет капитальных затрат по коренному улучшению земель, учет арендованных и сданных в аренду основных средств, учет земельных участков, разделенных на паи (доли), особенности учета формирования рабочего и продуктивного скота основного стада, особенности учета животных на откорме, выбракованных из основного стада, особенности учета многолетних насаждений.

Министерство сельского хозяйства РФ 20.07.2000 г. утвердило Методические рекомендации по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в сельскохозяйственных потребительских кооперативах, созданных в соответствии с Федеральным Законом "О сельскохозяйственной кооперации" от 08.12.95 г. № 193-ФЗ. Этим документом регламентирован порядок бухгалтерского учета и отчетности в перерабатывающих, сбытовых (торговых), обслуживающих, снабженческих, садоводческих, огороднических, животноводческих, кредитных, страховых и других сельскохозяйственных потребительских кооперативах, являющихся некоммерческими организациям.

8. Журнально-ордерная форма учета в сельском хозяйстве

Общие положения

Основной формой бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях при ручной обработке информации является *журнально-ордерная*. В настоящее время ее применяют практически все хозяйства, не перешедшие на компьютеризацию бухгалтерского учета. В сельском хозяйстве она строится в соответствии с общими принципами организации учета по этой форме в народном хозяйстве с отражением специфики деятельности сельскохозяйственных предприятий.

Начиная с 1995 г. для всех предприятий и организаций системы АПК регистры журнально-ордерной формы учета унифицированы применительно к действующему плану счетов. В случаях, когда на том или ином участке учета встречаются значительные особенности, применяются специализированные регистры (например, учет выращиваемых и откармливаемых животных на сельскохозяйственных предприятиях, учет расчетов с заказчиками в подрядных строительных организациях и т. д.). Всего для предприятий АПК применяется 17 журналов-ордеров, 52 ведомости сводного аналитического учета (из них на сельскохозяйственных предприятиях – 36), 5 реестров, 4 книги, листки-расшифровки, бухгалтерские справки, лицевые счета (производственные отчеты) подразделений и сводные.

Классификация регистров

Все *журналы-ордера* в зависимости от принятого в них порядка записей можно подразделить на 6 групп: 1) журналы-ордера по кредиту одного счета с ведомостями по дебету одного счета; 2) журналы-ордера по кредиту нескольких счетов с ведомостями по дебету счетов; 3) журналы-ордера по кредиту нескольких счетов с вмонтированными таблицами (ведомостями) для аналитических данных; 4) журналы-ордера по кредиту одного или нескольких счетов и отдельно ведомости к ним для аналитического учета; 5) журналы-ордера по большому числу счетов и отдельно ведомости, таблицы или лицевые счета для аналитического учета к каждому счету; 6) журналы-ордера по одному балансовому счету с совмещением синтетического и аналитического учета путем применения принципа линейно-позиционной записи. Несмотря на такое разнообразие применяемых регистров, для журнально-ордерной формы учета характерен единый принцип записей: все журналы-ордера ведутся по кредиту соответствующих счетов. Этим обеспечиваются стройность и последовательность записей в них.

Существует также несколько типов *ведомостей*, применяемых при журнально-ордерной форме учета. Широко использу-

ются накопительные ведомости с позиционной записью. Большое значение имеют ведомости для учета расходов в синтетическом и аналитическом разрезах. Применяются также ведомости, составляемые с целью контроля за правильностью итоговых показателей других ведомостей или журналов-ордеров.

В составе регистров журнально-ордерной формы учета имеются также листки-расшифровки, разработочные таблицы и Главная книга.

Листки-расшифровки применяются для группировки соответствующих сумм в журналах-ордерах, вспомогательных ведомостях и других регистрах по субсчетам и статьям аналитического учета. Например, к журналу-ордеру листки-расшифровки могут открываться на каждый дебетуемый счет. Если в дебет расшифровываемого синтетического счета относят суммы с кредита нескольких счетов, указанную расшифровку отражают в одном листке-расшифровке.

Записи в листках-расшифровках делают на основе сгруппированных однородных документов итогами за день или за более продолжительный период. В необходимых случаях записи производят по данным отдельных документов с кратким пояснением содержания операций. По окончании отчетного месяца заполненные листки-расшифровки используют для соответствующих записей в журналах-ордерах, ведомостях или других регистрах. После этого их приобщают к остальным документам, являющимся основанием для записей в регистры журнально-ордерной формы учета.

Принцип построения регистров

Преобладающее большинство регистров журнально-ордерной формы учета построено исходя из двух основных принципов, характеризующих собой современную технику бухгалтерского учета при ручном его ведении: а) шахматная форма графления учетных регистров; б) линейный способ записи в них хозяйственных операций.

Шахматное построение регистров дает возможность записывать операции по дебету и кредиту счетов за один рабочий прием, при этом сохранятся строгая последовательность отражения операций. Такое построение регистров позволяет также группировать показатели по двум направлениям одновременно.

Линейно-позиционный способ записи дает возможность организовать аналитический учет параллельно с синтетическим, часто обеспечивает совмещение этих видов учета, устраняет необходимость составления оборотных ведомостей, повышает оперативное значение аналитического учета и т. д.

При журнально-ордерной форме учета обобщающим синтетическим регистром, с помощью которого составляют отчетный баланс, является *Главная книга.* Форма ее имеет некоторые особенности. В связи с построением журналов-ордеров по кредитовому признаку дебетовые обороты по каждому синтетическому счету рассредоточиваются по нескольким журналам-ордерам. Чтобы получить дебетовый оборот по счету, необходимо собрать эти суммы в одном месте. Такую функцию и выполняет Главная книга наряду с обычной функцией этого регистра – обобщения оборотов по всем синтетическим счетам.

Порядок записей в регистры

Совокупность регистров журнально-ордерной формы учета предполагает определенный порядок записей в них. Все регистры журнально-ордерной формы учета представляют собой листы, изготовленные типографским способом. В некоторых журналах-ордерах имеются таблицы для накопления и группировки показателей по синтетическим и аналитическим счетам, что необходимо для нужд контроля, анализа и составления отчетности.

Типографское изготовление регистров с заранее предусмотренной номенклатурой показателей имеет важное организующее значение. Создается возможность для наиболее целесообразного распределения труда между отдельными исполнителями и, что самое главное, для ведения учета по строго регламентированной системе.

Построение журналов-ордеров и других регистров и снабжение их отпечатанной типографским способом корреспонденцией счетов обеспечивают контроль за отражением хозяйственных операций и создают условия для предупреждения ошибочных записей. Важно также отметить, что в регистрах журнально-ордерной формы учета, где необходимо, приводятся соответствующие плановые и нормативные показатели. Это обеспечивает возможность использовать данные учетных регистров для контроля и анализа хозяйственной деятельности. Как пра-

вило, регистры журнально-ордерной формы учета содержат всю необходимую информацию для составления текущей и годовой бухгалтерской отчетности, а также некоторых форм оперативно-статистической отчетности.

Основанием для записей в регистры журнально-ордерной формы учета являются типовые первичные документы. При небольшом количестве хозяйственных операций записи в журналы-ордера производят непосредственно из документов. Одновременно для целей аналитического учета можно делать записи в листки-расшифровки. Данные документов, отражающих массовые хозяйственные операции, предварительно группируют либо в соответствующих ведомостях, либо в лицевых счетах. В конце месяца в этих регистрах подсчитывают итоги, которые используют для записей в журналы-ордера. После подведения итогов за месяц в журналах-ордерах производят взаимную сверку данных журналов-ордеров, а также других регистров. Окончательные итоги всех журналов-ордеров переносят в Главную книгу, на основе данных которой составляют баланс.

При журнально-ордерной форме учета важное значение имеет правильная организация труда работников учета и документооборота. Данная форма учета обеспечивает равномерную загрузку работников бухгалтерии в течение месяца, поскольку она построена на принципах непосредственного отражения совершаемых хозяйственных операций в учетных регистрах. При этой форме учета практически устраняется традиционное деление этапов в учете ("проводка", "разноска") и соответственно отставание разноски данных в учетные регистры. Записи в учетные регистры вносят в течение месяца по мере поступления и обработки соответствующих документов. В конце месяца делают лишь итоговые записи и перенос соответствующих данных в Главную книгу.

При журнально-ордерной форме учета важно организовать дело так, чтобы все первичные документы поступали в бухгалтерию своевременно и не допускалась задержка записей в регистры. Надо стремиться к тому, чтобы все документы (за исключением тех, которые группируются в соответствующих отчетах) поступали в бухгалтерию ежедневно.

Необходимо предусмотреть своевременное и равномерное поступление сводных отчетов и особенно отчетов подразделений, составленных по документам, которые предварительно

обрабатываются в структурных подразделениях хозяйства. При всех условиях каждый регистр журнально-ордерной формы учета в бухгалтерии должен заполняться постепенно на протяжении месяца.

Преимущества журнально-ордерной формы учета

В целом преимущества журнально-ордерной формы учета можно свести к следующим.

1. Значительное сокращение повторяемости учетных записей. Если при мемориально-ордерной форме учета для отражения данных в регистрах обычно производится 7–8 записей, то при журнально-ордерной форме учета система учетных записей значительно упрощается. Данные первичных документов обрабатываются и группируются с получением конечной информации в основном в три этапа. Учетный процесс ускоряется и упрощается, снижается его трудоемкость.

2. Предусмотрено широкое совмещение аналитического с синтетическим учетом, хронологических записей — с систематическими. В результате ликвидируется отставание аналитического учета от синтетического. Синтетические данные во многих случаях вытекают непосредственно из аналитических записей.

3. Показатели регистров тесно увязаны с показателями отчетности, что позволяет составлять практически почти все формы отчетности на основе итоговых данных текущего бухгалтерского учета. Это значительно сокращает сроки составления отчетности, делает ее более достоверной.

4. Многие регистры учета строятся таким образом, что в них наряду с фактическими данными приводятся и соответствующие плановые показатели. Это значительно расширяет возможности для оперативного анализа хозяйственной деятельности.

5. Значительно облегчаются возможности текущего контроля. Все первичные документы, относящиеся к какому-либо одному журналу-ордеру, подбирают в отдельные папки и брошюруют в порядке последовательности записей в нем, поэтому любая запись в регистрах сразу же может быть документально проверена.

6. Создаются возможности для совершенствования труда счетных работников. Поскольку все учетные регистры строго регламентированы по аналитическим и корреспондирующим

счетам, имеются возможности для улучшения документооборота, более рационального разделения труда между счетными работниками и т. п. Все это повышает общую культуру учета и достоверность учетных данных.

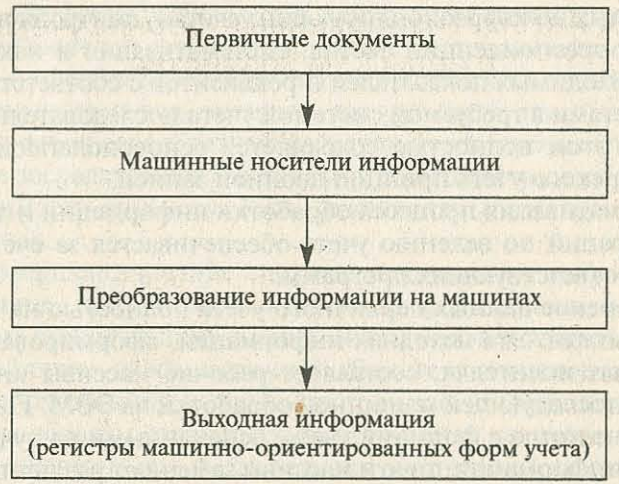
9. Автоматизированные формы учета в сельском хозяйстве

Общие положения

В последние годы на сельскохозяйственных предприятиях все большее применение находят формы бухгалтерского учета, основанные на автоматизации учетных работ. В перспективе эти формы учета в сельском хозяйстве станут основными.

Для всех ручных форм бухгалтерского учета характерна обработка информации от первичного документа до баланса путем последовательной регистрации данных в регистрах, получения итогов разных степеней и соответствующих записей в последующий регистр после получения очередного итога. В результате неизбежны многократное дублирование данных, переписывание полученных итогов из одного регистра в другой. Даже при наиболее прогрессивной из ручных форм учета – журнально-ордерной – допускается дублирование. Чтобы получить итог по какому-либо признаку, необходимо однородные операции сгруппировать в соответствующем регистре; для получения более общего итога производят другую группировку по полученным частным итогам и т.д.

Автоматизированные формы учета строятся на иных принципах. Применение соответствующих вычислительных машин обеспечивает получение итогов разных степеней без переписывания данных из одного регистра в другой. Операции по однородным признакам группируются в процессе машинной обработки информации. В результате создается возможность получения итоговой информации непосредственно на основе обработки исходных данных. Это принципиальное отличие автоматизированных форм от ручных форм бухгалтерского учета. Единственный промежуточный этап – это перенос исходной информации из первичных документов на машинные носители. После этого возможно получение отчетных сводок непосредственно на основе машинной обработки информации. Причем группировка по всем необходимым признакам выполняется также в процессе машинной обработки информации. Общую схему построения автоматизированных форм учета можно представить следующим образом.



Автоматизированные формы учета позволяют в результате машинной обработки получать необходимые данные по всем счетам синтетического и аналитического учета вплоть до оборотного и сальдового баланса, т.е. благодаря машинной обработке информации получают все регистры бухгалтерского учета, предусмотренные действующей системой учета.

Основные отличительные особенности автоматизированных форм учета

Основные отличительные особенности автоматизированных форм учета можно свести к следующим.

1. Автоматизация процесса обработки учетной информации. Весь технологический процесс обработки информации после ввода исходных данных в ЭВМ полностью автоматизирован. Использование различной периферийной техники и выходных терминальных устройств позволяет получать результатную информацию в необходимых разрезах, определяемых системой

учета, и в соответствующей форме (машинограммы, видеограммы, в диалоговом режиме и др.).

Конструктивные особенности ЭВМ позволяют автоматизировать как непосредственно процесс обработки информации с соответствующими вычислениями и получением итоговых данных, так и логические операции по ведению учета: систематизация данных по корреспондирующим счетам, контроль правильности корреспонденции счетов, систематизация и накапливание необходимых показателей и реквизитов с соответствующими расчетами в требуемой системой учета последовательности и др. При этом полностью сохраняется основополагающий для бухгалтерского учета принцип двойной записи.

Автоматизация процесса обработки информации и логических операций по ведению учета обеспечивается за счет разработки соответствующих программ.

2. Перенос данных первичного учета полностью на машинные носители. Эта исходная информация, сформированная на магнитных носителях, составляет рабочие массивы информации для последующей машинной обработки на ЭВМ. Если проводить аналогию с формами учета, основанными на ручной обработке информации, то эти массивы заменяют различные журналы и ведомости, в которых накапливается исходная информация для последующей обработки.

3. Принципиально новый порядок использования условно-постоянной информации и резкое сокращение на этой основе трудоемкости первичного учета и обработки информации. Если во всех предыдущих формах учета вся условно-постоянная информация сосредоточена в основном в первичных документах и наряду с переменной информацией используется при обработке каждого отдельного документа, то при автоматизированных формах учета условно-постоянная информация вводится в память ЭВМ; тем самым создается возможность ее многократного использования и освобождения первичных документов от реквизитов условно-постоянной информации. Массивы нормативно-справочной информации (НСИ), или справочные массивы, таким образом, приобретают весьма важное значение в системе обработки информации и как бы "вписываются" в качестве важной составной части в новую форму учета.

4. Принципиально новый порядок формирования промежуточной информации. При автоматизированных формах учета

промежуточная, так же, как и исходная информация формируется непосредственно в ЭВМ на магнитных носителях. Для этого на основе использования данных рабочих и справочных массивов создаются различные промежуточные таксировочные и другие массивы информации, которые являются основой для преобразования и получения итоговой информации. Вся последующая обработка информации и получение необходимых итоговых показателей строятся на основе систематизации, упорядочения и преобразования по заданной программе данных промежуточных массивов, которые, как уже было отмечено, представляют собой своеобразные регистры учета (промежуточные), но без непосредственного визуального восприятия данных. При необходимости они могут быть "распечатаны" для зрительного восприятия.

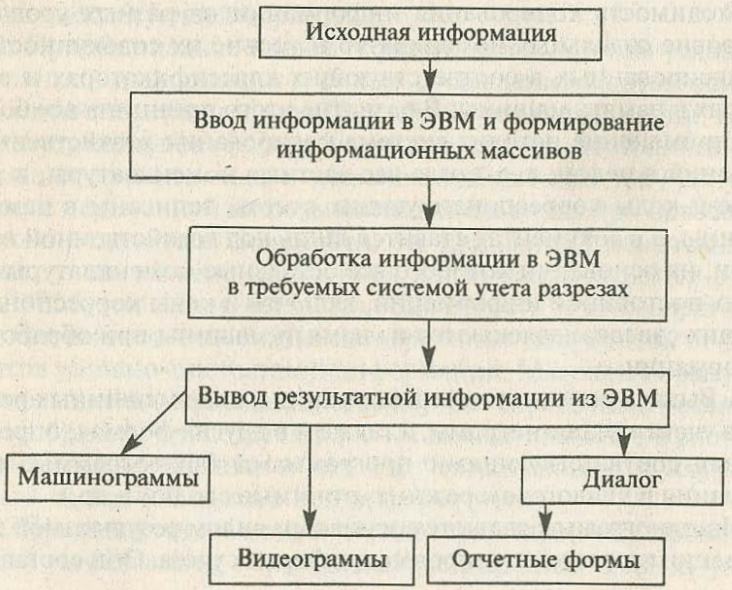
5. Совершенствование системы кодирования информации. В принципе, при автоматизированной форме учета, особенно на первых этапах ее применения, используются те же коды, что и при табличко-перфокарточной. Вместе с тем изменение порядка использования условно-постоянной информации существенным образом отражается на принципах кодирования. Поскольку значительная часть условно-постоянной информации вводится в ЭВМ для многократного использования, возникает необходимость кодирования информации на разных уровнях: на уровне отдельных номенклатур и уровне их совокупностей, зафиксированных в соответствующих классификаторах и введенных в память машины. В развитие этого принципа все большее применение находит система кодирования хозяйственных операций в целом, т. е. когда все частные номенклатуры, в том числе и коды корреспондирующих счетов, записаны в памяти машины, а в документах ставится лишь код хозяйственной операции, на основании которого все остальные номенклатуры условно-постоянной информации, включая и коды корреспондирующих счетов, извлекаются из памяти машины при обработке информации.

6. Выдача результатной информации в виде машинных регистров учета – машинограмм, а также и в других формах, определяемых соответствующими программами (видеограммы, информация в диалоговом режиме, отчетные сводки и др.).

Машинограммы являются основным видом результатной информации при автоматизированных формах учета. Они составля-

ются по итоговой информации, являющейся составной частью системы бухгалтерского учета (системная бухгалтерская информация). Видеограммы, основанные на получении нужных данных на дисплее, применяются в случаях однократного использования отдельных показателей учета либо для оперативных целей, либо для просмотра промежуточных результатов вычислений с целью внесения в них коррективов. Получение информации в диалоговом режиме также весьма важно для использования в оперативных целях различных промежуточных данных. Разумеется, все это обеспечивается на основе применения соответствующих программ обработки и систематизации информации.

В целом строение автоматизированных форм учета можно представить следующим образом. Получаемая исходная информация (зафиксированная в документах либо снимаемая с соответствующих счетчиков) вводится в ЭВМ, где по заданной программе формируются соответствующие массивы информации. После обработки этой информации на ЭВМ в требуемых системой учета разрезах формируется результатная информация и выводится из ЭВМ в виде машинограмм, видеограмм, отчетных форм, в диалоговом режиме. Все это можно представить в виде следующей схемы преобразования информации.



В условиях автоматизированных форм учета пока неоднозначно решаются вопросы ввода в ЭВМ данных о корреспонденции счетов. Укрупненно можно выделить два направления решения этих вопросов: первое – сохранение традиционной схемы ввода данных о корреспонденции счетов с каждого документа и формирование на этой основе массивов информации по корреспондирующим счетам в составе переменной информации (при этом для контрольных целей в ЭВМ заранее могут вводиться данные с типовой корреспонденцией счетов по хозяйственным операциям); второе – ввод в ЭВМ данных о корреспонденции счетов в составе нормативно-справочной информации, исключение этих данных из документов (вместо этого там ставится код соответствующей операции) и извлечение данных о корреспонденции счетов по соответствующим хозяйственным операциям из памяти ЭВМ при обработке информации. Второе направление является предпочтительным, так как резко снижаются количество информации, вводимой в ЭВМ, и трудоемкость ее обработки, но оно требует большой подготовительной работы по переходу на машинную обработку, так как сопряжено с разработкой большого числа классификаторов условно-постоянной информации для ввода ее в ЭВМ. Первое направление получило наибольшее распространение в вариантах автоматизированных форм учета в промышленности; второе – применяется в вариантах автоматизированных форм учета в сельском хозяйстве.

При автоматизированных формах учета вся необходимая информация вводится в ЭВМ и формируется там в виде соответствующей базы данных.

Компьютерная форма учета

Автоматизированные формы учета могут строиться на применении машин разных классов. В последние годы наиболее перспективным направлением развития автоматизированных форм учета стало применение в учетном процессе персональных ЭВМ, компьютеров непосредственно на рабочих местах в бухгалтерии на основе создания *автоматизированных рабочих мест* – бухгалтеров, оснащенных компьютерами.

Принципиальное отличием данного направления развития автоматизированных форм учета состоит в том, что информа-

ция обрабатывается не на вычислительной установке, а непосредственно у пользователя, т.е. в хозяйстве, и, следовательно, отпадают все неудобства, связанные с обработкой информации за пределами хозяйства. В связи со сравнительно невысокой стоимостью компьютеров, технической надежностью, простотой в эксплуатации, массовым выпуском применение их на рабочих местах в бухгалтерии становится вполне реальным уже в течение ближайших лет для большого числа сельскохозяйственных предприятий.

При автоматизации учета на базе микропроцессорной техники принципиально меняется порядок обработки информации. Если раньше он строился по схеме бухгалтер – оператор – ЭВМ – оператор – бухгалтер (бухгалтер готовит информацию для обработки, комплектует пачки документов, оператор вводит информацию в машину, ЭВМ обрабатывает данные, оператор получает выходную информацию, бухгалтер использует полученные данные в качестве регистров автоматизированной формы учета), то теперь схема предельно упрощается: бухгалтер – ЭВМ – бухгалтер (бухгалтер сам вводит данные в ЭВМ, машина обрабатывает информацию, бухгалтер получает из ЭВМ необходимые выходные данные и использует их в учете). При такой системе снимается "синдром боязни ЭВМ", что создает необходимые субъективные предпосылки для широкого использования компьютеров в учетном процессе.

При автоматизации учета на базе компьютеров в бухгалтерии создаются автоматизированные рабочие места, оборудованные микропроцессорными ЭВМ или видеотерминалами, подключенными к ЭВМ. Ввод данных в ЭВМ осуществляется либо с первичных документов, составляемых в подразделениях и поступающих в бухгалтерию, либо путем прямого ввода информации в компьютер по специально разработанным макетам ввода с составлением в этом случае машинным способом и распечаткой аналогов первичных документов. В сельском хозяйстве, где большинство операций совершается в производственных подразделениях, предпочтительным является первый путь.

Ввод данных с первичных документов в компьютер может осуществляться по-разному.

Первый способ – с использованием машинного макета документа. В этом случае на экране воспроизводится таблица в виде макета формы документа с реквизитами, которые нужно запол-

нить. В эту таблицу по каждому реквизиту с документа вводится необходимая информация. При этом реквизиты общего характера (код предприятия, дата и др.) набираются только один раз.

Второй способ – без использования макета документа. В этом случае на экране вместо макета документа в определенной последовательности отражаются реквизиты, которые необходимо заполнить при переносе информации с документов. При этом на экране реквизиты документов размещаются один за другим в виде столбца. По мере заполнения они перемещаются и постепенно высвечиваются новые незаполненные реквизиты. Постоянные реквизиты, как и при первом способе, заполняются только один раз в первой записи.

Третий способ – комбинированный. В этом случае, как и в первом, на экране воспроизводится макет документа. Внизу дается запись с реквизитами, которые необходимо ввести, и их значностью. Заполненные данные по установленной команде (например, "перенос в макет") переносятся в макет документа и высвечиваются в нем на своих местах против соответствующих реквизитов.

Использование компьютеров в учетном процессе в бухгалтерии первоначально начинается с отдельных участков учета, располагающих наиболее объемной информацией – учет труда, учет материальных ценностей. После освоения этих участков на автоматизированную обработку информации переводится весь бухгалтерский учет в хозяйстве. При такой системе машины используются не изолированно, а с помощью соответствующих устройств и средств связи объединяются в единую систему, функционирующую по сквозной программе. На каждом рабочем месте вводится исходная переменная информация в компьютер (условно-постоянная, как и на больших машинах, вводится единовременно), затем информация обрабатывается по заложенным программам и выдается итоговая информация в виде либо машинограмм, либо промежуточных данных (видеограмм). Системная связь применяемых на каждом рабочем месте машин обеспечивает взаимную увязку информации и получение итоговых данных в целом по хозяйству с выходом на баланс.

Применение компьютеров в учетном процессе с охватом всех участков учетных работ в бухгалтерии практически приводит к развитию новой машинно-ориентированной формы учета. В отличие от таблично-автоматизированной ее называют ком-

пьютерной, или диалогово-автоматизированной, формой учета. Данная форма учета имеет значительные преимущества перед традиционной таблично-автоматизированной. Эти преимущества сводятся к следующему: 1) отпадают громоздкая система взаимоотношений с вычислительными установками и все неудобства для хозяйств, связанные с этим; 2) обеспечивается резкое снижение стоимости работ; 3) за счет использования ЭВМ непосредственно на рабочих местах создается возможность равномерного ввода данных в оперативном порядке по мере поступления документов; 4) широкое применение диалогового режима[1] и тем самым оформление в регламентном режиме (в виде машинограмм) только итоговой информации, необходимой для системного учета; создается возможность по-новому строить аналитический учет, не только в многоуровневом разрезе, но и в независимых друг от друга аналитических разрезах – применение так называемых счетов "субконто".

10. Учетная политика предприятия (организации)

В соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете" организации, руководствуясь нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, должны самостоятельно формировать учетную политику исходя из своей структуры и других особенностей деятельности.

Содержание учетной политики оформляется специальным внутренним документом – приказом об учетной политике. Главный бухгалтер организации составляет этот документ (с ежегодным уточнением) и несет ответственность за его формирование. Руководитель организации утверждает приказ об учетной политике и несет ответственность за его содержание и исполнение.

В бухгалтерском учете довольно много положений, которые допускают многовариантность их исполнения: оценка материальных ценностей, порядок начисления амортизации основных средств, порядок отражения затрат на ремонт основных средств и т. д. В ряде случаев действующими нормативными документами допускается применение в учете до 4–5 вариантов решения того или иного вопроса (например, по начислению амортизации основных средств). Поэтому каждой организации важно выбрать тот вариант, который в наибольшей степени учитывает особенности ее деятельности. Принятые варианты учета по соответствующим его разделам отражаются в приказе об учетной политике. Рассмотрим наиболее важные вопросы, которые целесообразно включать в приказ об учетной политике организации.

[1] Это и являлось основанием к тому, что некоторые авторы называют данную форму учета диалоговой, или диалогово-автоматизированной, в то время как диалоговый режим (хотя и в значительно меньшем объеме) используется и при таблично-автоматизированной форме учета. Поэтому более точное название для данной формы учета компьютерная форма.

Выбор метода оценки материально-производственных запасов

Согласно ст. 58 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности оценку списываемых в производство материальных ресурсов можно производить одним из следующих методов: по себестоимости единицы запасов, по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени приобретений (метод ФИФО), по себестоимости последних по времени приобретений (метод ЛИФО). Выбор метода оценки потребляемых в производстве материалов может оказать существенное влияние на финансовые результаты деятельности. Например, использование метода ФИФО в условиях постоянного роста цен на материалы приведет к значительному снижению себестоимости продукции и соответственно – увеличению прибыли. Метод ЛИФО в таких условиях, наоборот, вызовет увеличение себестоимости продукции и уменьшение прибыли. Поэтому эти два метода целесообразно использовать при минимальной инфляции или ее полном отсутствии (во всяком случае при стабильных ценах на поступающие материалы).

Порядок начисления амортизации основных средств

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/97) амортизация основных средств может начисляться одним из следующих четырех способов: линейный способ, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного ис-

пользования, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Каждый способ имеет свои достоинства и недостатки в конкретных условиях использования тех или иных основных средств.

При линейном способе обеспечивается равномерное начисление амортизации за время использования основных средств, при способе пропорционально объему продукции (работ) начисление производится в соответствии с выполненной работой (произведенной продукцией). Способы уменьшаемого остатка и начисления амортизации по сумме чисел лет срока полезного использования являются методами ускоренной амортизации. В приказе об учетной политике каждый способ применительно к тому или другому виду основных средств выбирается с учетом поставленных задач по воспроизводству основных средств.

Выбор способа по начислению амортизации по нематериальным активам

По нематериальным активам возможно начисление амортизации линейным способом – исходя из норм, исчисленных на основе полезного использования объектов нематериальных активов, способом уменьшаемого остатка либо способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). В отдельных случаях при затруднении или невозможности определения срока полезного использования нематериальных активов годовая норма амортизации устанавливается из расчета 20 лет эксплуатации объекта (т. е. 5 % в год).

Порядок списания затрат на ремонт основных средств

Действующими нормативными документами предусмотрено в зависимости от конкретных условий деятельности предприятий применение трех различных вариантов начисления и списания затрат на ремонт: первый – отнесение фактических затрат по ремонту непосредственно на объекты учета основного производства, для которых производится ремонт (соответствующие объекты учета затрат в растениеводстве, животноводстве и других отраслях, для которых выполнялся ремонт); второй – резервирование затрат на ремонт и отнесение сумм в определенном твердом проценте на затраты с последующим списанием фактических затрат по ремонту за счет созданного специально резерва на ремонт (ремонтный фонд); третий – отнесение затрат на ремонт на счет расходов будущих периодов с постепенным списанием их на счета затрат основного производства. Первый способ применяется при более-менее равномерном распределении затрат на ремонт в течение года, второй и третий – при крупных единовременных затратах на ремонт либо при большой сезонности в проведении ремонтных работ. В приказе об учетной политике в зависимости от конкретных условий в хозяйстве определяются по конкретным объектам наиболее соответствующие сложившимся условиям способы списания затрат на ремонт.

Метод учета затрат на производство

Действующими нормативными документами предусмотрено применение различных методов учета затрат на производство: *простой* (или попроцессный), когда затраты списывают непосредственно на объект учета, к которому они относятся, а себестоимость определяют уровнем затрат, отнесенных на соответствующий объект учета; *попередельный* – когда затраты относят на соответствующий передел (фазу, стадию) в изготовлении продукции и соответственно определяют себестоимость производства продукции на каждом переделе, а затем – конечного продукта; *позаказный метод*, когда затраты относят на каждый выполненный заказ и соответственно, определяют себестоимость производства каждого заказа; *нормативный метод,* когда затраты относят на соответствующие объекты учета по установленным нормативам с последующим включением отклонений от норм; применение системы *директ-костинг,* когда прямые переменные расходы относятся на затраты производства, а постоянные расходы списываются со счетов общехозяйственных расходов непосредственно на счета продаж. В сельском хозяйстве наибольшее распространение получил простой (попроцессный) метод, но с переходом к рыночным условиям применяются и другие методы, в том числе система директ-костинг.

Методика учета выпуска продукции

Действующими инструктивными указаниями по учету предусматривается возможность применения двух вариантов учета выпуска продукции: с применением специального счета "Вы-

пуск продукции (работ, услуг)" и без применения этого счета. В первом случае по дебету этого счета собираются все фактические затраты по производству продукции (работ, услуг) с кредита счетов учета затрат на производство. По кредиту счета отражается оприходование продукции (списание работ, услуг) по плановой себестоимости. В результате создается возможность выявления разницы между плановой и фактической себестоимостью по каждому виду продукции (работ, услуг) и списание ее в соответствии с направлением движения продукции (работ, услуг). При втором варианте счет "Выпуск продукции (работ, услуг)" не применяется, затраты и выход продукции обычным путем учитываются на счетах учета затрат на производство. В сельском хозяйстве в связи с исчислением по большинству видов продукции себестоимости только в конце года, как правило, применяется второй вариант учета выпуска продукции.

Создание резервов предстоящих расходов и платежей

В соответствии с п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в целях равномерного включения затрат в издержки производства или обращения организация может создавать различные резервы на предстоящие расходы и платежи: на оплату отпусков работникам, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, выплату вознаграждений по итогам работы за год, на ремонт основных средств, на подготовительные работы в связи с сезонным характером производства, предстоящие затраты на рекультивацию земель и т.п. В каждом предприятии определяется необходимость создания тех или иных резервов предстоящих расходов и платежей, что предусматривается в приказе об учетной политике.

Создание резервов сомнительных долгов

В случае возникновения у организаций дебиторской задолженности, по которой длительное время не поступает оплата, в целях снижения нежелательных последствий от списания такой задолженности организация по счету 63 может создавать специальные резервы за счет резервирования для этих целей части прибыли и списывать суммы сомнительных долгов в составе дебиторской задолженности за счет созданных резервов. Создание

резервов для списания сомнительных долгов также предусматривается в приказе об учетной политике.

Как видим, использование предоставленного права организациям предусматривать в учетной политике наиболее адекватные и приемлемые варианты учета имеет важное значение для рациональной организации бухгалтерского учета и применения оптимальных способов хозяйствования.

11. Руководство бухгалтерским учетом в сельском хозяйстве

Общее централизованное методологическое руководство всеми видами учета, в том числе бухгалтерского, осуществляется Правительством Российской Федерации. Конкретные функции руководства учетом возложены на Российское министерство финансов, Госкомстат России и отраслевые органы управления.

Министерство финансов РФ, руководствуясь законодательством Российской Федерации, разрабатывает и утверждает в пределах своей компетенции основополагающие нормативные акты по бухгалтерскому учету, в том числе планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению, типовые формы бухгалтерских отчетов и балансов, положения (стандарты) по бухгалтерскому учету и отчетности на предприятиях с различными формами собственности, другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета; устанавливает порядок ведения и хранения первичных документов, проведения инвентаризаций, принципы построения регистров бухгалтерского учета. Указания Министерства финансов РФ по вопросам методологии бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности обязательны для всех предприятий, учреждений, расположенных на территории России.

Госкомстат России разрабатывает методы и формы статистического учета во всех отраслях народного хозяйства, обрабатывает данные статистического и других видов учета, руководит механизацией учета.

Организационными и методологическими вопросами бухгалтерского учета в сельском хозяйстве занимается Министерство сельского хозяйства Российской Федерации, в составе ко-

торого для этих целей имеется соответствующее структурное подразделение – Управление бухгалтерского учета и отчетности. Оно выполняет всю необходимую оперативную работу по руководству бухгалтерским учетом. На Министерство сельского хозяйства возложены конкретные обязанности по разработке методических рекомендаций и организации бухгалтерского учета, оперативной, статистической отчетности и ревизионной работы. Однако утвержденные Минсельхозом России нормативные акты и методические указания не должны противоречить нормативным актам и методологическим указаниям Министерства финансов РФ.

Контроль за соблюдением указаний по ведению бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях и решение возникающих практических вопросов организации бухгалтерского учета и отчетности возложены на отделы бухгалтерского учета и отчетности управлений (департаментов) сельского хозяйства субъектов Федерации.

Непосредственно бухгалтерским учетом на сельскохозяйственном предприятии руководит главный бухгалтер. Он обеспечивает правильную постановку и достоверность учета и отчетности в хозяйстве, контролирует сохранность и правильное расходование денежных средств и материальных ценностей, соблюдение режима экономии и коммерческого расчета.

Главный бухгалтер непосредственно подчиняется руководителю организации. Все работники, занятые в хозяйстве бухгалтерским учетом и отчетностью, подчиняются по этим вопросам главному бухгалтеру и не могут без его согласия отвлекаться на работы, не связанные с учетом. Распоряжения главного бухгалтера в отношении оформления операций и представления требуемых документов и сведений обязательны для всех работников хозяйства. Назначение (прием) на работу, увольнение и перемещение работников бухгалтерского учета и материально ответственных лиц в хозяйстве (бухгалтеры, кассиры, заведующие складами и др.) производятся по согласованию с главным бухгалтером. Бухгалтерская и статистическая отчетность, документы на выдачу денежных, материальных и других ценностей обязательно должны иметь подпись главного бухгалтера или лица, на то уполномоченного.

Действующим порядком на сельскохозяйственных предприятиях предусмотрена при необходимости возможность объединения планово-экономической и бухгалтерской службы и создания на этой основе единых планово-учетных отделов во главе с заместителем руководителя предприятия по экономике. Однако и в этих случаях все функции главного бухгалтера сохраняются. Они могут быть возложены в зависимости от квалификации соответствующих работников либо непосредственно на начальника планово-учетного отдела – заместителя руководителя предприятия, либо на заместителя начальника отдела по учетной работе.

Данные о руководителе организации и главном бухгалтере (паспортные данные и др.) в целях контроля передаются в налоговую службу.

ГЛАВА II

Учет денежных средств

1. Содержание объекта учета

Общие положения

Для производственной деятельности каждое сельскохозяйственное предприятие должно иметь в необходимых размерах оборотные средства, т.е. средства, которые обслуживают процесс кругооборота, полностью потребляются и восстанавливаются из выручки после каждого цикла. В составе оборотных средств важное место занимают денежные средства. Денежные средства необходимы для приобретения различных производственных запасов, оплаты труда и всевозможных хозяйственных расходов, платежей финансовым органам, банку и прочим учреждениям.

Оборотные средства в хозяйстве совершают непрерывный кругооборот: из денежной формы они переходят в товарную, из товарной – в производственную, затем опять в товарную и денежную. Схематически процесс кругооборота в хозяйстве изображается следующей формулой:

$$Д – Т... П ... Т' – Д'.$$

Денежные средства в той или иной степени используются на всех стадиях кругооборота, в том числе и производственной. На первой стадии (Д – Т) с помощью денег приобретают необходимые для производственной деятельности материальные ценности. На второй стадии (...П...) в денежной форме осуществляются различные платежи в сфере производства. На третьей стадии (Т – Д) реализуется полученная от производства продукция и хозяйство получает за нее оплату в денежной форме. На этой же стадии производятся различные денежные платежи по распределению созданной стоимости – в государственный бюджет и т. д.

Необходимо также отметить, что в каждом хозяйстве оборотные средства никогда не находятся только на одной стадии кругооборота. Поскольку кругообороты происходят непрерывно, то и средства хозяйства одновременно находятся на всех стадиях кругооборота. Отсюда следует вывод, что в хозяйстве постоянно должен быть в наличии какой-то запас оборотных средств, в том числе и в денежной форме.

Счета для учета денежных средств

Денежные средства на предприятиях могут находиться в форме наличных денег в кассе, храниться в банке на расчетных счетах, на специальных счетах по целевым средствам, на особых счетах, а также использоваться в виде аккредитивов, чековых книжек и др.

Для учета всех видов денежных средств в плане счетов выделяется специальный раздел со счетами: 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках", 57 "Переводы в пути".

Основными задачами учета денежных средств являются: обеспечение их сохранности и правильного использования, строгое соблюдение установленных правил ведения кассовых и банковских операций, правильное оформление движения денежных средств в документах и регистрах бухгалтерского учета.

2. Учет денежных средств в кассе

Общие положения

Все свободные денежные средства предприятий хранятся в соответствующих учреждениях банков на расчетных счетах. Необходимые для текущей хозяйственной деятельности суммы наличных денег могут находиться в кассе. Порядок ведения наличного денежного обращения для государственных, кооперативных и других предприятий, в том числе сельскохозяйственных, установлены специальным Положением о правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации, утвержденным Советом директоров Банка России (протокол от 19.12.97 г. № 47). Приведем основные правила ведения операций наличными.

Правила ведения кассовых операций

Всеми операциями по приему и выдаче денег из кассы занимается специально выделенное материально ответственное лицо – кассир. Он несет материальную ответственность за сохранность принятых ценностей. При оформлении на работу кассир дает письменное обязательство, по которому принимает на себя материальную ответственность за денежные суммы и прочие ценности в кассе. Если по небрежности, халатности или неосторожности кассиром будет причинен ущерб хозяйству, то он обязан его возместить.

Кассиру запрещается передоверять выполнение порученной ему работы другим лицам. В случае внезапного прекращения работы кассиром (болезнь и др.) все ценности кассы передаются по акту другому лицу. Запрещается исполнять обязанности кассира работникам бухгалтерии, пользующимся правом подписи кассовых документов. В хозяйствах нельзя возлагать обязанности по выплате заработной платы (оплаты труда) на лиц, связанных с расчетами по этим выплатам.

Дирекция предприятия (правление колхоза) обязана создавать необходимые условия для сохранности ценностей в кассе. В частности, помещение кассы должно быть изолированно, а двери в кассу во время совершения операций – заперты с внутренней стороны, посторонние лица в кассу не допускаются; все ценности в кассе должны храниться в специальных несгораемых шкафах; по окончании рабочего дня кассир запирает шкафы и опечатывает их сургучной печатью; в кассе запрещается хранить ценности, не принадлежащие хозяйству.

Для обеспечения сохранности ценностей в кассе необходимы периодические ревизии, во время которых полностью пересчитывают наличные деньги и проверяют все прочие ценности. Эти ревизии проводят не реже одного раза в месяц и внезапно, что повышает их действенность.

В кассе разрешается иметь минимальные суммы денежных средств на удовлетворение неотложных хозяйственных нужд. Для этого учреждение банка устанавливает лимит остатка средств в кассе. Превышение лимита допускается только в дни выдачи заработной платы (оплаты труда) от трех до пяти дней в зависимости от вида предприятия и удаленности его от банка. Не использованные в течение этих дней суммы подлежат сдаче

в банк на расчетный счет. Сдача денежной наличности в банк оформляется *объявлением на взнос наличных денег.* На принятую по объявлению сумму выдают *квитанцию,* которая является оправдательным документом для списания денег по кассе. Основным каналом пополнения наличных денег в кассе являются поступления их с расчетного счета в банке. Кроме того, в кассу поступают неиспользованные остатки подотчетных сумм, выручка от продажи продукции, плата за различные коммунальные услуги и т.д.

Кассовые документы

Для получения денег с расчетного счета учреждения банка выдают сельскохозяйственным предприятиям на основе специальных заявлений чековые книжки, в которых все чеки заранее пронумерованы; на каждом из них проставлены наименование учреждения банка, номер расчетного счета, наименование владельца. При выписке чека на обороте обязательно указывают назначение получаемой суммы: на оплату труда, на хозяйственные расходы и т.д. Никакие исправления в чеках не допускаются. Все реквизиты в чеке заполняют непосредственно в хозяйстве. Не разрешается выдача кассиру оформленных подписями и печатью чистых бланков чеков для заполнения их в банке. Сумму получения в чеке обязательно пишут прописью и с заглавной буквы. Чек выписывают, как правило, на кассира; не допускается выдавать чеки на предъявителя.

Прием наличных денег в кассу оформляют *приходным кассовым ордером* (ф. №КО-1), в котором указывают: от кого поступают деньги, на какие цели или за что их вносят, сумму, дату. Приходный кассовый ордер заполняется в бухгалтерии и поступает в кассу при оформлении приема денег. После приема денег в кассу плательщику выдают квитанцию за подписью главного (старшего) бухгалтера и кассира. Квитанция удостоверяет, что деньги действительно внесены в кассу. При получении денег из банка квитанцию к ордеру не выписывают.

Выдачу наличных денег из кассы оформляют *расходным кассовым ордером* (ф. № КО-2). В нем указывают: кому, на какие цели или за что выданы деньги, сумму, дату. Расходный кассовый ордер выписывает бухгалтерия, как правило, на основании заявления получателя, которое заполняется на оборотной стороне

ордера. Заявление визирует, т. е. делает разрешительную надпись, руководитель предприятия. Выдачу денег по ордеру кассир удостоверяет своей подписью. Лицо, получившее деньги, также расписывается в ордере. Деньги по расходному кассовому ордеру выдают только в день его выписки. Не разрешается выдача расходного кассового ордера для получения денег из кассы на руки непосредственно получателю.

При выдаче денег по расходному кассовому ордеру кассир должен тщательно проверить правильность его оформления, наличие и подлинность подписей руководителя хозяйства и главного бухгалтера, наличие перечисленных в документе приложений. При несоблюдении хотя бы одного из этих требований ордер к оплате не принимается. При выдаче денег по расходному кассовому ордеру кассир требует от получателя предъявления паспорта или другого документа, удостоверяющего личность. Номер документа, место и дату его выдачи отмечают в расходном кассовом ордере. Если деньги выплачивают по доверенности, то в тексте расходного кассового ордера бухгалтерия указывает фамилию, имя и отчество лица, через которое производится выдача. Доверенность остается у кассира и прикладывается к расходному кассовому ордеру.

Все кассовые документы заполняют чернилами или пастой четко, ясно, без каких-либо помарок или исправлений. Исправления (даже оговоренные) в кассовых документах не допускаются. Приходные и расходные кассовые ордера в бухгалтерии нумеруют раздельно в порядковой последовательности от начала до конца года.

Все приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до подачи в кассу регистрируют в бухгалтерии в специальном *журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров* (ф. № КО-3). Журнал, как правило, открывают раздельно на приходные и расходные кассовые документы. При небольшом числе кассовых операций можно регистрировать ордера в одном журнале, выделяя самостоятельные разделы для приходных и расходных кассовых ордеров. Журнал может использоваться несколько лет, но порядковые номера для кассовых ордеров устанавливают с начала года.

На все кассовые документы, приложенные к приходным и расходным кассовым ордерам, после их исполнения кассир ставит специальный штамп или надпись: "Получено" – на приход-

ных документах и "Оплачено" – на расходных документах с указанием даты (число, месяц, год).

Деньги из кассы выдают также на основании *платежных ведомостей* при выплате заработной платы (оплаты труда). Расходный кассовый ордер оформляют (или наложение штампа) на фактически выплаченную по ведомости общую сумму заработной платы (оплаты труда). Против фамилий лиц, не получивших деньги, кассир ставит штамп или делает отметку от руки "Депонировано". На титульном листе платежной ведомости делают надпись о фактически выплаченной сумме, а также о сумме, оставшейся неполученной и подлежащей депонированию.

Ведение кассовой книги. Отчет кассира

Движение денег в кассе кассир учитывает в *кассовой книге* типовой формы. В ней ежедневно регистрируются все операции по поступлению и расходованию денег. По каждой операции записывают номер документа, от кого получены или кому выданы деньги и в какой сумме. По окончании рабочего дня кассир подсчитывает в кассовой книге итоги оборотов по приходу и расходу и выводит остаток денег по кассе на следующий день.

Записи в кассовой книге делают в двух экземплярах (через копировальную бумагу). Второй (отрывной) экземпляр кассир после выведения результатов за день передает в бухгалтерию в качестве *отчета о кассовых операциях* за день. К отчету прилагаются все поступившие в кассу за день документы. При небольшом объеме кассовых операций допускается сдача отчетов за несколько дней, но не реже одного раза в три – пять дней.

Инвентаризация кассы

Не реже одного раза в месяц в каждом хозяйстве проводят ревизию (инвентаризацию) кассы с обязательным полным пересчетом всех денег и проверкой других ценностей, находящихся в кассе. Для проведения инвентаризации руководитель хозяйства приказом назначает специальную комиссию с обязательным включением в нее представителя бухгалтерии. В колхозах инвентаризацию кассы проводят ревизионные комиссии. При инвентаризации присутствие кассира обязательно. В случае обнаружения недостачи в кассе кассир несет полную мате-

риальную ответственность за причиненный хозяйству ущерб. Обнаруженные в кассе излишки ценностей подлежат оприходованию. Одновременно выясняются причины их возникновения.

Кассовая дисциплина

Учреждениям банка предоставлено право проверять на предприятиях соблюдение кассовой дисциплины. Нарушениями кассовой дисциплины считаются расходование полученных в банке наличных денег не по назначению, несоблюдение правил о расчетах наличными деньгами, несдача в банк денежной наличности в установленные сроки и использование выручки не по назначению, выдача наличных денег из кассы взаймы другим предприятиям, учреждениям и организациям.

Ответственность за соблюдение кассовой дисциплины возлагается на руководителя хозяйства, главного бухгалтера и кассира. Лица, виновные в систематическом нарушении кассовой дисциплины, привлекаются к ответственности.

Учет по счету 50. Корреспонденция счетов

Движение денег по кассе в системе бухгалтерских счетов учитывается на активном счете 50 "Касса". Счет 50 имеет три субсчета: 50-1 "Касса организации", 50-2 "Операционная касса", 50-3 "Денежные документы".

На субсчете 50-1 "Касса организации" учитываются наличные денежные средства в кассе организации. Если организация производит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 "Касса" должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

На субсчете 50-2 "Операционная касса" учитывается наличие и движение денежных средств в кассе товарных контор и других организаций на транспорте.

На субсчете 50-3 "Денежные документы" учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы. Денежные документы учитываются на счете 50 "Касса" в сумме фактических затрат на приобретение.

Рассмотрим порядок учета по субсчетам 50-1 и 50-3 счета "Касса".

По дебету субсчета 50-1 отражается поступление денег в кассу. В зависимости от каналов поступления денег корреспондирующими счетами могут быть: расчетный счет, прочие счета денежных средств в банке, счета учета расчетов, кредитов банка и т.п. Приведем отдельные операции по поступлению денежных средств в кассу.

1. Поступили деньги в кассу с расчетного счета:
   дебет счета 50 "Касса", субсчет 1
   кредит счета 51 "Расчетный счет".
2. Оприходованы деньги, полученные в возврат от подотчетных лиц:
   дебет счета 50 "Касса", субсчет 1
   кредит счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами".
3. Поступили деньги в кассу в порядке краткосрочного кредита:
   дебет счета 50 "Касса"
   кредит счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам".
4. Поступили деньги в кассу со специальных счетов в банке:
   дебет счета 50 "Касса", субсчет 1
   кредит счета 55 "Специальные счета в банках".

По кредиту субсчета 50-1 "Касса" отражается расход наличных денег. В зависимости от того, на какие цели выданы или израсходованы деньги из кассы, корреспондирующими счетами могут быть: счета учета затрат, счета учета расчетов с рабочими и служащими, счета учета расчетов с дебиторами и кредиторами, счета учета денежных средств в банке и другие счета. Приведем операции по выдаче денежных средств из кассы.

1. Выдана заработная плата рабочим и служащим совхоза (оплата труда в колхозах):
   дебет счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"
   кредит счета 50 "Касса", субсчет 1.
2. Выданы деньги подотчетным лицам:
   дебет счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами"
   кредит счета 50 "Касса", субсчет 1.
3. Оплачены из кассы мелкие общехозяйственные расходы:
   дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы"
   кредит счета 50 "Касса", субсчет 1.

4. Внесены деньги из кассы на расчетный счет в банке:
дебет счета 51 "Расчетные счета"
кредит счета 50 "Касса", субсчет 1.

5. Внесены деньги из кассы на погашение задолженности по кредитам:
дебет счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам"
кредит счета 50 "Касса", субсчет 1.

По субсчету 50-3 учитывают средства, вложенные в различные денежные документы: почтовые марки, оплаченные проездные билеты и талоны, оплаченные путевки в дома отдыха и санатории и др. Денежные документы наряду с денежной наличностью хранятся в кассе хозяйства, поэтому учитываются на этом счете. При их приобретении делается запись по дебету счета 50, субсчет 3, и кредиту соответствующего счета по учету денежных средств или расчетов (счета 51, 76, 69 и др.). При их расходовании или реализации делается запись по кредиту счета 50, субсчет 3, и дебету разных счетов в зависимости от направления: 26 "Общехозяйственные расходы" – при использовании марок, 50 "Касса", 51 "Расчетные счета" – при реализации путевок и др.

Учет поступления денежных документов и их списания, как правило, оформляется выпиской приходных и расходных кассовых ордеров, так как денежные документы, как и все другие ценности хранятся в кассе. Аналитический учет ведется в специальной книге учета денежных документов либо в отдельном разделе кассовой книги, на каждый вид денежных документов открывается разворот книги.

От денежных документов следует отличать бланки строгой отчетности: квитанционные книжки, бланки ценных бумаг, удостоверений, дипломов, доверенностей, абонементов, товаросопроводительных документов и т. п. Бланки строгой отчетности, находящиеся на хранении и выданные под отчет, учитывают на забалансовом счете 006 "Бланки строгой отчетности". Аналитический учет строится отдельно по каждому виду бланков строгой отчетности и местам их нахождения в приходно-расходной книге по учету бланков строгой отчетности. При проверке наличия соответствующих бланков составляют акт проверки наличия бланков строгой отчетности. Их использование и списание оформляют актом на списание использованных бланков строгой отчетности. Выдачу бланков строгой отчетности фикси-

руют в специальной карточке-справке по выданным и использованным бланкам строгой отчетности. Все указанные документы являются в своем большинстве формами оперативно-технического учета, и в системном бухгалтерском учете движение бланков строгой отчетности в отличие от денежных документов на счете 50 (либо на другом счете, кроме забалансового счета 006) не отражается.

Регистры бухгалтерского учета

Регистром бухгалтерского учета, в котором отражают кассовые операции при журнально-ордерной форме учета, является журнал-ордер № 1-АПК. Его используют для фиксирования кредитовых оборотов счета 50. Во второй части журнала-ордера – ведомости отражают дебетовые обороты счета 50. Основанием для бухгалтерских записей в журнале-ордере являются проверенные отчеты кассира с приложенными к ним первичными документами.

Записи в журнале-ордере производят итогами за день на основании расходной части отчетов кассира с приложенными первичными документами. Предварительно первичные документы группируют по корреспондирующим счетам и однородные операции (с одинаковой корреспонденцией) отражают общей суммой за день. При небольшом числе операций допускаются записи по итогам отчета кассира за 3–5 дней. Во всех случаях каждый отчет кассира занимает в журнале-ордере одну строку.

В разделе дебетовых оборотов накапливаются в разрезе корреспондирующих счетов дебетовые обороты по счету 50 "Касса". Одновременно эти суммы отражают в соответствующих журналах-ордерах по кредитовому признаку (журналы-ордера № 2, 3, 4 и др.). Записи по дебету счета делают аналогичным путем, т. е. на основании отчетов кассира (только в данном случае – по их приходной части) с предварительной группировкой документов по корреспондирующим счетам. Остаток средств в кассе показывают в ведомости на начало и конец каждого месяца. На протяжении месяца для контроля и оперативных целей используют данные об остатках средств, приведенные в отчетах кассира.

Сальдо на конец месяца по счету 50 "Касса" выводят следующим образом: к сальдо на начало месяца прибавляют итог дебетового оборота за месяц и вычитают итог кредитового оборо-

та за месяц, отраженный в журнале-ордере № 1-АПК. Полученное сальдо сверяют с остатком кассы, числящимся по последнему отчету кассира, и отражают в ведомости дебетовых оборотов (во второй части журнала-ордера) как сальдо на конец месяца.

Если в хозяйстве имеется торговая сеть: ларьки, магазины и др., то учет поступающей торговой выручки ведут в специальной ведомости № 27-АПК.

В ведомости поступление торговой выручки записывают в течение месяца по каждому магазину, ларьку на основании кассовых отчетов продавцов магазинов, палаток, ларьков и т.п., а также отчетов материально ответственных лиц, продающих продукцию на рынке, ярмарках и других местах, и поступивших квитанций отделений связи (в случае если выручка от реализации продавцами была отправлена через указанные учреждения). Итоговую сумму фактически поступившей выручки наличными деньгами от всех материально ответственных лиц переносят из ведомости № 27-АПК в ведомость дебетовых оборотов журнала-ордера № 1-АПК по дебету счета 50 "Касса" и кредиту соответствующих корреспондирующих счетов.

В необходимых случаях для расшифровки сумм по субсчетам или статьям аналитического учета корреспондирующего счета (например, счетов 23, 26, 29, 98 и др.) к журналу-ордеру № 1-АПК ведут листки-расшифровки. В них суммы могут быть сгруппированы как по дебету, так и по кредиту счетов. В последующем листки-расшифровки используют для записей по статьям аналитического учета в соответствующих регистрах.

Журнал-ордер № 1-АПК является, как правило, регистром месячного обращения. Итоги кредитовых оборотов по счету 50 с подразделением их на корреспондирующие счета переносят ежемесячно из журнала-ордера № 1-АПК в Главную книгу следующим образом: общий кредитовый оборот из журнала-ордера записывают в Главную книгу в кредит счета 50, а составляющие его суммы по дебетуемым счетам переносят в дебет соответствующих корреспондирующих счетов.

Сверка регистров

Необходимо отметить, что при журнально-ордерной форме учета важное значение имеет взаимная сверка оборотов в регистрах. Поэтому прежде чем перенести итоги журнала-ордера

№1-АПК по кредитовым оборотам в Главную книгу надо их по каждому корреспондирующему счету сверить с данными других регистров. Так, кредитовые обороты по журналу-ордеру № 1-АПК сверяют: по счету 51 – с соответствующими данными в разделе дебетовых оборотов журнала-ордера № 2-АПК , по счету 55 – с данными ведомости № 25-АПК, по счету 70 – с данными ведомости № 59-АПК, по счету 71 – с данными журнала-ордера № 7-АПК и т.д.

Данные раздела журнала-ордера № 1-АПК по дебетовым оборотам также сверяют с другими регистрами. Например, дебетовые обороты сверяют: по счету 51 – с данными журнала-ордера № 2-АПК, по счету 55 – журнала-ордера № 3-АПК, по счету 90 – журнала-ордера № 11-АПК, по счету 76 – журнала-ордера № 8-АПК, по счету 66 – журнала-ордера № 4-АПК и т. д.

Разноска в Главную книгу

После сверки и разноски итогов журнала-ордера № 1-АПК в Главную книгу об этом делают соответствующую отметку; журнал-ордер подписывают исполнители, т. е. лица, заполнявшие регистр, производившие сверку и разноску в Главную книгу, а также главный бухгалтер хозяйства. При этом указывают дату составления журнала-ордера и отражения оборотов в Главной книге.

3. Учет денежных средств на расчетных счетах

Общие положения

Сельскохозяйственные предприятия хранят свободные денежные средства на расчетных счетах в соответствующих банках. Для открытия расчетного счета хозяйство представляет в банк специальное заявление по установленной форме. Это заявление подписывают руководитель хозяйства и главный бухгалтер. К заявлению прилагают карточку (в двух экземплярах) с образцами подписей и оттиском печати. Помимо карточки хозяйства представляют копию надлежаще утвержденного устава (положения) или другого соответствующего документа о создании предприятия (приказ, постановление, решение и др.).

На расчетный счет поступают денежные средства за проданную продукцию, за выполненные работы и услуги на сторону, кредиты банка, свободные денежные средства из кассы, прочие поступления по основной деятельности. Деньги на расчетный счет зачисляют согласно банковским правилам на основании типовых денежных и расчетных документов. Например, наличные деньги из кассы хозяйство вносит на расчетный счет, как известно, на основании *объявления на взнос наличных денег*. При этом банк выдает квитанцию о приеме денег.

Средства, поступающие от заготовительных организаций за проданную продукцию и от различных организаций за выполненные работы и услуги, банк зачисляет на расчетный счет на основании документов этих организаций о перечислении долга.

В ряде случаев согласно банковским правилам деньги по товарным операциям могут быть взысканы на основании распорядительных документов получателя. В этих случаях организация-получатель выписывает и сдает в банк для получения платежа специальный документ – *платежное требование*. По этому документу причитающуюся сумму банк перечисляет со счета плательщика на счет предприятия-получателя.

С расчетного счета производятся следующие платежи: за полученные от других организаций и предприятий товарно-материальные ценности и оказанные услуги, выдача наличных денег в кассу для оплаты труда и на различные хозяйственные нужды, по обязательствам перед государственным бюджетом, на погашение задолженности по банковским кредитам, прочие, связанные с хозяйственной деятельностью. Все платежи с расчетного счета банк производит по мере поступления документов для оплаты. Но если на счете недостаточно средств для оплаты всех документов, то соблюдается очередность в соответствии с хронологической последовательностью поступления документов к оплате (с учетом установленных групп очередности).

Платежи с расчетных счетов производятся на основании распорядительных документов хозяйств и по платежным документам организаций-получателей. К распорядительным документам относятся: денежные чеки, платежные поручения и некоторые другие документы. По денежному *чеку* банк выдает с расчетного счета наличные деньги. По *платежному поручению*

банк производит безналичное перечисление средств на счет другой организации. В платежном поручении указывают: наименование получателя и адрес его банка, сумму перечисленных средств и вид платежа. Все распорядительные документы выписывает хозяйство и предъявляет их в учреждение банка. На основании этих документов банк перечисляет средства со счета.

Самостоятельно банк снимает со счетов сельскохозяйственных предприятий денежные средства и перечисляет их организациям-получателям на основании платежных требований, выставленных организацией-получателем на данное хозяйство. В этих случаях от сельскохозяйственного предприятия особых распорядительных документов не требуется. Следует лишь подтвердить банку необходимость оплаты данного документа (распорядительная подпись на документе). По некоторым документам банк списывает средства с расчетных счетов в бесспорном порядке (вне зависимости от согласия плательщика). К таким документам относятся, например, исполнительные листы народных судов, приказы органов Государственного арбитража. На основании этих документов получатель выписывает инкассовые поручения или платежное требование, по которым банк переводит ему средства.

Для контроля за движением денежных средств на счетах в банке и для отражения этих операций в учете сельскохозяйственные предприятия периодически получают из банка *выписки из расчетных счетов*. В выписках указывают все суммы поступлений и платежей. К выписке прилагаются соответствующие документы, на основании которых были произведены записи. Практически выписки представляют собой вторые экземпляры соответствующего лицевого счета хозяйства, ведущегося в банке.

Учет по счету 51. Корреспонденция счетов

Учет движения средств в бухгалтерии сельскохозяйственных предприятий ведется на активном счете 51 "Расчетные счета". По дебету отражается поступление денежных средств на расчетный счет в банке. В зависимости от источника поступления денег корреспондирующими могут быть счет 50 "Касса", счета учета расчетов, счета учета кредитов банка и т. д. Например:

1. Поступили деньги от заготовительных организаций:
   дебет счета 51 "Расчетные счета"
   кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Поступила задолженность от прочих дебиторов:
дебет счета 51 "Расчетные счета"
кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 9 "Расчеты по прочим операциям".

3. Поступил на расчетный счет краткосрочный кредит банка:
дебет счета 51 "Расчетные счета"
кредит счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам".

По кредиту счета 51 отражаются суммы, полученные из банка или перечисленные на другие счета или другим организациям. В зависимости от того, куда перечислены деньги, корреспондирующими счетами могут быть: счета учета расчетов по кредитам банка, счета учета прочих денежных средств в банке, счета учета расчетов с разными организациями, счет 50 "Касса" и др. Для примера приведем следующие операции:

1. Перечислена задолженность поставщикам:
дебет счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"
кредит счета 51 "Расчетные счета".

2. Перечислена задолженность финансовым органам по платежам в бюджет:
дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам"
кредит счета 51 "Расчетные счета".

3. Перечислена задолженность органам социального страхования и социального обеспечения:
дебет счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"
кредит счета 51 "Расчетные счета".

4. Погашен краткосрочный кредит банка:
дебет счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам"
кредит счета 51 "Расчетные счета".

5. Уплачена задолженность кредиторам:
дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"
кредит счета 51 "Расчетные счета".

Выписки банка

Основанием для бухгалтерских записей по счету 51 "Расчетные счета" являются выписки банка с приложенными документами. В выписках текст закодирован, поскольку в банке лицевые счета клиентов обрабатываются на вычислительных машинах.

Приведенные в выписке данные означают следующее. В первой графе проставлен код записи: 06 – сальдо по кредиту, 01 – перечисление по платежному поручению, 02 – перечисление по платежному требованию, 03 – выдача наличных по чеку и т. д. Во второй графе указан номер документа, на основании которого совершена операция; в третьей – номер учреждения банка, откуда или куда перечислены средства; в четвертой – номер соответствующего счета в учреждении банка. В пятой графе выписки приведены суммы оборота по дебету счета, в шестой – суммы оборота по кредиту счета и здесь же указан остаток средств на расчетном счете, в седьмой графе – номер записи в лицевом счете. Необходимо иметь в виду, что расчетный счет для банка является пассивным, поэтому поступление средств и остаток отражаются в банке на кредите счета, а списание – на дебете. Это следует учесть при обработке выписок банка в хозяйстве (дебет и кредит здесь меняются местами).

Выписка банка из расчетного счета
ЗАО "Победа" за 17 июня 1992 г.
Лицевой счет № 40802810638340100049
в Павловском отделении банка

1	2	3	4	5	6	7
06	–	–	–	–	7350 00	–
01	848	11	40100003910000000526	431 00	–	52
02	117	38	40600006580000024216	–	1000 00	53
01	165	11	40100005320000833812	4368 00	–	54
03	179	11	40100000249000000496	2560 00	–	55
06	–	–	–	–	991 00	–

Записи в приведенной выписке расшифровываются так: по первой строке показан остаток на расчетном счете на начало дня, по второй строке – с дебета счета оплачено поручение № 848 на сумму 431 руб., по третьей строке – на кредит счета по платежному требованию № 117 зачислена сумма 1000 руб. и т. д.

Полученные выписки бухгалтерия хозяйства тщательно проверяет по соответствующим документам, являющимся основа-

нием для платежей. Если при проверке обнаружатся допущенные банком ошибки, то суммы ошибочных записей бухгалтерия хозяйства должна отнести на субсчет 2 "Расчеты по претензиям" счета 76 "Расчеты с разными дебиторами кредиторами" и немедленно сообщить об этом учреждению банка, в котором открыт расчетный счет.

После декодирования и тщательной проверки выписок на основании приложенных документов делается бухгалтерская разметка сумм, прошедших по счету. Для этого против каждой суммы в выписке ставится номер корреспондирующего счета.

Регистры бухгалтерского учета

Регистром бухгалтерского учета, в котором отражаются операции по расчетному счету при журнально-ордерной форме учета, является журнал-ордер № 2-АПК. Журнал-ордер № 2-АПК служит для отражения кредитовых оборотов по счету 51 "Расчетный счет" в разрезе корреспондирующих счетов. В конце журнала-ордера в специальном разделе отражаются дебетовые обороты счета 51.

Основанием для бухгалтерских записей в журнале-ордере являются выписки банка с приложенными документами. Записи в журнале – ордере № 2-АПК делают по корреспондирующим счетам на основании выписок банка за каждый день или итогами по нескольким выпискам. Если записи производят итогами по выпискам, то в графе "Дата" указывают начальную и конечную дату выписок. Предварительно однородные операции (с одинаковой корреспонденцией) суммируют в соответствии со сделанной разметкой в выписках банка и приложенных к ним документах.

Записи в журнале-ордере сумм итогами за несколько дней, а не по каждой операции значительно сокращают учетную работу. Такой порядок целесообразен еще и потому, что в других регистрах по корреспондирующим счетам каждая операция, прошедшая по расчетному счету, фиксируется раздельно.

Суммы оборотов по дебету счета 51 на последних страницах журнала-ордера служат для контрольных целей. Одновременно эти суммы отражаются в соответствующих журналах-ордерах по кредитовому признаку (журналы-ордера № 6, 8, 11 и др.).

Дебетовые обороты записывают аналогично на основании выписок банка с предварительным суммированием операций по корреспондирующим счетам. Остаток средств на расчетном счете показывают только на начало и конец каждого месяца. На протяжении месяца для оперативных целей используют данные об остатках средств, показанные в выписках банка.

В случаях, когда корреспондирующими счетами являются счета учета капитала и финансовых результатов деятельности, для конкретизации сумм по статьям аналитического учета к журналу-ордеру № 2-АПК ведут листки-расшифровки. Журнал-ордер № 2-АПК является регистром месячного обращения. Однако если записи по каждой строке делаются итогами по выпискам за несколько дней, он может открываться на несколько месяцев. По истечении каждого месяца в журнале-ордере в этом случае выводят суммы оборотов за месяц, которые необходимо перенести в Главную книгу.

В отдельных случаях хозяйства могут иметь несколько расчетных счетов в разных учреждениях банка. В этих случаях рекомендуется по каждому расчетному счету открывать в журнале-ордере № 2-АПК вкладной лист с последующим суммированием итогов по всем расчетным счетам в основном бланке журнала-ордера.

Разноска в Главную книгу

Оборот по кредиту счета из журнала-ордера заносят в Главную книгу по счету 51 общей суммой в графу "Оборот по кредиту". Одновременно все суммы, составившие этот оборот, записывают в дебет соответствующих корреспондирующих счетов в Главной книге в раздел "Обороты по дебету" в графу "С кредита счета 51 по журналу-ордеру № 2-АПК". На последней странице журнала-ордера № 2-АПК указывают ежемесячно дату завершения записей в журнале-ордере и дату переноса оборотов в Главную книгу. Все это заверяют подписями исполнитель и главный бухгалтер.

Сверка оборотов

До переноса в Главную книгу кредитовые обороты по журналу-ордеру № 2-АПК сверяют: по счету 50 – с данными раздела

дебетовых оборотов журнала-ордера № 1-АПК, по счету 55 – ведомости № 25-АПК, по счету 60 – журнала-ордера № 6-АПК, по счету 68 – ведомостей № 32-АПК и 37-АПК и т. д. Данные из раздела дебетовых оборотов сверяют по счету 50 – с данными журнала-ордера № 1-АПК, по счетам 55, 57 – журнала-ордера № 3-АПК, по счетам 62 и 90 – журнала-ордера № 11-АПК, по счету 66 – журнала-ордера № 4-АПК, по счету 86 – журнала-ордера № 12-АПК и т.д.

4. Учет денежных средств на валютных счетах

Общие положения

Организации могут иметь валютные счета, на которых хранятся денежные средства в иностранной валюте. Валютные счета могут открываться на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Счет 52 "Валютные счета" является активным счетом. По дебету его отражается поступление денежных средств на валютный счет, по кредиту списание денежных средств с валютного счета. Записи производятся на основе получаемых из банка выписок с валютного счета.

Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет валютных счетов организации и обнаруженные при проверке выписок кредитной организации, списываются на счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 2 "Расчеты по претензиям".

К счету 52 могут быть открыты субсчета:

52-1 "Валютные счета внутри страны";

52-2 "Валютные счета за рубежом".

Операции по счету

Каждый валютный счет ведется только в одной свободно конвертируемой валюте (доллар, марка и др.). При зачислении на счет или списании со счета другой валюты банк производит автоматически конверсию валют (перевод одной валюты в другую) по действующему курсу международного валютного рынка с взиманием платы за эту операцию.

На валютный счет организации зачисляются следующие суммы в иностранной валюте.

1. Переведенные с валютных счетов других владельцев (в оплату работ, услуг и др.).

2. Переведенные из-за границы через уполномоченные банки в оплату экспортных товаров, работ, услуг (при этом часть выручки 75 % обязательно продается на внутреннем валютном рынке).

3. Купленная валюта на внутреннем валютном рынке (у коммерческих банков, на валютной бирже).

4. Другие суммы в соответствии с банковскими правилами, остатки с карточек, из кассы, чеки и др.

Перечисление и расходование средств с валютных счетов.

1. Перечисление за границу по импортным операциям владельца счета.

2. Перечисление на счета внешнеэкономических организаций для последующего перевода за границу в оплату импортируемых товаров (работ, услуг).

3. Перечисление на валютные счета других организаций (нерезидентов, посредников, транспортных, страховых организаций) в оплату работ и услуг этих организаций, если по договору платежи предусмотрены в валюте.

4. Оплата задолженности по кредитам в иностранной валюте, почтово-телеграфных расходов, командировочных расходов и др.

5. Использование для продажи на внутреннем рынке.

6. Использование на другие цели в соответствии с действующим законодательством (уплата пошлин и др.).

За открытие валютных счетов и осуществление по ним операций организация платит комиссионные вознаграждения в валюте. Кроме того, банк взимает с организаций суммы в валюте в оплату почтово-телеграфных расходов, комиссионных вознаграждений иностранным банкам и другие расходы, фактически произведенные в валюте.

Для организаций-экспортеров в банке открываются два счета:

а) транзитный валютный счет – для зачисления в полном объеме поступлений иностранной валютной выручки (все 100%);

б) текущий валютный счет – для учета валюты, остающейся после продажи 75 % валютной выручки.

Экспортная выручка сначала поступает на транзитный валютный счет. После продажи 75 % этой выручки оставшаяся часть перечисляется с транзитного валютного счета на текущий валютный счет, с которого производятся необходимые платежи.

Корреспонденция счетов

По де счета 52 отражается зачисление средств на валютный счет в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" – на поступающую выручку от иностранных покупателей за отгруженную продукцию и оказанные услуги по экспорту;

66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам," – 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" – на суммы полученных кредитов и займов в иностранной валюте;

75 "Расчеты с учредителями" – поступление вкладов от учредителей в иностранной валюте;

76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – поступление задолженности от различных иностранных дебиторов;

91 "Прочие доходы и расходы" – на суммы положительных курсовых разниц от переоценки остатков по счету.

По кредиту счета 52 отражается списание средств с валютного счета в корреспонденции с дебетом следующих счетов:

57 "Переводы в пути" – перечисление банку сумм, подлежащих обязательной продаже на внутреннем валютном рынке;

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – погашение задолженности перед поставщиками за импортируемые товары и услуги;

71 "Расчеты с подотчетными лицами" – выдача валюты работникам, направляемым в служебную командировку за границу;

76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – оплата услуг банку;

91 "Прочие доходы и расходы" – на суммы отрицательных курсовых разниц от переоценки остатков по счету.

Аналитический учет и регистры

Аналитический учет по счету 52 ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте.

Регистром учета по счету 52 является журнал-ордер № 2-АПК (отдельный бланк) и ведомость дебетовых оборотов к нему.

5. Учет денежных средств на специальных счетах в банках

Общие положения

До перехода на рыночные отношения денежные средства предприятий для различных видов деятельности хранились в банке на разных счетах: для нужд основной деятельности – на расчетном счете, для нужд капитальных вложений – на нескольких счетах в банке, на специальных счетах по разным видам деятельности.

Развитие рыночных отношений требовало повышения маневренности предприятий в использовании собственных средств. Поэтому в целях совершенствования расчетов и стимулирования самостоятельности предприятиям было предоставлено право объединять в банке расчетные счета и специальные счета средств на капитальные вложения и хранить денежные средства для всех видов деятельности на одном объединенном счете. Для предприятий, имеющих постоянно в обороте свободные средства, такой порядок оказался очень удобным и дал возможность значительно упростить взаимоотношения с банком. Что касается предприятий, не имеющих свободных денежных средств, то для них этот порядок оказался неудобным. Поэтому определенная часть предприятий пока продолжает хранить денежные средства на специальные нужды на отдельных счетах в банке обособленно от расчетного счета.

Учет по счету 55. Корреспонденция счетов

Эти счета ведутся в составе синтетического счета 55 "Специальные счета в банках". На данном счете учитывают наличие и движение хранящихся в банке всех видов средств, предназначенных на целевые нужды.

К таким счетам относятся: аккредитивы и особые счета, средства по чековым книжкам, текущие счета для расчетов с на-

селением за сельскохозяйственные продукты, принятые для продажи, специальные текущие счета по полученным бюджетным средствам, счета филиалов, прочие счета в банке. Открытые в банке специальные счета в бухгалтерском учете по счету 55 группируются по следующим субсчетам: 1. "Аккредитивы"; 2. "Чековые книжки"; 3. "Депозитные счета"; 4. "Другие счета".

По первому субсчету ведут учет выставленных аккредитивов для расчетов с иногородними поставщиками в случае применения аккредитивной формы расчетов. На каждый выставленный аккредитив открывают отдельный аналитический счет с указанием конкретного назначения зачисляемых на него сумм. При выставлении аккредитивов делают запись по дебету счета 55 в корреспонденции с расчетным счетом, валютным счетом или счетами кредитов банка. По кредиту счета 55 отражается использование суммы аккредитивов (как правило, в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"), а также возврат неиспользованных остатков аккредитивов.

По второму субсчету учитывают денежные средства в чековых книжках. Чеки предназначены для безналичных расчетов. Чековые книжки выдаются под отчет лицам, которые производят расчеты (экспедитор, механик и др.), и учитываются обособленно.

При получении чековых книжек счет 55 дебетуют в корреспонденции с расчетным счетом, валютным счетом или со счетами учета кредитов банка.

На суммы оплаченных банком чеков, предъявленных ему соответствующими организациями, счет 55 кредитуют в корреспонденции с дебетом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". На суммы возвращенных в банк чеков (оставшихся неиспользованными) счет 55 будет корреспондировать со счетом 51 либо другим счетом учета денежных средств или кредитов банка (в зависимости от того, с какого счета получали чековую книжку).

Суммы по чекам, выданным, но не оплаченным кредитной организацией (еще не предъявленным к оплате), остаются в качестве сальдо по субсчету 55-2 и это сальдо должно соответствовать сальдо по выписке кредитной организации. Суммы по возвращенным в кредитную организацию чекам (оставшимся неиспользованными) отражаются по кредиту счета 55, субсчет 2, в корреспонденции со счетом 51 "Расчетные счета" или 52 "Валютные счета".

На субсчете 55-3 "Депозитные счета" учитывают движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады. Перечисление денежных средств во вклады отражается по дебету этого субсчета в корреспонденции со счетами 51, 52 или 50 (если на депозитный счет вносятся наличные деньги). При возврате кредитной организацией сумм вкладов (окончании срока депозита) в учете делаются обратные записи с одновременным отражением сумм начисленных процентов за хранение денежных средств на депозитном счете.

По четвертому субсчету учитывают другие специальные счета, открытые в банках: счет денежных средств на капитальные вложения, текущие счета для расчетов с населением за принятую от него продукцию и скот, прочие специальные счета.

Так, в хозяйствах, принимающих продукцию у населения для продажи, открываются отдельные текущие счета для расчетов с населением. Эти счета используют для обособленного учета денежных средств, принадлежащих населению. Использовать денежные средства, причитающиеся населению за продукцию, на какие-либо иные цели, кроме расчетов с ним за сданные на продажу продукты и скот, запрещается. В дебет счета записывают поступления денежных средств от заготовительных организаций в уплату за проданную продукцию граждан в корреспонденции со счетом 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", в кредит счета – суммы, полученные хозяйством в банке для выдачи их населению, в корреспонденции со счетом 50 "Касса".

На отдельных аналитических счетах по субсчету 4 счета 55 "Специальные счета в банках" учитывают движение обособленно хранящихся в банке средств целевого финансирования (поступлений). Это относится, в частности, к средствам, поступающим на содержание социальных учреждений (детский сад, ясли, профилакторий и др.) от родителей, иных пользователей и из прочих источников. Аналогичным образом на отдельных целевых счетах могут обособляться средства, полученные из различных целевых фондов, в порядке субсидий правительственных органов и т. д.

На отдельных аналитических счетах к счету 55 "Специальные счета в банках" отражают соответствующие операции филиалы, структурные единицы, входящие в состав предприятия и выделенные на отдельный баланс, которым открыты текущие счета в учреждениях банка по месту их нахождения для осуще-

ствления текущих расходов (заработная плата, отдельные хозяйственные расходы, командировочные суммы и т. п.).

Обособленно на счете 55 учитывают наличие и движение средств в иностранной валюте.

Регистры учета

Аналитический учет движения средств на балансовом счете 55 ведут раздельно по каждому открытому в банке счету или выставленному аккредитиву, полученной чековой книжке и т. п. Порядок оформления операций по аккредитивам, лимитированным чековым книжкам и т. п. производится в соответствии с Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации, утвержденным Центральным банком РФ от 08.09.2000 г. № 120п.

Кредитовые обороты по счету 55 учитывают в разрезе корреспондирующих счетов в журнале-ордере № 3-АПК, дебетовые обороты – в ведомости № 25-АПК. В журнале-ордере на основании выписок банка фиксируют кредитовые обороты счета в разрезе корреспондирующих счетов. По истечении месяца итоговые суммы кредитовых оборотов и суммы, их составляющие, в установленном порядке записывают в Главную книгу.

В ведомости № 25-АПК по счету 55 совмещаются учет дебетовых оборотов и аналитический учет. В ней для каждого аналитического счета выделяют необходимое количество строк с учетом предполагаемого числа операций за месяц. По аккредитивам и чековым книжкам в ведомости ведут аналитический учет по каждому выставленному аккредитиву и полученной чековой книжке с использованием зарезервированных для данного субсчета строк. По каждому аккредитиву указывают его конкретное назначение, сроки использования и другие необходимые данные. По мере использования средств аккредитивов и чековых книжек производят соответствующие записи в журнале-ордере № 3-АПК и одновременно в ведомости № 25-АПК делают отметку об использовании средств, т. е. отражают кредитовые записи. Не использованные в отчетном месяце суммы средств по аккредитивам и чековым книжкам переносят в ведомость, открываемую на следующий месяц.

Кроме ведомости № 25-АПК по счету 55, 57 в конце журнала-ордера № 3-АПК ведут сводные таблицы аналитических данных. В них отражают сальдо на начало месяца, обороты по дебету и кредиту по каждому аккредитиву, чековой книжке, счету в банке, денежному переводу. Учет по каждой номенклатуре аналитического учета ведут до полного использования, закрытия или возврата использованной суммы. Данные итогов этих таблиц должны соответствовать суммам в журнале-ордере формы № 3-АПК и ведомости формы № 25-АПК.

Сверка оборотов

Сверку оборотов по счету 55 с другими регистрами производят следующим образом. Кредитовый оборот счета 55 в журнале-ордере № 3-АПК сверяют: по счету 50 – с данными раздела дебетовых оборотов журнала-ордера № 1-АПК, по счету 51 – журнала-ордера № 2-АПК, по счету 60 – журнала-ордера № 6-АПК и т.д. Дебетовый оборот счета 55 в ведомостях № 25-АПК сверяют: по счету 50 – с данными журнала-ордера № 1-АПК, по счету 51 – журнала-ордера № 2-АПК, по счету 60 – журнала-ордера № 6-АПК, по счетам 66 и 67 – журнала-ордера № 4-АПК, и т. д. Сальдо по счету 55 в ведомости № 25-АПК должно соответствовать остатку по выпискам банка.

6. Учет денежных средств в пути

Общие положения

Помимо денежных средств в кассе и на счетах в банке сельскохозяйственные предприятия могут иметь денежные средства в пути, которые учитывают на счете 57 "Переводы в пути".

Учет по счету 57

На счете 57 "Переводы в пути" отражают денежные средства, внесенные в последний день месяца в вечерние кассы банка, а также в обычные дни инкассаторам, в почтовые отделения для зачисления на расчетный либо другой счет хозяйства, но еще не зачисленные по назначению, т. е. пока находящиеся в пути. По дебету счета делают записи либо в корреспонденции со счетом 71 "Расчеты с подотчетными лицами", либо со счетом 90 "Про-

дажи" на основании соответствующих квитанций учреждений банка или почтовых отделений о приеме сумм к перечислению. По кредиту счета отражают списание сумм при их поступлении на расчетный или иной счет хозяйства на основании соответствующей выписки банка.

Наиболее распространено в настоящее время отражение по счету 57 "Переводы в пути" инкассаторских операций. В связи с опасностью доставки наличных денег с места торговли в банк продавцами палаток (это, как правило, женщины), хозяйство заключает договоры с инкассаторскими фирмами о сдаче в банк наличных денег инкассаторами. В строго определенный час (время не разглашается) к торговой палатке приезжает инкассаторская машина с вооруженными инкассаторами. Денежная наличность к этому времени должна быть упакована в инкассаторскую сумку (оставленную в предыдущий приезд инкассаторов). К сумке прилагается сопроводительная ведомость (один экземпляр ее закладывается в сумку вместе с наличностью, а на втором экземпляре ставятся подписи лица, сдавшего деньги, и инкассатора, принявшего их для доставки в банк. В банке инкассатор сдает сумки с деньгами в кассу для пересчета, после чего они передаются в оборотную кассу банка с зачислением на расчетный счет или для перевода на его счет в другом банке. С момента передачи денежных средств инкассатору и до зачисления их на расчетный счет согласно выписке банка эти суммы будут учитываться на счете 57 "Переводы в пути". При отъезде инкассаторов от данной торговой точки они оставляют свободную инкассаторскую сумку для ее заполнения и сдачи в очередной приезд инкассаторов, о чем здесь же строго конфиденциально договариваются без лишних свидетелей (зав. палаткой или продавец и ст. инкассатор).

Счет 57 также используется при перечислении выручки банку от продажи валюты по счету 52, как это было рассмотрено в параграфе 4 данной главы.

Отражение в регистрах

Операции по счету 57, как и по счету 55, отражают в журнале-ордере № 3-АПК; для этих целей используют специальные разделы журнала-ордера. Здесь фиксируют кредитовые обороты этих счетов в разрезе корреспондирующих счетов. По истечении месяца итоги оборотов переносят в установленном порядке в Главную книгу. Дебетовые обороты по этим счетам учитываются в ведомости № 25-АПК.

Аналитический учет операций по данным счетам также ведут в ведомости № 25-АПК. В ней выделяют раздел на каждый счет. В пределах этих счетов каждая сумма денежных средств в пути и каждый вид прочих денежных средств фиксируются по отдельной строке, в которой в течение месяца отражают полное движение указанных средств с выведением остатков на конец месяца.

В конце месяца в журнале-ордере № 3-АПК подсчитывают кредитовый, а в ведомости № 25-АПК – дебетовый обороты и выводят остаток на конец месяца по каждому счету, субсчету и аналитическому счету Итоговые записи оборотов по счетам 55, 57 в разрезе корреспондирующих счетов сверяют с данными других регистров, в которых имеются записи по этим счетам (формы № 7-АПК, 2-АПК и др.), а затем кредитовые обороты и их составляющие переносят в Главную книгу.

7. Учет денежных средств при компьютерной форме учета

Общие положения

В условиях компьютерной формы учета денежные средства учитываются следующим образом. Данные первичных документов непосредственно вводятся (с клавиатуры) в ЭВМ с формированием рабочей информационной базы (ИБ) по каждому счету. Например, по счету 50 вводятся соответствующие данные с приходных и расходных кассовых ордеров. При необходимости происходит корректировка информации. Этот этап как бы фиксирует в ЭВМ документальное оформление операций. Следующий этап – фиксирование в ЭВМ их исполнения. Например, по счету 50 это отражение реального движения денежных средств по кассе. В данном случае кассир или по его просьбе бухгалтер по учету денежных средств ежедневно вводит информацию о произведенных кассовых операциях.

Результатом данного этапа является автоматизированное формирование отчетных документов кассира (при распечатке – вкладной лист кассовой книги и отчет кассира).

После выполнения второго этапа результаты отчетности кассира отражаются в ИБ. На третьем этапе (уровень бухгалтера) осуществляется бухгалтерский учет по счету. В функции бухгалтера на этом этапе входят проверка отчетов кассира и реализация заложенной программы по получению бухгалтерских регистров (в данном случае по счету 50). Эти регистры могут воспроизводиться на дисплее, как и документы при вводе данных (в основном это относится к промежуточным данным), или распечатываться в виде машинограмм (итоговые данные по счету). Одновременно происходит накопление информации для смежных участков учета и выходных данных на следующий месяц.

В итоге по счету 50 обеспечивается получение трех машинограмм: ведомость аналитического учета по счету 50, вкладной лист кассовой книги и отчет кассира. Причем последние две машинограммы составляются ежедневно по итогам движения средств в кассе за день. Эти машинограммы имеют одинаковое содержание и включают все реквизиты, предусмотренные формой кассовой книги. Нумерация листов кассовой книги в этих машинограммах осуществляется автоматически в порядке их возрастания с начала года.

После получения машинограмм (вкладной лист кассовой книги и отчет кассира) кассир проверяет правильность отраженных в них записей, подписывает их и передает отчет кассира вместе с приходными и расходными кассовыми документами в бухгалтерию под расписку во вкладном листе кассовой книги.

Вкладные листы кассовой книги хранятся у кассира. В конце года (или по мере необходимости) они брошюруются в хронологическом порядке. Общее количество листов за год заверяется подписями руководителя предприятия и главного бухгалтера, после чего сформированная из машинограмм кассовая книга опечатывается.

Широко применяется и вариант с автоматизированным формированием первичной документации. В этом случае в бухгалтерии не выписывают ручным способом приходные и расходные кассовые ордера. Первичные документы оформляются

путем заполнения соответствующих реквизитов на макетах форм документов, воспроизводимых на дисплее ЭВМ. Этот принцип широко используется и на других участках учета (учет материалов и т.д.). После этого документы распечатываются и передаются кассиру для исполнения. Дальнейший технологический процесс строится примерно таким же путем, как описано выше, с той лишь разницей, что в ИБ данные о документах вводятся непосредственно на стадии их оформления, т.е. процесс формирования документов и отражения их данных в ИБ ЭВМ совмещаются. Компьютерная форма учета создает широкие возможности для ведения в аналитическом разрезе многовалютного учета денежных средств. В каждую бухгалтерскую запись заносятся данные о виде валюты и сумма проводки дается как в рублевом, так и в инвалютном выражении (по соответствующим валютам). Имеющийся справочник валют включает данные о видах используемых валют, их курс на каждый отрезок времени с соответствующими изменениями его. Все это дает возможность автоматически рассчитывать эквивалент в национальной валюте и курсовые разницы.

Параллельное ведение в аналитическом учете информации в разных валютах обеспечивается применением принципа "субконто", о котором упоминалось в конце I главы и более подробно будет идти речь в главе III.

ГЛАВА III

Учет расчетных операций

1. Содержание объекта учета

Общие положения

Как уже отмечалось, в процессе кругооборота средства сельскохозяйственных предприятий проходят фазу обращения. Для нормальной производственной деятельности хозяйства должны приобретать необходимые материальные ценности: нефтепродукты, запасные части, минеральные удобрения, прочие материалы – стадия кругооборота (Д – Т). На этой стадии у сельскохозяйственных предприятий возникают широкие расчетные взаимоотношения с поставщиками: организациями материально-технического снабжения сельского хозяйства, учреждениями потребкооперации и т. д.

После завершения производственной стадии полученная в хозяйствах продукция реализуется – стадия кругооборота (Т′ – Д′). При этом сельскохозяйственные предприятия также вступают в расчетные отношения, но с организациями – покупателями сельскохозяйственной продукции (заготовительными организациями): хлебоприемными предприятиями, мясокомбинатами и пунктами приема скота, заготовительными конторами потребкооперации и др.

Получив денежную выручку за проданную продукцию (Д′), хозяйства используют эти средства для финансирования затрат на производство, а также для необходимых платежей государству по налогам, социальному страхованию и т. п. В результате у сельскохозяйственных предприятий возникают расчетные взаимоотношения с финансовыми органами, органами социального обеспечения, страховыми организациями.

В ряде случаев хозяйства могут иметь расчетные взаимоотношения с отдельными лицами. Такие взаимоотношения возникают при выдаче денежных средств под отчет для различных

хозяйственных поручений, при получении ссуд на индивидуальное жилищное строительство и т. д.

У сельскохозяйственных предприятий расчетные взаимоотношения могут возникать с разнообразными организациями (объединения, ассоциации) по различным платежам, а также с различными предприятиями и объединениями. Таким образом, расчетные взаимоотношения сельскохозяйственных предприятий многообразны. Они включают расчеты с поставщиками, покупателями, прочими организациями, финансовыми органами и т. д.

Задачи учета

Основными задачами учета расчетных операций являются:

контроль за соблюдением установленных правил расчетных отношений и правильное документальное оформление операций;

своевременность расчетов со всеми контрагентами и предотвращение просроченных сумм дебиторской и кредиторской задолженности;

своевременность и точность отражения в учетных регистрах расчетов со всеми организациями и лицами, а также периодическая сверка данных учета.

2. Основные формы безналичных расчетов и расчетные документы

Общие положения

Расчетные взаимоотношения в народном хозяйстве осуществляются в безналичной форме путем перечисления средств по счетам, открытым в кредитных организациях.

Расчетные операции могут осуществляться с использованием:

а) корреспондентских счетов (субсчетов), открытых в Банке России;

б) корреспондентских счетов, открытых в других кредитных организациях;

в) счетов участников расчетов, открытых в небанковских кредитных организациях, осуществляющих расчетные операции;

г) счетов межфилиальных расчетов, открытых в одной кредитной организации.

Списание денежных средств со счета осуществляется по распоряжению его владельца или без распоряжения владельца счета в случаях, предусмотренных законодательством.

Списание денежных средств со счета осуществляется на основании расчетных документов, составленных в соответствии с действующими правилами, в пределах имеющихся на счете денежных средств.

При недостаточности денежных средств на счете списание средств по оплате документов осуществляется по мере поступления средств на счет в очередности, установленной законодательством.

Безналичные расчеты между организациями применяются с использованием следующих форм безналичных расчетов:

а) расчеты платежными поручениями;

б) расчеты по аккредитиву;

в) расчеты чеками;

г) расчеты по инкассо.

Формы безналичных расчетов избираются клиентами банков самостоятельно и предусматриваются в договорах, заключаемых ими со своими контрагентами.

Расчетные документы и порядок их заполнения

Банки осуществляют расчеты по счетам клиентов на основании расчетных документов.

Расчетный документ представляет собой оформленные в виде документа на бумажном носителе или в виде электронного документа распоряжение плательщика (клиента или банка) о списании денежных средств со своего счета и их перечислении на счет получателя средств или распоряжение получателя средств (взыскателя) на списание средств со счета плательщика и перечисление их на счет, указанный получателем средств (взыскателем).

При осуществлении безналичных расчетов по приведенным выше формам расчетов используются следующие расчетные документы:

а) платежные поручения;

б) аккредитив;

в) чеки;

г) платежные требования;

д) инкассовые поручения.

Расчетные документы на бумажных носителях заполняют с применением пишущих или электронно-вычислительных машин шрифтом черного цвета, за исключением чеков, которые заполняются ручкой с пастой, чернилами черного или синего цвета (допускается заполнение чеков на пишущей машинке шрифтом черного цвета). Подписи на расчетных документах проставляются ручкой с пастой или чернилами черного или синего цвета. Оттиск печати и штампа, проставляемые на расчетных документах, должны быть черного, синего или фиолетового цветов.

Расчетные документы должны содержать следующие реквизиты:

наименование расчетного документа и код формы по ОКУД ОК 011-93;

номер расчетного документа, число, месяц и год его выписки;

вид платежа;

наименование плательщика, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);

наименование и местонахождение банка плательщика, его банковский идентификационный код (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета;

наименование получателя средств, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);

наименование и местонахождение банка получателя, его банковский идентификационный код (БИК), номер корреспондирующего счета или субсчета;

назначение платежа. Налог, подлежащий уплате, выделяется в расчетном документе отдельной строкой (в противном случае указывается на то, что налог не уплачивается);

сумма платежа (прописью и цифрами);

очередность платежа;

вид операции (с указанием соответствующего шифра);

подписи уполномоченных лиц (лица) и оттиск печати (в установленных случаях).

Исправления, помарки и подчистки, а также использование корректирующей жидкости в расчетных документах не допускается.

Расчетные документы действительны к предъявлению в обслуживаемый банк в течение десяти календарных дней, не считая дня их выписки.

Банк принимает к исполнению расчетные документы при наличии на первом экземпляре (кроме чеков) двух подписей (первой и второй) лиц, имеющих право подписывать расчетные документы, или одной подписи (при отсутствии в штате организации лица, которому может быть предоставлено право второй подписи).

Расчетные чеки индивидуальных предпринимателей принимаются банком к исполнению при наличии на первом экземпляре одной подписи без представления оттиска печати либо с оттиском печати, если она имеется и заявлена в карточке образцов подписей и оттисков печати.

Расчетные документы принимаются банком к исполнению независимо от их суммы. При их приемке банк осуществляет проверку правильности заполнения реквизитов.

Списание денежных средств со счета производится на основании первого экземпляра документа. Неисполненные расчетные документы из-за отсутствия средств на счете могут быть отозваны (в полной сумме или частично исполненные – в сумме их остатка).

Расчеты платежными поручениями

Платежным поручением является распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему его банку перевести определенную сумму на счет получателя средств, открытый в этом или другом банке. Платежное поручение исполняется банком в срок, предусмотренный законодательством, или в более короткий срок, если это установлено договором банковского счета.

Платежными поручениями производятся следующие платежи:

а) перечисление денежных средств за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги;

б) перечисления денежных средств в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды;

в) перечисления денежных средств в целях возврата сумм кредитов (займов), депозитов и уплаты процентов по ним;

г) перечисления по распоряжениям физических лиц или в пользу физических лиц (в том числе без открывания счета);

д) перечисления денежных средств в других целях, предусмотренных законодательством или договором.

В соответствии с условиями основного договора платежные поручения могут использоваться для предварительной оплаты товаров, работ, услуг или для осуществления периодических платежей.

Платежное поручение составляется на бланке типовой формы № 0401060 в нескольких экземплярах (от 4 до 6 в зависимости от вида платежа) и принимается банком независимо от наличия денежных средств на счете плательщика. При отсутствии или недостаточности средств на счете для оплаты платежного поручения оно перемещается в картотеку "Расчетные документы, не оплаченные в срок" (картотека № 2) и оплачиваются по мере поступления средств в очередности, установленной законодательством. Допускается частичная оплата платежных документов, находящихся в картотеке № 2.

Расчеты платежными поручениями являются самой распространенной формой расчетов.

Расчеты по аккредитивам

Расчеты по аккредитивам менее распространенная форма расчетов и применяется, как правило, для гарантированной оплаты поставщиков их поставок. Аккредитив представляет собой условное денежное обязательство, принимаемое банком по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлению документов, предусмотренных условиями в аккредитиве.

Банки могут открывать аккредитивы: покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные).

При открытии покрытого (депонированного) аккредитива банк-эмитент (банк получателя) перечисляет за счет средств плательщика (покупателя) или предоставленного ему кредита сумму аккредитива (покрытие) в распоряжение исполняющего банка (банка поставщика) на весь срок действия аккредитива. При открытии непокрытого (гарантированного) аккредитива

банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с ведущегося у него корреспондентского счета в пределах суммы аккредитива. Порядок списания денежных средств с корреспондентского счета банка-эмитента по гарантированному аккредитиву определяется по соглашению между банками.

Отзывным является аккредитив, который может быть изменен или отменен банком-эмитентом на основании письменного распоряжения без предварительного согласования с получателем средств и без каких-либо обязательств банка-эмитента перед получателем средств после отзыва аккредитива.

Безотзывным считается аккредитив, который может быть отменен только с согласия получателя средств. По просьбе банка-эмитента исполняющий банк может подтвердить безотзывный аккредитив (подтвержденный аккредитив). Порядок предоставления подтверждения по безотзывному подтвержденному аккредитиву определяется по соглашению между банками.

Аккредитив предназначен для расчетов с одним получателем средств. Условиями аккредитива может быть предусмотрен акцепт уполномоченного плательщиком лица.

Получатель средств может отказаться от использования аккредитива до истечения срока его действия, если возможность такого отказа предусмотрена условиями аккредитива.

Порядок расчетов по аккредитиву устанавливается в основном договоре, в котором отражаются следующие условия:

наименование банка-эмитента;

наименование банка, обслуживающего получателя средств;

наименование получателя средств;

сумма аккредитива;

вид аккредитива;

способ извещения получателя средств об открытии аккредитива;

полный перечень и точная характеристика документов, представляемых получателем средств;

сроки действия аккредитива, представления документов, подтверждающих поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг), и требования к оформлению указанных документов;

условия оплаты (с акцептом или без акцепта);

ответственность за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязательств.

В основной договор могут быть включены иные условия, касающиеся порядка расчетов по аккредитиву.

Плательщик представляет обслуживающему банку аккредитив, в котором кроме указанных выше обязательных условий могут быть и другие дополнительные условия (запрещение частичных выплат по аккредитиву и др.).

В случае открытия покрытого (депонированного) аккредитива поступившие от банка-эмитента денежные средства зачисляются на счет сумм до выяснения. При получении подтверждения по реквизитам аккредитива от банка-эмитента исполняющий банк перечисляет денежные средства по аккредитиву со счета сумм до выявления на отдельный лицевой счет "Аккредитивы к оплате"

Для получения средств с этого счета поставщик предъявляет в банк документы, подтверждающие отгрузку продукции (выполнение работ). Все документы должны быть представлены в пределах срока действия аккредитива.

При поступлении от банка-эмитента непокрытого (гарантированного) аккредитива исполняющий банк должен направить запрос в банк-эмитент и до получения дополнительной необходимой информации по условиям использования аккредитива оплату не производить.

Таким образом, аккредитивная форма оплаты при всей ее громоздкости и отвлечении (иногда довольно значительном) средств из оборота гарантирует интересы поставщика и покупателя в оплате в соответствии с условиями, предусмотренными в аккредитиве аккредитиводателем.

Расчеты чеками

Чек – это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. *Чекодателем* является юридическое или физическое лицо, имеющее денежные средства в банке, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков, *чекодержателем* – юридическое или физическое лицо, в пользу которого выдан чек, *плательщиком* – банк, в котором находятся денежные средства чекодателя.

Платеж чеками – удобная форма расчетов, но вместе с тем при ней должны строго соблюдаться все установленные прави-

ла. Чек должен содержать все обязательные реквизиты, установленные Гражданским кодексом РФ, а также дополнительные реквизиты, определяемые спецификой банковской деятельности и налоговым законодательством. Форма чека определяется кредитной организацией.

Расчеты по инкассо

Эта форма расчетов представляет собой банковскую операцию, посредством которой банк поставщика (банк-эмитент) за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа. Расчеты по инкассо производятся на основании платежных требований, оплата которых может производиться по распоряжению плательщика (с акцептом) или без его распоряжения (в безакцептном порядке), а также на основании инкассовых поручений, оплата которых производится без распоряжения плательщика (в бесспорном порядке).

Платежное требование является расчетным документом, содержащим требование кредитора (получателя средств) к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через банк.

Платежные требования составляются на бланке формы № 0401061 и содержат кроме основных реквизитов, которые имеются во всех расчетных документах, дополнительные реквизиты: условие оплаты, срок для акцепта, дата отсылки (вручения) плательщику предусмотренных договором документов и ряд других реквизитов.

Платежные требования применяются в основном с предварительным акцептом плательщика. Без акцепта используются платежные требования на оплату товаров (работ, услуг), предусмотренные законодательством, либо по соглашению сторон в договоре.

Инкассовое поручение является расчетным документом, на основании которого производится списание средств со счета плательщика в бесспорном порядке. Оно выписывается на основании исполнительных документов на суммы, присужденные судом, арбитражем к уплате, и по другим основаниям.

Инкассовое поручение выписывается на бланке формы № 0401071 и содержит все необходимые реквизиты для бесспорного взыскания средств со счета плательщика. При отсутствии средств на счете оно, как и все другие расчетные документы, помещается в картотеку № 2 и оплачивается в очередности, предусмотренной для данного платежа.

3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Содержание счета 60

Расчеты с поставщиками и подрядчиками за приобретенные товары, выполненные работы и оказанные услуги сельскохозяйственные предприятия учитывают на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Счет является пассивным и имеет кредитовое сальдо. На счете 60 учитывают, в частности, расчеты с поставщиками и подрядчиками за:

полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и потребленные услуги, включая предоставление электроэнергии, газа, пара, воды и т.п., а также по доставке или переработке материальных ценностей, расчетные документы по которым акцептованы и подлежат оплате через банк;

товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили (неотфактурованные поставки);

излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке;

полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа (фрахта), а также за все виды услуг связи и др.

Организации, осуществляющие при выполнении договора строительного подряда, договора на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ и иного договора функции генерального подрядчика, расчеты со своими субподрядчиками также учитывают на счете 60.

Счет 60 кредитуется на стоимость фактически поступивших или принятых к оплате товарно-материальных ценностей, потребленных услуг и работ в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов товарно-материальных ценностей или затрат. Независимо от оценки товарно-материальных ценностей,

указанной на материальных счетах, счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", кредитуется на сумму расчетных документов поставщиков (счетов-фактур, платежных требований и т.п.).

На неотфактурованные поставки (при отсутствии счетов-фактур или других расчетных документов) счет 60 кредитуется на стоимость поступивших ценностей по планово-учетным ценам.

На счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" учитывают также расчеты с подрядными организациями за выполненные ими работы и по другим платежам.

По дебету счета 60 учитывают уплаченные суммы в погашение задолженности поставщикам и подрядчикам, внесенные хозяйством в соответствии с условиями договора, предварительные и другие платежи поставщикам.

Следует иметь в виду, что расчеты с поставщиками, подрядчиками за выполненные услуги и работы отражают на счете 60 во всех случаях, даже если предъявленный счет оплачен одновременно с получением материальных ценностей или сумма перечислена предварительно. Если счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления груза, а при приемке материальных ценностей (или проверке счета) выявлены расхождения, соответствующую сумму списывают с кредита счета 60 и относят на дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 2 "Расчеты по претензиям".

Счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" по дебету, на котором отражаются суммы исполнения обязательств (оплату счетов), включая авансы и предварительную оплату, корреспондирует со счетами учета денежных средств и др. При этом суммы выданных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно. Суммы задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными организацией векселями, не списываются со счета 60, а учитываются обособленно в аналитическом учете.

Отражение операций

Рассмотрим порядок записей на счетах основных хозяйственных операций по расчетам с поставщиками при разных их формах.

Если хозяйство рассчитывается с поставщиками за поступающие материальные ценности с применением акцептной формы, порядок записи на счетах будет следующим:

1. На основании счета и приемного акта оприходованы материальные ценности с начислением долга поставщику:

дебет соответствующего счета по учету материальных ценностей (счета 10, 41 и др.)[1]

кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

2. После оплаты с соответствующего счета платежного требования, полученного от поставщика, на основании выписки банка делают запись на списание долга:

дебет счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

кредит счета 51 "Расчетные счета" (или соответствующий ссудный счет).

При аккредитивной форме расчетов составляется следующая корреспонденция счетов:

1. Выставлен с расчетного счета или за счет кредита банка аккредитив поставщику:

дебет счета 55 "Специальные счета в банках", субсчет 1 "Аккредитивы"

кредит счета 51 "Расчетный счет" (или соответствующий ссудный счет).

2. На основании документов банка об использовании поставщиком аккредитива сумма его списана и начислен долг с поставщика:

дебет счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";

кредит счета 55 "Специальные счета в банках", субсчет 1 "Аккредитивы".

3. Оприходованы материальные ценности и списан долг с поставщика:

дебет соответствующего счета по учету материальных ценностей (счета 10, 41 и др.);

кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Если часть аккредитива осталась неиспользованной, то остаток возвращается и зачисляется соответственно на расчетный или ссудный счет.

---

[1] Если в хозяйстве ведется счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", то все операции по приобретению материальных ценностей проводятся через этот счет (см. гл. IV).

Учет расчетов при помощи расчетных чеков ведется примерно так же, как и по аккредитивам. При получении чековой книжки дебетуют счет 55 "Специальные счета в банках", субсчет 2, и кредитуют счет 51 "Расчетные счета" либо соответствующий ссудный счет банка. При оплате чеками на стоимость материалов или услуг дебетуют счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредитуют счет 55 "Специальные счета в банках".

Счета-фактуры

Основным документом по расчетным взаимоотношениям с поставщиками является *счет-фактура,* который служит основанием для оформления соответствующих банковских платежных документов на перечисление задолженности: платежных требований, аккредитивов, платежных поручений, расчетных чеков.

Счет-фактуру выписывает поставщик на отпускаемые (отгружаемые) товарно-материальные ценности. В документе заполняют следующие реквизиты: наименование поставщика и его адрес, номер расчетного счета в банке по его местонахождению, станция отправления и станция назначения груза, дата и способ отгрузки и др. В нем указывают наименование, количество, цену и сумму, а также общую сумму, на которую отпущено товаров. В документе обязательно делают ссылку на договор-заказ, согласно которому отпущены материальные ценности, указывают номера квитанций и накладных по отпускаемым (отгружаемым) материальным ценностям.

Счета-фактуры поставщиков тщательно проверяют с точки зрения правильности заполнения всех реквизитов, применяемых цен, таксировки и после проверки соответствия количества поступивших грузов количеству, указанному в счете-фактуре, их принимают к записям в бухгалтерском учете. В случае несоответствия полученного груза с данными счета-фактуры составляют *коммерческий акт* и предъявляют претензию поставщику.

Счета-фактуры по НДС

Кроме обычных счетов-фактур по расчетам с поставщиками за поставленную продукцию, товары, услуги применяются также специализированные счета-фактуры для учета НДС, введенные постановлением Правительства РФ от 29.07.96 г. № 914 "О порядке ведения журнала учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость" с последующими изменениями, внесенными постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 г. № 46 "Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость".

Согласно этим постановлениям организации одновременно со специализированными счетами-фактурами ведут также журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж по налогу на добавленную стоимость.

Специализированная форма счета-фактуры выписывается поставщиком на покупателя в двух экземплярах. Первый экземпляр в течение 10 дней с даты отгрузки представляется покупателю; он дает право на учет сумм НДС после оплаты товара. Второй экземпляр счета-фактуры остается у поставщика для отражения в книге продаж и начисления НДС по реализованной продукции.

В счете-фактуре обязательно должны быть указаны следующие реквизиты: порядковый номер счета-фактуры; наименование и идентификационный номер поставщика товара (работы, услуги); наименование получателя товара (работы, услуги); наименование товара (работы, услуги); страна происхождения товара; номер грузовой таможенной декларации (по товарам иностранного производства, по отечественным ставится прочерк); стоимость (цена) товара (работы, услуги); сумма налога на добавленную стоимость; дата составления счета-фактуры.

Счет-фактура подписывается должностными лицами поставщика, в том числе руководителем и главным бухгалтером, скрепляется печатью поставщика. При получении товаров счет-фактура подписывается покупателем или его уполномоченным. В счете-фактуре не допускаются подчистки и помарки, исправления заверяются подписью руководителя и печатью поставщика с указанием даты исправления.

Получаемые и выдаваемые счета-фактуры записываются раздельно в журналы учета счетов-фактур и хранятся в течение полных 5 лет с даты их получения или выдачи. Счета-фактуры в журнале должны быть подшиты и пронумерованы.

Счета-фактуры составляются на русском языке с использованием компьютера, пишущей машинки или от руки. При отгруз-

ке товаров, не облагаемых НДС, в счете-фактуре сумма налога не указывается и делается надпись или ставится штамп "без налога (НДС)". При реализации товаров за наличный расчет в розничной торговле счет-фактуру заменяет кассовый чек с обязательными реквизитами: наименование продавца, номер кассового аппарата, номер и дата выдачи чека, стоимость товара с НДС.

Поставщики кроме журнала учета выданных счетов-фактур ведут также специальную книгу продаж, которая предназначена для регистрации счетов-фактур, а также лент контрольно-кассовых аппаратов, поставщиков (продавцов). Целью ведения книги является определение суммы НДС по отгруженным товарам, выполненным работам и услугам. Учет счетов-фактур в книге ведется в хронологическом порядке по мере отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг или получения предоплаты. Записи делаются не позднее 10 дней после совершения операции.

В книге продаж отражаются все реквизиты, содержащиеся в счетах-фактурах, причем суммы НДС фиксируются раздельно по товарам со ставкой обложения налогом в 20 и 10 %, отдельно показываются продажи, не облагаемые налогом, из них на экспорт.

Книга продаж хранится на предприятии и является основным регистром внесистемного учета у поставщика о суммах начисленного НДС с покупателей.

В свою очередь у покупателей товаров, работ, услуг кроме журнала учета получаемых от поставщиков счетов-фактур ведется специальная книга покупок, в которой регистрируются счета-фактуры, представляемые поставщиками. Цель ведения книги покупок заключается в определении сумм НДС, подлежащего зачету (возмещению) в соответствии с законом об НДС.

Сумма НДС по приобретенным (оприходованным) и оплаченным товарам, работам и услугам принимаются к зачету (возмещению) у покупателя только при наличии счета-фактуры, подтверждающего стоимость приобретенных товаров и запись об этом в книге покупок.

Счета-фактуры в книге покупок регистрируются в хронологическом порядке по мере оплаты и оприходования приобретаемых товаров, работ и услуг. В случае использования в непроизводственной сфере товара, по которому произведен зачет НДС, в книге покупок делается запись, корректирующая эту сумму НДС, т. е. уменьшается НДС, принимаемый к зачету.

Книга покупок должна быть прошнурована, страницы пронумерованы и скреплены печатью. Контроль за ведением книги покупок осуществляет руководитель предприятия или уполномоченное им лицо (гл. бухгалтер).

Книга покупок включает все реквизиты поступающих счетов-фактур поставщиков, причем суммы НДС фиксируются раздельно по товарам со ставкой обложения налогом в 20 и 10 %, отдельно показываются покупки, не облагаемые по действующему положению НДС.

За каждый отчетный период (месяц, квартал) в книгах покупок и книгах продаж выводятся итоги, которые используются для составления расчета (декларации) по платежам НДС для налоговой службы.

В счете-фактуре по НДС предусмотрены следующие реквизиты, которые переносятся в книги покупок и книги продаж: продавец, адрес, идентификационный номер продаж (ИНП), грузоотправитель и его адрес, грузополучатель и его адрес, к платежному документу номер, покупатель, адрес, идентификационный номер (ИНН), наименование товара (работ), единица измерения, количество, цена (тариф) за единицу измерения, стоимость товаров (работ, услуг), в том числе акциз, налоговая ставка, сумма налога, стоимость товаров (работ) всего с учетом налога, сумма налога с продаж, стоимость товаров (работ) с учетом налога, страна происхождения, номер грузовой таможенной декларации.

Как видим, из счета-фактуры исключены лишние показатели (различные коды), но добавлены показатели по НДС и по введенному налогу с продаж.

Учет расчетов с подрядными организациями

На счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" учитывают также расчеты за выполненные работы подрядными строительными организациями. Как правило, расчеты между заказчиком и подрядчиком за выполненные работы при иногородних расчетах производятся преимущественно по акцептной форме путем платежных требований, при одногородних – преимущественно платежными поручениями. Расчеты между субподрядными и генеральными подрядными организациями за выполненные работы производятся по акцептной форме путем

предъявления субподрядчиками платежных требований к расчетным счетам генеральных подрядных организаций. На счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" ведут также учет расчетов за выполненные работы и оказанные услуги с организациями, обслуживающими сельскохозяйственные предприятия, например, с ремонтно-техническими предприятиями и др.

Аналитический учет по счету 60

Аналитический учет по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" ведется по каждому предъявленному счету, а расчетов по плановым платежам – по каждому поставщику и подрядчику. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения необходимых данных по: поставщикам по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; поставщикам по неоплаченным в срок расчетным документам; поставщикам по неотфактурованным поставкам; авансам выданным; поставщикам по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил; поставщикам по просроченным оплатой векселям; поставщикам по полученному коммерческому кредиту и др.

Обособленно на счете 60 ведется учет расчетов с поставщиками и подрядчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность.

Отражение в регистрах

В регистрах журнально-ордерной формы учета расчеты с поставщиками учитываются в журнале-ордере № 6-АПК и реестрах операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками (приложение к журналу-ордеру № 6-АПК). При наличии с поставщиками разовых операций записи делают непосредственно в журнал-ордер № 6-АПК, если же с поставщиками в течение месяца ведутся систематические расчеты по многим операциям, то их предварительно накапливают в реестрах.

Журнал-ордер № 6-АПК по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" открывают на квартал, полугодие или год с использованием вкладных листов. Реестры операций по расчетам с поставщиками (подрядчиками) ведут раздельно по

каждому поставщику за тот же период, что и журнал-ордер. Для удобства сверки расчетов эти регистры предпочтительнее открывать на год.

На основании поступающих первичных документов поставщиков (счетов-фактур, товарно-транспортных накладных, других расчетных документов) в реестрах в течение месяца делают записи в хронологическом порядке, т. е. по каждому поставщику накапливают суммы расчетных операций по соответствующим материальным ценностям, задолженности по счету 60, ее оплаты и др. В конце месяца обороты по счету 60 из реестров переносят в журнал-ордер № 6-АПК, где на каждого поставщика отводят одну строку.

Реестр может применяться также при расчетах в порядке плановых платежей. В этих случаях над таблицей записывают сумму задолженности на начало отчетного периода и наименование поставщика, а по строкам производят записи сумм по плановым платежам и по оприходованию поступивших материальных ценностей. Реестр в этом случае также открывают на квартал, полугодие или год с переносом в журнал-ордер за каждый месяц оборотов по плановым платежам (дебет счета 60) и оприходованию материальных ценностей (кредит счета 60 и дебет корреспондирующих счетов). По расчетам в порядке плановых платежей эти операции вместо реестра можно отражать также в отдельном бланке журнала-ордера № 6-АПК с последующим переносом данных в основной журнал-ордер.

Следует иметь в виду, что неотфактурованные поставки (т.е. поставки, по которым не потупили счета-фактуры) в реестре операций по расчетам с поставщиками (либо в журнале-ордере № 6-АПК) в течение месяца фиксируют условно в оценке по планово-учетным ценам, а вместо номера счета-фактуры в соответствующей строке указывают букву "Н". По мере поступления счетов-фактур ранее записанные условные суммы сторнируют, а на основе полученных документов делают записи в общем порядке. Одновременно по строке, по которой товарно-материальные ценности были отражены как неотфактурованные, указывают номер строки, в которой сделана сторнировочная запись[1].

[1] На крупных предприятиях (организациях) с большим числом операций расчетов с поставщиками для аналитического учета неотфактурованных поставок применяется специальная ведомость № 35-АПК.

[ричитающиеся поставщикам и подрядчикам суммы показывают в журнале-ордере № 6-АПК в корреспонденции с дебетом счетов, на которые должны быть отнесены соответствующие материальные ценности или затраты. Суммы оплаты и списаний на соответствующие счета отражают в специальном разделе журнала-ордера "Отметки об оплате, списании или сторно по неотфактурованным поставкам". При этом указывают дату оплаты, номер документа и кредитуемый счет.

Записи по кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (левая сторона журнала-ордера) производятся по графам в корреспонденции с дебетуемыми счетами по учету товарно-материальных ценностей (07, 10, 11 или 15), затрат на производство (20–29), капитальных вложений (08) и др. Правая сторона журнала-ордера предназначена для отражения операций по дебету счета 60, т.е. записей об оплате поставщикам и подрядчикам за поставленные товарно-материальные ценности, выполненные работы и услуги и другим списаниям. При записях по дебету счета указываются кредитуемые счета (счета по учету денежных средств, кредитов банка и др.).

Суммы, принятые к платежу по кредиту счета 60, отражаются в соответствующих графах журнала-ордера № 6-АПК по слагаемым, определяющим покупную стоимость поступивших товарно-материальных ценностей; отдельно записывается сумма зачетов, НДС и общая сумма, принятая к оплате. Если при приемке товарно-материальных ценностей обнаруживается недостача, то наряду со слагаемыми покупной стоимости поступивших ценностей отдельно указывается сумма выявленной недостачи. В таком же порядке фиксируются претензии по сортности, комплектности и подобные им, выявленные при приемке ценностей.

По поступившим товарно-материальным ценностям в журнале-ордере показывается также стоимость этих ценностей по учетным ценам.

В журнале-ордере № 6-АПК по товарам в пути установлен особый порядок учета. Суммы, оплаченные по расчетным документам на материальные ценности, отгруженные поставщиками, но пока не прибывшие до конца месяца на склад предприятия, отражают только по дебету счета 60 в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств. Стоимость товарно-материальных ценностей в пути или не вывезенных со

складов поставщиков отражают в ведомости № 36-АПК аналитического учета материалов (товаров) в пути. В этой ведомости на сновании документов, поступивших для оплаты, записывают наименование поставщика, дату и номер документа на отгрузку, наименование материалов или товаров, оплаченную сумму, корреспондирующий счет. По мере фактического поступления материальных ценностей в ведомости записывают номер склада или приходного документа и делают отметку об оприходовании поступивших материальных ценностей. Одновременно их покупную стоимость переносят в кредит журнала-ордера № 6-АПК по строке, по которой была записана по дебету сумма оплаченных, но не поступивших материальных ценностей, в корреспонденции со счетами по учету материальных ценностей. Таким образом, до поступления на склад и оприходования материальных ценностей суммы товаров в пути числятся в журнале-ордере № 6-АПК по дебету счета 60 как дебиторская задолженность.

Особый порядок учета установлен также по расчетам заказчиков с подрядчиками (и наоборот) при подрядном строительстве. Аналитический учет расчетов по этим операциям ведется у заказчика (подрядчика) в ведомости № 34-АПК аналитического учета расчетов с заказчиками (генподрядчиками), подрядчиками (субподрядчиками) за выполненные работы. В ней позиционным способом делаются записи по отдельным строкам на каждый документ подрядчика, предъявленный к оплате, фиксируются оплата и некоторые другие данные. В конце месяца, в ведомости выводятся обороты по дебету и кредиту счета 60 и определяются остатки, относящиеся к переходящим на следующий месяц неоплаченным счетам. Эти данные переносят ежемесячно в журнал-ордер № 6-АПК.

В конце месяца в журнале-ордере № 6-АПК выводят остатки: по дебету – суммы, оплаченные поставщикам; по кредиту – суммы, причитающиеся к оплате поставщикам. По каждому корреспондирующему счету подсчитывают итоги и сверяют их с соответствующими данными в других учетных регистрах. Кроме того, по истечении каждого месяца выводят обобщенные сводно-контрольные данные о состоянии расчетов с поставщиками и подрядчиками на первой странице журнала-ордера № 6-АПК. Эти данные необходимы для расшифровки состояния расчетов с поставщиками и подрядчиками в бухгалтерском балансе.

Сверка оборотов

Сверку оборотов по счету 60 в журнале-ордере № 6-АПК с другими регистрами производят следующим образом. Кредитовый оборот счета 60 в журнале-ордере № 6-АПК сверяют: по счетам 10, 15 – с данными журнала-ордера № 10-АПК и ведомости № 46-АПК; по счету 11 – журнала-ордера № 14-АПК и ведомости № 73-АПК; по счету 20, субсчет 1 – с данными сводных лицевых счетов по растениеводству; по счету 20, субсчет 2 – с данными лицевых счетов по животноводству и т. д. Дебетовый оборот счета 60 в журнале-ордере сверяют: по счету 51 – с данными журнала-ордера № 2-АПК; по счету 55 – с данными соответствующего раздела журнала-ордера № 3-АПК; по счету 76 – журнала-ордера № 8-АПК; по счету 66 – журнала-ордера № 4-АПК и т.д. После подсчета итогов в журнале-ордере № 6-АПК и сверки их с данными других регистров полученные итоговые данные (кредитовые обороты в целом и по корреспондирующим счетам, а также развернутое сальдо) записывают в Главную книгу.

Таким образом, при журнально-ордерной форме в учете расчетов с поставщиками совмещаются синтетический и аналитический учет, ликвидируется громоздкий учет по лицевым счетам организаций с составлением оборотных ведомостей, обеспечиваются наглядность и достоверность учета в результате применения позиционного способа записей в реестрах, а при необходимости и в самом журнале-ордере № 6-АПК.

Взыскание задолженности

В бухгалтерии хозяйств обязаны систематически следить за соблюдением расчетной дисциплины, добиваясь своевременного взыскания дебиторской задолженности и погашения причитающихся кредиторам сумм. В установленные сроки хозяйства проводят инвентаризацию расчетов в соответствии с действующими правилами ее проведения.

При инвентаризации расчетов с поставщиками и подрядчиками, заготовительными организациями и другими учреждениями сельскохозяйственные предприятия обмениваются с контрагентами выписками о суммах задолженности. Выписки посылает хозяйство-получатель организациям-плательщикам, а последние должны по получении выписок подтвердить остаток задолженности или сообщить свои возражения.

При наличии разногласий каждая сторона оставляет на своем балансе те суммы, которые вытекают из ее бухгалтерских записей и признаются ею правильными. Заинтересованная сторона немедленно передает разногласия на разрешение суда или арбитража.

Присужденные долги, по которым возвращены исполнительные документы на основании актов о несостоятельности ответчиков и невозможности обращения взыскания на их имущество, утвержденных народным судьей, списываются в убыток по дебету счета 91, а с него на счет 99. Однако такие суммы следует учитывать за балансом на счете 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов" на случай, если изменится материальное положение ответчика, которому можно предъявить исполнительные документы. Для забалансового учета суммы долга установлен срок 5 лет с момента списания задолженности на убытки.

Для обращения в судебные органы о принудительном взыскании с организаций и лиц числящейся за ними задолженности установлены предельные сроки исковой давности. Отсчет срока исковой давности начинается с момента возникновения права на иск. Окончание срока исковой давности лишает возможности принудительно осуществить взыскание долга (за исключением случаев, когда суд или арбитраж признают, что срок исковой давности пропущен по уважительной причине).

Суммы невостребованной кредиторской задолженности по истечении сроков исковой давности в месячный срок подлежат отнесению на счет прочих доходов и расходов по кредиту счета 91.

4. Учет заготовления и приобретения материальных ценностей и расчетов по НДС с поставщиками

Если предприятие ведет учет заготовления и приобретения материальных ценностей с применением счетов 15 и 16, то порядок учета этих операций будет следующий.

На счете 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" формируется информация о фактических затратах по поступившим материальным ресурсам в корреспонденции с

соответствующими счетами формирования этих затрат (70, 69, 60, 76, 23 и т. д.). На счете 10 "Материалы" материальные ценности приходуются по твердым (учетным) ценам в корреспонденции с кредитом счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей". Возникающие отклонения от твердых цен списываются со счета 15 на счет 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей", с которого они затем распределяются в соответствии с каналами расходования материалов на счета потребителей соответствующих ценностей (20, 23 и др.).

Фактическая себестоимость заготовления материальных ценностей складывается из сумм, уплачиваемых поставщикам (без НДС), сумм, уплачиваемых за информационные и консультационные услуги по приобретению материальных ценностей, комиссионных вознаграждений, уплачиваемых посредникам, расходов по страхованию материальных ценностей (включаются с 2000 г.), расходов на уплату процентов по заемным средствам по приобретению материалов (также начиная с 2000 г.).

Отдельно учитываются суммы НДС, уплачиваемые поставщикам и другим организациям – кредиторам.

По приобретенным от поставщиков материальным ценностям, выполненным работам и услугам начисляется налог на добавленную стоимость по счету 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям".

Счет 19 – активный, по дебету его начисляется налог по поступающим материальным ценностям, выполненным работам и услугам в корреспонденции с кредитом счетов 60, 76, 71 и других счетов, на которых учитывается задолженность по поступившим материальным ценностям, выполненным работам и услугам. НДС на счете 19 учитывается по субсчетам в зависимости от видов материальных ценностей, работ и услуг.

По кредиту счета 19 суммы НДС списываются после оплаты задолженности поставщикам и другим кредиторам. При этом если материальные ценности, работы и услуги используются на нужды производства, то суммы НДС принимаются к зачету на уменьшение сумм НДС, полученных от покупателей и причитающихся к уплате в бюджет по счету 68 "Расчеты по налогам и сборам" т.е. списываются в дебет счета 68, субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость". Если суммы НДС по счету 19 относятся к непроизводственным расходам, то они по счету 68 к зачету не принимаются, а списываются за счет собственных источников средств по счету 91 "Прочие доходы и расходы".

Рассмотрим корреспонденцию счетов на конкретном примере.

1. Акцептован счет-фактура поставщика за материалы (стоимость материалов 10,0 тыс. руб., НДС – 2,0 тыс. руб.):
   дебет счета 15, кредит счета 60 – 10,0 тыс. руб.
   дебет счета 19, кредит счета 60 – 2,0 тыс. руб.
2. Акцептован счет транспортной организации за доставку материалов – 2,0 тыс. руб. и НДС – 0,4 тыс. руб.:
   дебет счета 15, кредит счета 76 – 2,0 тыс. руб.
   дебет счета 19, кредит счета 76 – 0,4 тыс. руб.
3. Отнесены прочие расходы по заготовлению материалов – 2,0 тыс. руб.:
   дебет счета 15, кредит разных счетов – 2,0 тыс. руб.
4. Оприходованы по учетной цене поступившие материалы – 13,0 тыс. руб.:
   дебет счета 10 "Материалы",
   кредит счета 15 – 13,0 тыс. руб.
5. Материалы списаны в производство по учетной цене – 13,0 тыс. руб.:
   дебет счета 20,
   кредит счета 10 "Материалы" – 13,0 тыс. руб.
6. Полученная на счете 15 разница между фактическими затратами и учетной ценой (14–13) = 1 тыс. руб. списана на счет 16:
   дебет счета 16, кредит счета 15 – 1,0 тыс. руб.
7. Разница между фактическими затратами и учетной ценой списана пропорционально расходу материалов (в примере – на производство):
   дебет счета 20, кредит счета 16 – 1,0 тыс. руб.:
8. Уплачена задолженность поставщикам – 12,0 тыс. руб. и транспортной организации – 2,4 тыс. руб.:
   дебет счета 60 – 12,0 тыс. руб.,
   дебет счета 76 – 2,4 тыс. руб.,
   кредит счета 51 – 14,4 тыс. руб.:
9. Приняты к зачету суммы НДС, уплаченные поставщикам и транспортной организации 2,4 тыс. руб. (2,0 + 0,4):
   дебет счета 68, субсчет "Расчеты по НДС",
   кредит счета 19 – 2,4 тыс. руб.

В зависимости от видов расчетов с поставщиками и подрядчиками применяются различные специализированные ведомости аналитического учета.

Снабженческие организации для группировки данных о поступлении товаров от одних и тех же поставщиков и расчетов с ними применяют ведомость № 30-АПК аналитического учета расчетов с поставщиками.

Подрядные строительные, проектные научно-исследовательские и другие организации для аналитического учета расчетов с заказчиками и подрядчиками (субподрядчиками) за выполненные строительные, проектные, научно-исследовательские и другие работы применяют ведомость № 34-АПК аналитического учета расчетов с заказчиками (генподрядчиками), подрядчиками (субподрядчиками) за выполненные работы для подрядных строительных организаций.

Предприятия (организации), имеющие большое число расчетных операций с поставщиками по приобретению материальных ценностей, для учета поступивших на склад ценностей, по которым расчетные документы до конца месяца от поставщиков не поступили (неотфактурованные поставки), применяют специализированную ведомость № 35-АПК аналитического учета неотфактурованных поставок.

В тех случаях, когда стоимость заказанных у поставщика материалов уже оплачена, но на конец месяца на склад покупателя они не поступили (полностью или частично находятся в пути либо не вывезены со складов поставщика), предприятия (организации)-покупатели такие ценности учитывают в специализированной ведомости № 36-АПК аналитического учета материалов (товаров) в пути.

Предприятия (организации), заготовляющие сельскохозяйственное сырье, и заготовительные организации для учета расчетов с сельскохозяйственными и другими предприятиями (организациями) применяют специализированный журнал-ордер № 6-АПК (заготовки) и ведомость № 31-АПК аналитического учета заготовления и приобретения материалов и отклонений в стоимости материалов; указанные регистры ведут также агропромышленные предприятия, которые операции по приобретению материальных ценностей учитывают с использованием

счетов 15 и 16; предприятия по первичной обработки шерсти, сахарные заводы и другие аналогичные предприятия для учета расчетов со сдатчиками продукции ведут ведомость № 33-АПК аналитического учета расчетов со сдатчиками сельскохозяйственной продукции.

Накопленная на счете 16 разница в стоимости приобретенных материальных ценностей списывается в дебет счетов учета затрат на производство (издержки обращения) или других соответствующих счетов пропорционально стоимости по учетным ценам израсходованных на производство материалов. Предприятия, применяющие в учете операций по заготовлению и приобретению материальных ценностей счета 15 и 16, используют для этих целей журнал-ордер № 6-АПК (заготовки).

5. Учет расчетов с заготовительными организациями и прочими покупателями

Общие положения

Сельскохозяйственные предприятия произведенную сельскохозяйственную продукцию продают заготовительным организациям: хлебоприемным пунктам, мясокомбинатам, молокозаводам, заготконторам потребкооперации и т.п. Ее продают также детским учреждениям, учреждениям здравоохранения, общественного питания, торговли. Кроме сельскохозяйственной продукции в продажу разным предприятиям и организациям поступает продукция подсобных и прочих производств. Сельскохозяйственные предприятия имеют также расчетные отношения по продаже продукции населению: рабочим совхозов и другим гражданам.

Расчеты сельскохозяйственных предприятий с заготовительными организациями и прочими покупателями за проданную продукцию учитывают на балансовом счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Этот счет является активным и имеет сальдо по дебету. На нем учитывается задолженность заготовительных организаций и прочих покупателей в пользу хозяйства. Операции по продаже сельскохозяйственной продукции заготовительным организациям и прочим покупателям отражаются на данном счете следующим образом. По дебету счета по-

казывают начисление задолженности в пользу хозяйства с соответствующих заготовительных организаций и прочих покупателей за проданную им продукцию, по кредиту – погашение этой задолженности.

Корреспонденция счетов

При продаже продукции заготовительным организациям и прочим покупателям на стоимость проданной продукции делают бухгалтерскую запись[1]:

дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

кредит счета 90 "Продажи".

При поступлении от покупателей оплаты за проданную им продукцию бухгалтерская запись следующая:

дебет счета 51 "Расчетные счета"

кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

По счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" в зависимости от видов расчетных операций выделяются субсчета:

1. "Расчеты по государственным контрактам".
2. "Расчеты в порядке инкассо".
3. "Расчеты плановыми платежами".
4. "Векселя полученные".
5. "Расчеты с прочими покупателями и заказчиками".

На субсчете 1 учитывают расчеты с заготовительными организациями за реализуемую сельскохозяйственную продукцию в порядке выполнения государственных контрактов (договоров) на поставку продукции.

На субсчете 2 учитывают расчеты с покупателями при акцептной форме; на субсчете 3 – при расчетах в порядке плановых платежей.

На субсчете 4 отражаются векселя, полученные от покупателей вместо прямой оплаты за проданную продукцию.

На субсчете 5 учитывают расчеты с разными предприятиями и организациями за проданную сельскохозяйственную и другую продукцию, расчеты с населением (продажа продукции рабочим совхозов, другим гражданам), прочие расчеты с покупателями и заказчиками за выполненные работы и услуги.

---

[1] Одновременно отражается задолженность по НДС бюджету, которая будет рассмотрена в следующем параграфе.

Все расчеты сельскохозяйственных предприятий с заготовительными организациями строятся на основании заключаемых с ними договоров-контрактов, где указаны сроки и условия поставки продукции, порядок оплаты и т.п. Документами по возникновению расчетных взаимоотношений с заготовительными организациями являются приемные квитанции, формы которых различны в зависимости от вида реализуемой продукции: зерно, овощи, плоды, молоко, скот и т. д. (около 20 форм). В приемных квитанциях указывают, какая продукция принята и в каком количестве (в натуральной и зачетной массе), причитающаяся оплата и т. п. Приемные квитанции являются основанием для записей в учетные регистры по расчетам с заготовительными организациями.

Учет авансов

Сельскохозяйственные предприятия могут привлекать авансы заготовительных организаций в счет произведенной продукции, которая будет продана этим организациям в соответствии с заключенными контрактами. Полученные авансы по мере продажи продукции постепенно удерживаются заготовительными организациями.

Отражение на бухгалтерских счетах операций по получению и уплате авансов производится следующим образом:

1. Получены авансы от заготовительных организаций в счет производства сельскохозяйственной продукции:

дебет счета 51 "Расчетные счета"

кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", аналитический счет "Авансы полученные" – 4000 руб.

2. При реализации произведенной продукции начислены суммы к получению с заготовительных организаций:

дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", субсчет 1 "Расчеты с заготовительными организациями"

кредит счета 90 "Продажи" – 10 000 руб.

3. При оплате продукции заготовительная организация часть суммы зачла в счет удержания аванса и остальную сумму перечислила на расчетный счет:

дебет счета 51 "Расчетные счета" – 6000 руб.,

дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", аналитический счет "Авансы полученные" – 4000 руб.

кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками",субсчет 1 – 10 000 руб.

Аналитический учет

Аналитический учет расчетов с заготовительными организациями и прочими покупателями ведут в разрезе каждой заготовительной организации или прочего покупателя.

Для отражения расчетов с заготовительными организациями и прочими покупателями в системе учетных регистров предназначены журнал-ордер № 11-АПК и ведомости № 62-АПК, 63-АПК, 64-АПК. В этих регистрах учет расчетных операций совмещен с учетом процесса продажи, поэтому они подробно будут рассмотрены в главе XI. Для получения аналитических данных о состоянии расчетов с каждым покупателем и заказчиком по счету 62 ведут также ведомости № 38-АПК аналитического учета расчетных операций.

6. Учет расчетов по налогам и сборам

Общие положения

Сельскохозяйственные, как и все другие, предприятия производят определенные платежи в бюджет: плата за землю, налоги на прибыль и добавленную стоимость, налог на операции с ценными бумагами, перечисляют суммы налогов, удержанных из заработной платы рабочих и служащих, суммы акцизов, местных налогов, государственной пошлины и др. Все перечисленные виды расчетов с финансовыми органами сельскохозяйственные предприятия учитывают на счете 68 "Расчеты по налогам и сборам", который является активно-пассивным и может иметь развернутое сальдо. По кредиту сальдо отражает задолженность хозяйства в пользу финансовых органов по платежам в бюджет, по дебету – задолженность финансовых органов в пользу хозяйства. Как правило, счет имеет кредитовое сальдо.

Кроме того, по счету 68 сельскохозяйственные предприятия учитывают расчеты по внебюджетным платежам: в дорожные фонды.

Счет 68 и его корреспонденция

По кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" отражают начисленные суммы платежей в бюджет. По дебету этого счета записывают погашение задолженности финансовым органам по платежам в бюджет, а также зачтенные суммы налога на добавленную стоимость. Начисление большинства налогов: земельного налога, НДС, налога на прибыль и др. делают на основании соответствующих расчетов. Налоги с заработной платы работников отражают по данным расчетно-платежных ведомостей.

Что касается специализированных налогов и сборов, уплачиваемых в дорожные фонды, то они также учитываются на счете 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Рассмотрим корреспонденцию счетов по расчетам с бюджетом, дорожными фондами по основным видам платежей.

Земельные платежи. Начисляемые суммы земельных платежей относятся на соответствующие затраты, учитываемые на счетах по принадлежности используемых земель: 20 "Основное производство" – по землям, учитываемым в процессе производства; 08 "Вложения во внеоборотные активы" – по земельным участкам, на которых возводятся строительные объекты; 23 "Вспомогательные производства" – по земельным участкам, занятым этими производствами (мастерские, машинные дворы, гаражи, машинные полигоны и т. п.), 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" – по землям под объектами ЖКХ, социально-культурного назначения, столовыми, пекарнями и т. п. При этом во всех случаях корреспондирующим счетом по кредиту будет счет 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по земельному налогу".

Если твердого закрепления земель нет (а такое положение в сельском хозяйстве существует по большинству объектов основного производства, особенно в растениеводстве), то практикуется отнесение сумм земельных платежей в течение года на счет 26 "Общехозяйственные расходы" (с распределением в конце года на объекты основного производства по счету 20 в соответствии с фактическим использованием земель).

Перечисление сумм начисленных земельных платежей отражается по дебету счета 68, субсчет "Расчеты по земельному налогу", и кредиту счета 51 "Расчетные счета".

Подоходный налог с физических лиц в сельскохозяйственных предприятиях отражается на счетах в общеустановленном порядке: при начислении налога делается запись по кредиту счета 68, субсчет "Расчеты по подоходному налогу с физических лиц", и дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" по аналитическим счетам расчетов по оплате труда лиц, у которых удерживается налог. При перечислении сумм налога: дебет счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", кредит счета 51 "Расчетные счета". Особенность по данному налогу в сельском хозяйстве состоит в том, что применяется специализированная форма расчетно-платежной ведомости № 141-АПК, в которой по каждому работнику выводятся суммы подоходного налога, подлежащие удержанию за отчетный месяц (как разница сумм начисленного подоходного налога с начала года и сумм уплаченного налога до отчетной даты), т.е. по предыдущей ведомости.

Налог на прибыль уплачивается в случаях, если по условиям налогообложения данное хозяйство обязано его уплачивать. Корреспонденция счетов по данному налогу следующая: при авансовых платежах налога в течение года – дебет счета 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль", кредит счета 51; при начислении налога с прибыли в конце года – дебет счета 99 "Прибыли и убытки", кредит счета 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"; затем погашается разница между начисленной суммой и авансовыми платежами – дебет счета 68, кредит счета 51 или обратная запись, если авансовый платеж превышает фактическое начисление налога.

Налог на добавленную стоимость. Как известно, по данному налогу используются два счета: 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" – на суммы НДС, начисляемые поставщикам и другим кредиторам за поступающие ценности и выполненные для хозяйства работы и услуги, и счет 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость", где отражаются суммы НДС от покупателей (по кредиту) и суммы НДС, уплаченные поставщикам и подлежащие зачету (по дебету). В результате сопоставления кредитового и дебетового оборотов субсчета определяется сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет (при кредитовом сальдо субсчета) либо возмещению из бюджета (при дебетовом сальдо субсчета).

Из-за несовершенства применяемых регистров аналитического учета по расчетам НДС были введены дополнительные регистры внесистемного учета: Журнал регистрации счетов-фактур, Книга покупок и Книга продаж. В сельском хозяйстве применяемый регистр системного аналитического учета по НДС – ведомость № 32-АПК вполне обеспечивает систематизацию данных по НДС, начисляемому поставщикам, по НДС, начисляемому к получению от покупателей, и, самое главное, НДС, подлежащему уплате в бюджет. В связи с тем, что введенные формы внесистемного учета являются обязательными (они были введены на основании соответствующего постановления Правительства РФ), сельскохозяйственные предприятия, разумеется, ведут и их, что приводит к дублированию в учете, содержанию в бухгалтерии дополнительного работника, чтобы обеспечить ведение этих громоздких форм внесистемного учета.

Налог на имущество сельскохозяйственные организации уплачивают лишь в отдельных случаях. Он подлежит отнесению на финансовые результаты деятельности организации с кредита счета 68, субсчет "Расчеты по налогу на имущество", в дебет счета 99 "Прибыли и убытки". Уплата налога отражается записью по дебету счета 68, субсчет "Расчеты по налогу на имущество", кредит счета 51 "Расчетные счета".

Сумма налога исчисляется плательщиками самостоятельно ежеквартально нарастающим итогом с начала года исходя из определенной за отчетный период фактической среднегодовой стоимости имущества за исключением необлагаемых налогом объектов, балансовая стоимость которых (за вычетом сумм износа) уменьшает облагаемую базу по налогу (до 2 %). Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных платежей за отчетный период.

Налог с продаж. Если его уплачивают сельскохозяйственные организации, он оформляется типовыми записями: при начислении налога – дебет счета 90 "Продажи", субсчет "Расчеты по налогу с продаж", кредит счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" и при уплате – дебет счета 68, кредит счета 51 "Расчетные счета".

Платежи в дорожные фонды. Если сельскохозяйственное предприятие занимается операциями по продаже горюче-смазочных материалов, то учет этих операций осуществляется на счете 68, субсчет "Расчеты по налогу на реализацию горюче-смазочных материалов". Начисление сумм налога отражается

по кредиту этого субсчета в корреспонденции с дебетом счета 90. Начисленные суммы налога перечисляются в федеральный дорожный фонд, что отражается записью по дебету счета 68, субсчет "Расчеты по налогу на реализацию горюче-смазочных материалов", и кредиту счета 51 "Расчетные счета".

Если сельскохозяйственное предприятие уплачивает налоги в дорожные фонды на пользователей автомобильных дорог, с владельцев транспортных средств, то начисление указанных налогов отражается по кредиту счета 68 соответствующие субсчета данного счета по видам налогов с отнесением в дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы" – налоги на пользователей автомобильных дорог и владельцев транспортных средств. Перечисление налогов отражается по дебету счета 68 (соответствующие субсчета) и кредиту счета 51 "Расчетные счета". Суммы этих налогов перечисляются в территориальные дорожные фонды (за исключением хозяйств, расположенных в городской черте Москвы и Санкт-Петербурга, где указанные налоги перечисляются в федеральные дорожные фонды).

Отражение в регистрах

В сельском хозяйстве для отражения операций по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами по налоговым платежам предусмотрены следующие регистры аналитического учета: ведомость № 32-АПК аналитического учета расчетов по НДС, ведомость № 37-АПК аналитического учета расчетов с бюджетом (кроме НДС) и по внебюджетным налоговым платежам.

Ведомость № 32-АПК является специализированным регистром по учету расчетов по НДС: с поставщиками по счету 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", с покупателями за реализованные им ценности по счетам 90 и 68, субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС".

Ведомость состоит из двух разделов. В первом разделе ведется аналитический учет по счету 19 в разрезе предусмотренных субсчетов: НДС по приобретенным материально-производственным запасам, НДС по приобретенным нематериальным активам, НДС при приобретении основных средств. Ведомость открывается на месяц, она имеет дебетовую и кредитовую стороны со свободными графами для отражения операций по корреспондирующим счетам.

В дебет счета 19 делаются записи на основании счетов-фактур на поступающие материальные ресурсы и выполненные работы и услуги с записью в графы по корреспондирующим счетам 60, 76, 51, 52, 55, 50 и др.

По мере оплаты поступающих ценностей, выполненных работ и услуг они в этом же разделе ведомости списываются с кредита счета 19 в дебет счетов: 68, субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС" – на суммы, которые засчитываются для списания задолженности по НДС бюджету; 91 – на суммы НДС, которые не подлежат зачету по задолженности в бюджет.

В результате в первом разделе ведомости собираются все данные по дебету и кредиту счета 19 в разрезе корреспондирующих счетов. По итогам записей за месяц выводят суммы оборотов и сальдо по каждому субсчету и по счету в целом. Разумеется, основные суммы со счета 19 списывают в дебет счета 68 в уменьшение задолженности по НДС, подлежащему взносу в бюджет.

Во втором разделе ведомости ведется развернутый учет операций по субсчету "Расчеты по налогу на добавленную стоимость" счета 68 "Расчеты по налогам и сборам". По субсчету предусмотрены следующие реквизиты: сальдо на начало месяца (квартала) по дебету и кредиту (по отдельным видам расчетов по НДС может быть дебетовое сальдо – задолженность бюджета, по большинству же расчетов, – кредитовое – задолженность бюджету); дебетовые обороты субсчета в разрезе корреспондирующих счетов (по соответствующим графам); итоги оборотов по дебету; кредитовые обороты по субсчету в разрезе корреспондирующих счетов (по соответствующим графам); итоги кредитовых оборотов; сальдо на конец месяца (квартала) раздельно по дебету и кредиту. Таким образом, ведомость дает полную картину движения сумм по данному субсчету.

Самым важным в ведомости № 32-АПК является правильный расчет сумм НДС, подлежащих уплате или возмещению из бюджета. Дело в том, что некоторые суммы не идут в зачет уменьшения задолженности НДС в бюджет (суммы, списываемые со счета 19 на счет 91 и др.) В зачет и соответственно в выведение сальдо по взаимоотношениям с бюджетом идут только суммы, списываемые со счета 19 на счет 68, субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС".

Правильно составленная ведомость № 32-АПК дает весь необходимый материал для учета расчетов по НДС с бюджетом в

системе счетов бухгалтерского учета (причем, как в целом по хозяйству, так и по субсчетам и отдельным аналитическим счетам – конкретным видам платежей НДС). Разумеется, такой материал важен не только для бухгалтерского учета, но и для контроля расчетов с бюджетом.

Ведомость № 37-АПК учета расчетов с бюджетом (кроме НДС) и по внебюджетным платежам предназначена для аналитического учета по всем видам платежей в бюджет по счету 68 (кроме НДС) и по платежам в дорожные фонды.

Ее открывают на месяц, квартал, полугодие с использованием вкладных листов. Ведомость по счету 68 ведут в разрезе субсчетов и аналитических счетов.

При открытии ведомости записывают дебетовые или кредитовые остатки на начало месяца (квартала) по каждому виду платежей. Данные для записи берутся из ведомости той же формы за предыдущий период.

Сверку оборотов ведомостей № 32-АПК и 37-АПК до переноса в журнал-ордер делают в установленном порядке с соответствующими регистрами по каждому корреспондирующему счету.

После сверки оборотов итоговые записи по кредиту указанных счетов за месяц с разбивкой по корреспондирующим дебетуемым счетам переносят из ведомостей № 32-АПК и 37-АПК в журнал-ордер № 8-АПК. Суммы дебетовых оборотов по этим счетам переносят общими итогами без разбивки по корреспондирующим счетам. Кредитовый оборот счета 68 в журнале-ордере № 8-АПК за месяц сверяют: по счету 26 – с данными лицевого счета (производственный отчет) по общехозяйственным расходам, по счету 70 – с данными сводной ведомости по расчетам с работниками № 59-АПК, по счету 99 – с таблицей аналитических данных в журнале-ордере № 15-АПК и т. д. После выведения итогов и сверки кредитовый оборот переносят в Главную книгу.

Принятый порядок учета расчетов с бюджетом и по внебюджетным платежам в сельском хозяйстве в специализированных регистрах системного аналитического учета себя оправдал, так как он обеспечивает полную сверку данных. Допускаемые в регистрах внесистемного учета ошибки здесь практически исключены благодаря сверке данных между регистрами по корреспондирующим счетам.

7. Учет расчетов по страхованию

Содержание операций

Значительную группу операций на сельскохозяйственных предприятиях составляют расчеты по страхованию: социальному и медицинскому, имущества, посевов, индивидуальному.

Учет расчетов по страхованию ведут на счетах 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию", а по социальному, медицинскому страхованию и расчеты с Пенсионным фондом – на счете 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению". Рассмотрим порядок учета по каждому из этих счетов.

Учет страхования имущества и посевов

Учет страхования имущества и посевов ведется на счете76, субсчете 1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию". На этом субсчете выделяется два аналитических счета: на первом учитывают расчеты по имущественному страхованию, на втором – по личному. Расчеты по страхованию имущества и посевов отражаются в учете по-разному в зависимости от формы страхования. При обязательном страховании имущества и посевов начисленные страховым организациям суммы страховых платежей относят на затраты производства; при добровольном – списывают за счет прочих доходов и расходов. И в том, и в другом случае они отражаются по кредиту субсчета 1 счета 76, но по дебету разных счетов (в первом случае – по дебету счетов учета затрат на производство, во втором случае – по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы").

Перечисление сумм страховых платежей страховым организациям записывается по дебету субсчета 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" и кредиту счета 51 "Расчетные счета". Кроме того, в дебет субсчета 76-1 списывают суммы потерь по страховым случаям (уничтожение и порча производственных запасов, готовой продукции, других материальных ценностей, посевов и т. п.) с кредита счетов учета производственных запасов, затрат на производство и др.

Суммы страховых возмещений, полученных предприятием от страховых организаций в соответствии с договором страхова-

ния, отражаются по дебету счета 51 "Расчетные счета" и кредиту субсчета 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию". После сопоставления сумм потерь, отнесенных на дебет того же субсчета, с суммами полученных возмещений по кредиту выводятся некомпенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев, которые списывают с кредита субсчета 76-1 в дебет счета 99 "Прибыли и убытки".

Приведем наиболее характерные операции по учету расчетов со страховыми организациями (имущественное страхование).

1. Начислены страховые платежи по страхованию имущества и посевов:

дебет счетов и субсчетов по учету производственных затрат (20-1, 20-2, 20-3, 23 и др.) при обязательном страховании имущества и посевов

кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 1, аналитические счета "Расчеты по имущественному страхованию".

2. Перечислены страховым организациям страховые платежи по страхованию имущества и посевов:

дебет субсчета 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию", аналитический счет 1

кредит счета 51 "Расчетные счета".

3. Списана стоимость погибших в результате страховых случаев видов имущества и посевов:

дебет субсчета 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию", аналитический счет 1

кредит разных счетов в зависимости от видов имущества – 01, 10, 11, 40 и др., а по посевам – 20.

4. Получено от страховых организаций страховое возмещение за погибшее имущество и посевы:

дебет счета 51 "Расчетные счета"

кредит субсчета 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию", аналитический счет 1.

5. Некомпенсируемые страховыми возмещениями суммы потерь[1] списаны на финансовые результаты:

1 По погибшим объектам основных средств, нематериальным активам при выведении суммы некомпенсируемых потерь учитывается сумма начисленного по ним износа, которая перечисляется на кредит субсчета 76-1 с дебета счетов 02, 05.

дебет счета 99 "Прибыли и убытки"

кредит субсчета76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию", аналитический счет 1.

В регистрах журнально-ордерной формы учета операции по страхованию имущества и посевов учитываются в журнале-ордере № 10-АПК.

Учет индивидуального страхования

Помимо страхования имущества и посевов сельскохозяйственных предприятий страховые органы заключают договоры с гражданами по индивидуальному страхованию (имущества, жизни, скота, средств транспорта и т. п.). Расчеты страховой организации с гражданами могут осуществляться через хозяйства. В этом случае суммы страховых платежей, причитающиеся с граждан, ежемесячно удерживаются у них из заработной платы (оплаты труда) и перечисляются хозяйством страховой организации. Учет указанных расчетов ведут также на субсчете 76-1, аналитический счет 2 "Расчеты по индивидуальному страхованию".

При удержании сумм страховых платежей граждан по индивидуальному страхованию из заработной платы (оплаты труда) делают запись:

дебет счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"

кредит субсчета 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию", аналитический счет 2.

При перечислении сумм страховых платежей:

дебет субсчета 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию", аналитический счет 2

кредит счета 51 "Расчетные счета".

По аналитическому счету "Расчеты по личному страхованию" субсчета 76-1 установлен особый порядок отражения операций в регистрах журнально-ордерной формы учета. В отличие от расчетов по имущественному страхованию кредитовые обороты данного счета не связаны со счетами по учету затрат на производство. Поэтому учет операций по этому счету ведется, как и по другим счетам учета расчетных операций, в журнале-ордере № 8-АПК. Однако чтобы обороты одного и того же счета не переносились в Главную книгу из разных журналов-ордеров, ежемесячно учтенные в журнале-ордере № 8-АПК суммы кредитового оборота этого счета переносят из данного журнала-

ордера в журнал-ордер № 10-АПК и присоединяют к кредитовому обороту расчетов по имущественному страхованию.

Аналитический учет расчетов по индивидуальному страхованию ведут по каждому страхователю и заключенному договору страхования (каждый страхователь может иметь несколько договоров по различным видам страхования) в ведомости № 38-АПК аналитического учета расчетов. Итоги оборотов из ведомости в конце месяца переносят в журнал-ордер № 8-АПК по кредитовым оборотам с разбивкой по корреспондирующим счетам, по дебетовым оборотам также делается такая разбивка. Итоги кредитовых оборотов затем, как отмечено выше, переносят в журнал-ордер № 10-АПК, откуда они уже заносятся в Главную книгу вместе с суммами расчетов по имущественному страхованию счета 76-1.

Учет социального страхования

По счету 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" ведется учет расчетов по социальному страхованию (субсчет 1), пенсионному обеспечению (субсчет 2), медицинскому страхованию (субсчет 3).

На предприятиях всех отраслей на заработную плату рабочих и служащих производят в определенном проценте отчисления для социального страхования. За счет этих отчислений работники получают оплату по временной нетрудоспособности и другие выплаты. Отчисления на социальное страхование вносят на специальный счет профсоюза в банке.

Все операции по расчетам с органами социального страхования учитывают на субсчете 1 "Расчеты по социальному страхованию" счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению". На кредит этого субсчета записывают суммы, начисленные органам социального страхования. Кроме того, по кредиту отражают суммы поступлений от членов профсоюза за частичную оплату стоимости льготных путевок и от профсоюзных органов на возмещение сумм превышения расходов на социальное страхование над суммой отчислений. По дебету учитывают перечисление задолженности органам социального страхования, а также начисленные суммы выплат по листкам нетрудоспособности и прочие платежи, предусмотренные законодательством за счет средств социального страхования.

Аналитический учет по субсчету 1 счета 69 ведут по видам расчетов с органами социального страхования. Расчеты по социальному страхованию отражают на счетах следующим образом.

1. Начислены взносы на заработную плату (оплату труда) органам социального страхования:

дебет счетов и субсчетов по учету производственных затрат (20-1, 20-2, 20-3, 23 и др.)

кредит счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", субсчет 1.

2. Перечислена задолженность по социальному страхованию:

дебет счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", субсчет 1

кредит счета 51 "Расчетные счета".

3. Начислены пособия и выплаты за счет средств социального страхования:

дебет счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", субсчет 1

кредит счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

Отражение в регистрах

В регистрах журнально-ордерной формы учета расчеты с органами социального страхования учитывают в журнале-ордере № 10-АПК. Здесь по счету 69 систематизируются суммы оборотов в разрезе корреспондирующих счетов. По кредиту счета записывают начисленные в пользу органов социального страхования суммы с подразделением их по корреспондирующим счетам, т. е. по объектам учета затрат, куда отнесены расходы на социальное страхование работников. Ежемесячно кредитовый оборот в целом и по корреспондирующим счетам переносят в Главную книгу.

Аналитически учет по субсчету 1 счета 69 ведут в ведомости № 55-АПК расходов по социальному страхованию[1]. Ведомость открывают на полугодие. Записи в ней делают на основании первичных документов о начислении пособий и других выплат.

[1] В ведомости аналитический учет ведется как по данному субсчету, так и по субсчету 2 "Расчеты по пенсионному обеспечению".

В ведомости выделены три группы расходов по социальному страхованию и обеспечению: 1) пособия; 2) санаторно-курортное лечение; 3) обслуживание детей.

В первой группе раздельно учитываются следующие виды пособий: по временной нетрудоспособности (в том числе трудовые увечья и профзаболевания), по уходу за больными, по беременности и родам, по уходу за ребенком, на погребение.

Во второй группе – оплата за путевки на лечение, отдых и туризм, оплата проезда в санатории, диетическое (лечебное) питание, содержание санаториев-профилакториев.

В третьей группе – содержание (дотация) пионерских лагерей, оплата путевок для детей, ремонт, оборудование и аренда пионерских лагерей.

Учет расчетов с Пенсионным фондом

В соответствии с действующим законодательством пенсионное обеспечение граждан осуществляется за счет средств, перечисляемых в установленном порядке в пенсионный фонд. Все предприятия и организации независимо от форм собственности и хозяйствования в этот фонд делают в установленном размере отчисления от сумм начисленной заработной платы (оплаты труда) работников.

Учет расчетов по платежам в пенсионный фонд ведется на субсчете 2 "Расчеты по пенсионному обеспечению" счета 69. По кредиту данного субсчета отражаются суммы начисленных платежей в пенсионный фонд в корреспонденции с дебетом счетов по учету затрат на производство и других счетов, на которые отнесены суммы начисленной заработной платы (оплаты труда).

По дебету субсчета отражают перечисленные средства в пенсионный фонд в корреспонденции с кредитом счета 51 "Расчетные счета".

Аналитический учет по субсчету 2 "Расчеты по пенсионному обеспечению" ведут в ведомости № 55-АПК по видам производимых выплат из фонда.

На субсчете 3 счета 69 ведут учет расчетов по медицинскому страхованию. Порядок учета, в основном, такой же, как по субсчету 1.

8. Учет расчетов с подотчетными лицами

Общие положения

Для выполнения различных хозяйственных и других поручений сельскохозяйственные предприятия выдают денежные суммы под отчет отдельным лицам. Работники, получившие эти суммы, считаются подотчетными лицами.

Деньги под отчет выдают на следующие расходы: на командировки, на приобретение различных материалов, на мелкие хозяйственные, почтовые, телеграфные и другие административно-хозяйственные затраты. Деньги под отчет не могут получать лица, которые не работают в данном хозяйстве. Список лиц, имеющих право пользоваться подотчетными суммами, устанавливает руководитель организации.

Подотчетному лицу выдается аванс в сумме, необходимой для проведения намеченных мероприятий, но только в том случае, если оно не имеет задолженности по ранее полученным суммам. Аванс выдают на основании заявления подотчетного лица по расходному кассовому ордеру. На документе должны быть разрешительная подпись руководителя хозяйства и подпись главного бухгалтера. Подотчетные лица могут расходовать полученные авансы только на те цели, на которые они выданы. Передача аванса (полностью или частями) одним подотчетным лицом другому запрещается.

После выполнения поручения подотчетное лицо обязано представить в трехдневный срок в бухгалтерию *авансовый отчет* о произведенных расходах – документ об использовании полученного аванса. К авансовому отчету прилагаются все оправдательные документы (счета, квитанции, железнодорожные билеты и т. д.), подтверждающие расходы. На документах о приобретении материалов должны быть подписи лиц, принявших их на свою ответственность.

Представленные авансовые отчеты проверяют в бухгалтерии с точки зрения обоснованности произведенных платежей и их размеров. В результате проверки устанавливается сумма расходов, подлежащая утверждению. После этого авансовый отчет утверждает руководитель данного хозяйства, а бухгалтерия окончательно рассчитывается с подотчетным лицом. Если сум-

ма аванса превышает сумму принятых по отчету расходов, то разница подлежит возврату в кассу, и наоборот, если сумма аванса меньше суммы расходов, принятых по отчету, и подотчетное лицо использовало собственные средства, то перерасход возмещается.

Ответственность за правильное оформление выдачи авансов и проверку авансового отчета несет главный бухгалтер. Он же осуществляет контроль за своевременным представлением авансовых отчетов и сдачей подотчетными лицами неизрасходованной части аванса. Непогашенная задолженность по подотчетным суммам может быть удержана из оплаты труда.

Оплата подотчетных сумм

Основным видом операций по подотчетным суммам является оплата командировочных расходов; порядок их оплаты в настоящее время для предприятий и учреждений установлен следующий:

- оплачивается проезд к месту командировки и обратно в размере стоимости проезда воздушным, железнодорожным, водным и автомобильным транспортом общего пользования (кроме такси). В стоимость возмещаемых расходов включаются страховые платежи по государственному обязательному страхованию пассажиров на транспорте, оплата услуг по предварительной продаже билетов, пользование в поездах постельными принадлежностями. Оплачиваются также расходы по проезду (кроме такси) к станции, пристани, аэропорту, если они находятся за чертой населенного пункта;
- для покрытия личных расходов командированного работника на время нахождения в командировке ему оплачиваются суточные и возмещаются расходы по найму жилья. В Российской Федерации по состоянию на 2001 г. действовали следующие нормы этих расходов:

оплата найма жилого помещения – по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами, но не более чем 240 руб. в сутки. При отсутствии подтверждающего документа расходы по найму жилого помещения возмещаются в размере 7 руб. в сутки;

оплата суточных – 55 руб. за каждый день нахождения в командировке.

При командировке в страны СНГ или дальнего зарубежья действуют свои нормы (индивидуальные для каждой страны).

Руководители предприятий, организаций и учреждений могут разрешать производить дополнительные выплаты расходов по командировкам сверх приведенных сумм:

в бюджетных учреждениях – за счет экономии по сметам на их содержание;

в организациях, финансируемых из специальных фондов и других источников, – в пределах имеющихся средств;

в других организациях и на предприятиях – за счет прибыли, остающейся в их распоряжении после уплаты установленных действующим законодательством налогов и прочих платежей в бюджет.

Учет по счету 71

Все операции с подотчетными суммами сельскохозяйственные предприятия учитывают на синтетическом счете 71 "Расчеты с подотчетными лицами". По дебету счета записывают выданные под отчет суммы, по кредиту – списанные долги с подотчетных лиц согласно представленным отчетам, а также возврат неиспользованных сумм авансов. Приведем примеры бухгалтерских записей.

1. Выдан аванс подотчетному лицу на расходы по командировке:

   дебет счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами"
   кредит счета 50 "Касса".

2. По возвращении из командировки подотчетное лицо представило авансовый отчет. На основании утвержденного авансового отчета израсходованные средства отнесены на общехозяйственные расходы:

   дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы"
   кредит счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

3. Неиспользованный остаток аванса внесен в кассу:

   дебет счета 50 "Касса"
   кредит счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

Если подотчетное лицо не вернуло в установленном порядке подотчетные суммы в кассу, эти суммы могут быть удержаны из заработной платы (оплаты труда).

Отражение в регистрах

Для отражения расчетов с подотчетными лицами в регистрах журнально-ордерной формы учета предназначен журнал-ордер № 7-АПК. В нем совмещаются аналитический и синтетический учет по счету 71. Записи в данном журнале-ордере ведут позиционным способом. По каждой строке отражают полный цикл операций по соответствующему подотчетному лицу: выдача аванса, использование подотчетных сумм согласно утвержденному авансовому отчету, возврат неиспользованного остатка аванса или возмещение сумм перерасхода. Таким образом, все операции по одному подотчетному лицу (до тех пор, пока не представлен и не утвержден авансовый отчет) отражают лишь в одной строке. Такой порядок чрезвычайно удобен для оперативного контроля за движением подотчетных сумм.

С целью получения необходимых данных для синтетического учета по счету 71 суммы расхода по авансовым отчетам и возврат неиспользованных авансов отражают в журнале-ордере № 7-АПК в корреспонденции с дебетуемыми счетами. В конце месяца итоги кредитовых оборотов в целом и по корреспондирующим счетам переносят в Главную книгу.

Журнал-ордер № 7-АПК печатается с вкладными листами, поэтому он может быть использован для отражения расчетов с каждым подотчетным лицом в течение квартала, полугодия или года независимо от количества подотчетных лиц.

При открытии журнала-ордера № 7-АПК (в первых графах) по каждому подотчетному лицу указывают сумму переходящей задолженности с прошлого месяца и дату ее возникновения. В следующих графах указывают суммы и даты выданных под отчет денежных средств (как правило, с кредита счета 50), затем суммы возмещения перерасхода по сравнению с выданным авансом или дополнительных выдач при длительной командировке, а также в других случаях. Суммы по этому разделу выверяют при обработке отчетов кассиров. Данный раздел журнала-ордера, по существу, является дебетом счета 71.

В следующем разделе журнала-ордера, представляющем кредитовую часть счета 71, отражают суммы возврата и удержания неиспользованных подотчетных сумм, произведенных платежей и расходов за счет подотчетных сумм. В каждом конкретном случае указывают дату, номер авансового отчета и сумму.

Причем суммы платежей отражают как в целом, так и по графам — корреспондирующим счетам. Записи возврата и удержания неиспользованных подотчетных сумм производят на основе документов по кассе и расчетно-платежных ведомостей. Израсходованные суммы записывают на основании принятых авансовых отчетов с приложенными документами.

В случае если подотчетному лицу, находящемуся в длительной командировке, направляют дополнительный аванс, или один и тот же работник вторично за месяц получает аванс, то сумму и дату выдачи (перечисления) аванса отражают в свободных графах (6, 7) по той же строке, занятой на данного подотчетного лица.

При представлении одним работником за текущий месяц двух авансовых отчетов соответствующие суммы отражают путем записи в одной графе по одной и той же строке.

Если подотчетное лицо является материально ответственным за продажу продукции или материалов (зав. складом, продавец магазина, ларька и т. п.), то полученную им выручку от продажи, отраженную по дебету счета 71 и кредиту счета 90, 57 "Переводы в пути", записывают в одну из свободных граф, а сумму выручки, внесенную в кассу организации, на расчетный счет или отправленную почтовым переводом, отражают в графах 11–13. Суммы поступившей и сданной выручки должны соответствовать суммам, отраженным в соответствующих журналах-ордерах (№ 1-АПК, 2-АПК, 3-АПК, 11-АПК).

Суммы, относимые на дебет счетов 08, 20, 23, 25, 26, 29, 91, 96, подлежат группировке по статьям аналитического учета в листках-расшифровках. Общий кредитовый оборот получают путем сложения итогов кредитовых оборотов по всем корреспондирующим счетам (графам журнала-ордера).

В последних графах журнала-ордера по каждому подотчетному лицу отражают сумму расходов на командировки, в том числе по категориям персонала и суточные.

Обороты счета 71 с другими регистрами сверяют следующим образом. Кредитовые обороты счета 71 в журнале-ордере № 7-АПК сверяют: по счетам 25 и 26 – с данными сводных лицевых счетов (производственных отчетов) по общепроизводственным и общехозяйственным расходам; по счету 19 – с данными ведомости № 32-АПК; по счету 50 – с данными раздела дебетовых оборотов журнала-ордера № 1-АПК; по другим счетам – с дан-

ными соответствующих листков-расшифровок по дебету счетов либо журнала-ордера № 10-АПК и ведомости № 46-АПК по материальным счетам. Дебетовые обороты счета 71 сверяют: по счету 50 – с данными журнала-ордера № 1-АПК; по счету 51 – журнала-ордера № 2-АПК.

На последней странице журнала-ордера записывают оборот по кредиту счета 71 за соответствующий месяц и с начала года, определяемый путем суммирования итоговых данных по графам 12 – 17. Здесь же приводят стоимость приобретенных материальных ценностей по учетным ценам, которую сверяют с данными ведомости № 46-АПК.

Общую сумму кредитового оборота, а также суммы его составляющих по корреспондирующим счетам в установленном порядке переносят в Главную книгу.

9. Учет расчетов с учредителями

Общие положения

С появлением акционерных обществ и обществ с долевой формой образования уставного капитала возникла необходимость в счете, на котором бы велся учет долевого участия каждого учредителя или участника и учет причитающихся каждому учредителю (участнику) доходов (дивидендов). Этой цели и служит счет 75 "Расчеты с учредителями". Счет активно-пассивный и имеет два субсчета: 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" – активный субсчет, на котором учитываются суммы вкладов (долевого участия) каждого учредителя (участника) и 75-2 "Расчеты по выплате доходов" – пассивный субсчет, по которому учитывается начисление доходов (дивидендов) учредителям и участникам.

Рассмотрим порядок учета по каждому из указанных субсчетов.

Учет по субсчету 75-1

На первом субсчете учитывают расчеты с учредителями по их вкладам в уставный (складочный) капитал организации: по дебету субсчета отражается начисление сумм в уставный (складочный) капитал, по кредиту – внесение сумм, т. е. погашение задолженности.

При создании акционерного общества по дебету субсчета 75-1 в корреспонденции со счетом 80 "Уставный капитал" принимается на учет сумма задолженности лиц, подписавшихся на акции. При фактическом поступлении сумм вкладов учредителей (в данном случае при подписке на акции) производятся записи по кредиту субсчета в корреспонденции со счетами по учету денежных средств по дебету (поступление средств). Взнос вкладов в виде материальных и иных ценностей (кроме денежных средств) оформляется записями по кредиту субсчета 75-1 в корреспонденции со счетами 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 10 "Материалы" и др.

При предоставлении организации в качестве вклада прав на пользование зданиями, сооружениями и оборудованием делаются записи по кредиту субсчета 75-1 в корреспонденции с дебетом счета 04 "Нематериальные активы ". Одновременно на забалансовый счет 001 "Арендованные основные средства" принимается балансовая стоимость указанных зданий, сооружений и оборудования.

Оприходование имущества, предоставленного в натуральной форме в собственность организации в счет вкладов в уставный капитал (в оплату акций), производится в оценке по договоренности учредителей. Оприходование имущества, предоставленного в натуральной форме в пользование предприятию в счет вкладов в уставный капитал (в оплату акций), производится в оценке, определенной исходя из арендной платы за пользование этим имуществом, исчисленной за весь указанный в учредительных документах срок деятельности предприятия или другой установленный учредителями срок, если иное не предусмотрено учредительными документами.

В аналогичном порядке отражаются в бухгалтерском учете расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал с учредителями (участниками) предприятий других организационно-правовых форм. При этом запись по дебету субсчета 75-1 и кредиту счета 80 "Уставный (складочный) капитал" производится на всю величину уставного (складочного) капитала, объявленную в учредительных документах.

В случае если акции предприятия, созданного в форме акционерного общества, реализуются по цене, превышающую их

номинальную стоимость, вырученная сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью относится в кредит счета 83 "Добавочный капитал", субсчет 2 "Эмиссионный доход".

Учет по субсчету 75-2

На субсчете 75-2 "Расчеты по выплате доходов" учитываются расчеты с учредителями предприятия по выплате им доходов (дивидендов). Начисление и выплата доходов работникам предприятия, входящим в число его учредителей, учитывается на счете 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

Начисление доходов от участия в предприятии отражается записью по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" – за счет прибыли отчетного года или нераспределенной прибыли прошлых лет, и кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 2 .

Выплата начисленных сумм доходов отражается по дебету субсчета 75-2 в корреспонденции со счетами учета денежных средств. При выплате доходов от участия в предприятии продукцией (работами, услугами) этого предприятия, ценными бумагами и т. п. в бухгалтерском учете производятся записи по дебету субсчета 75-2 в корреспонденции со счетами учета продажи соответствующих ценностей.

Суммы налога на доходы от участия в предприятии, подлежащие удержанию у источника выплаты, учитываются по дебету счета 75 и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Суммы доходов (дивидендов) участникам организации отражаются непосредственно по кредиту счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" с дебета счета 84, хотя часто их проводят транзитом через счет 75: дебет счета 84, кредит счета 75, затем дебет счета 75, кредит счета 70.

Аналитический учет и отражение в регистрах

Аналитический учет по счету 75 "Расчеты с учредителями" ведется по каждому учредителю, кроме учета расчетов с акционерами – собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

В регистрах бухгалтерского учета для аналитического расчетов по счету 75 предназначена ведомость № 42-АПК

аналитического учета расчетов с учредителями. Ведомость открывают на квартал, полугодие (год) с вкладными листами раздельно по субсчетам 75-1 и 75-2. При небольшом числе операций открывается одна ведомость с выделением отдельных разделов на каждый субсчет.

По субсчету 75-1 в ведомости по строкам приводят данные о расчетах по вкладам в уставный капитал с каждым учредителем с указанием вида вклада. По графам отражают задолженность на начало отчетного периода, обороты по дебету и кредиту в разрезе корреспондирующих счетов и сальдо на конец месяца. По аналитическим счетам сальдо, как правило, дебетовое.

По субсчету 75-2 в ведомости по строкам приводят данные о расчетах по доходам (дивидендам) с каждым учредителем (участником), по графам – те же данные о сальдо и корреспондирующих счетах, что и по предыдущему субсчету. Сальдо по аналитическим счетам данного субсчета, как правило, кредитовое.

По истечении месяца итоги кредитовых оборотов по субсчетам в разрезе корреспондирующих счетов, общий оборот по дебету и развернутое сальдо по дебету и кредиту переносят в журнал-ордер № 8-АПК.

Предварительно суммы оборотов по каждому корреспондирующему счету в установленном порядке сверяют с данными других регистров.

Применение счета 75 в унитарных предприятиях

В сельском хозяйстве довольно значительную группу предприятий составляют так называемые "унитарные предприятия", т. е. предприятия, где собственником является государство (государственные унитарные предприятия) или же муниципальные органы (муниципальные унитарные предприятия). К унитарным предприятиям относятся племзаводы, учхозы и т. п. Здесь также для расчетов с учредителями применяют счет 75.

Имущество унитарного предприятия, являясь объектом федеральной или муниципальной собственности, принадлежит данному предприятию на правах хозяйственного ведения или оперативного управления.

Унитарное предприятие, основанное на правах хозяйственного ведения, создается по решению уполномоченного на то государственного органа или органа местного самоуправления:

Министерства сельского хозяйства РФ, администрации соответствующего субъекта федерации и др.

Унитарное предприятие, основанное на праве оперативного управления, создается по решению Правительства Российской Федерации на базе имущества, находящегося в федеральной собственности (федеральные казенные предприятия). В сельском хозяйстве к ним относятся особо крупные объекты, образованные соответствующими решениями Правительства РФ мелиоративные системы, крупные тепличные комбинаты и др.).

Унитарное предприятие, являясь коммерческой организацией, несет полную ответственность по своим обязательствам всем имеющимся у него имуществом, но не несет, что очень важно, ответственности по обязательствам собственника своего имущества.

Принципиальной особенностью унитарного предприятия является то, что его имущество неделимо, оно не может быть распределено по вкладам (доли, паи) между работниками унитарного предприятия (отсюда и название предприятия "унитарное" – значит единое, неделимое).

Все расчеты унитарных предприятий с собственниками – государственными и муниципальными органами учитываются на счете 75 "Расчеты с учредителями", только субсчет 75-1 здесь называется "Расчеты по выделенному имуществу".

По субсчету 75-1 учитывают расчеты унитарного предприятия с собственником – государственным или муниципальным органом по получению или изъятию выделенного унитарному предприятию имущества.

Субсчет 75-1 активный и, как правило, имеет дебетовое сальдо. При создании унитарного предприятия и наделении его имуществом от соответствующего государственного или муниципального органа самоуправления, а также в случае принятия решения в период его деятельности о пополнении оборотных средств в бухгалтерском учете унитарного предприятия делаются записи по дебету субсчета 75-1 и кредиту счета 80 "Уставный фонд". При фактическом поступлении соответствующего имущества записи производят по кредиту субсчета 75-1 (т. е. задолженность государственного или муниципального органа унитарному предприятию списывается) и дебету счетов конкретно поступивших ценностей: 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 07 "Оборудование к установке", 51 "Расчетные счета" и др.

В случае изъятия у унитарного предприятия государственным органом или органом местного самоуправления имущества или денежных средств делается запись по дебету субсчета 75-1 и кредиту счета реализации соответствующего имущества (90 или 91), а по денежным средствам – счета 51. Одновременно на стоимость изымаемого имущества делается запись по дебету счетов 90 и 91 и кредиту счетов соответствующих видов изымаемого имущества (предварительно по указанному имуществу был списан износ в кредит счетов 90 или 91). После этого по списанным суммам имущества делается запись по уменьшению уставного фонда и закрытию расчетов по счету 75: дебет счета 80, кредит счета 75, субсчет 1. Одновременно закрываются счета 90 или 91 с перечислением сальдо по назначению.

10. Учет расчетов по возмещению материального ущерба

Содержание операций

Особую группу расчетных операций составляют расчеты по возмещению материального ущерба. Эти расчеты обособлены на отдельном субсчете 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям". На нем учитывают расчеты с материально ответственными лицами по выявленным недостачам, растратам, хищениям, а также расчеты с отдельными лицами по возмещению потерь от порчи товарно-материальных ценностей, по различным начетам и другим видам возмещения причиненного хозяйству ущерба (потери от брака, простоев и т. п.). По субсчету целесообразно выделять две группы аналитических счетов:

1. "Расчеты по недостачам и хищениям".
2. "Расчеты по другим видам причиненного ущерба".

Учет операций по возмещению материального ущерба

На дебет субсчета записывают суммы причитающихся возмещений с виновных лиц за причиненный хозяйству ущерб. В частности, суммы недостающих материальных ценностей по балансовой стоимости относят сюда с кредита счета 94 "Недо-

стачи и потери от порчи ценностей". Как правило, с виновных лиц взыскивается компенсация за недостающие ценности в другой сумме, чем их балансовая стоимость (например, по рыночным ценам).Возникающая разница в оценке относится в дебет данного субсчета с кредита счета 98 "Доходы будущих периодов".

Таким образом, суммы недостач, растрат и хищений относят на дебет данного субсчета с кредита счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей", как правило, в балансовой оценке, а разницу между балансовой оценкой и взыскиваемой стоимостью отражают с кредита счета 98. Однако так бывает не всегда. По недостачам ценностей, выявленным ревизиями в текущем году, но относящимся к прошлым периодам, признанным материально ответственными лицами или на которые имеются решения судебных органов о взыскании с виновных лиц, по счету 94 отражают не балансовую оценку недостающих ценностей, а полную их стоимость во взыскиваемой оценке (рыночным ценам и др.). В этих случаях запись по дебету субсчета "Расчеты по возмещению материального ущерба" делают на полную стоимость причиненного ущерба по взыскиваемой оценке с кредита счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

По кредиту субсчета "Расчеты по возмещению материального ущерба" счета 73 отражают погашение задолженности виновными лицами в корреспонденции с дебетом счета 50 "Касса" при платежах наличными или счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" при удержании задолженности из заработной платы (оплаты труда).

Суммы материального ущерба, которые невозможно взыскать с виновного лица из-за его неплатежеспособности (при возврате исполнительных документов с утвержденным судом актом о несостоятельности ответчика и невозможности обращения взыскания на его имущество) или по другим причинам, предусмотренным действующим законодательством, списывают с кредита субсчета 2 счета 73 на результаты деятельности хозяйства в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы". Однако одновременно эти суммы записывают на забалансовый счет 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов" и продолжают там учитывать в течение пяти лет на случай, если изменится имущественное положение неплатежеспособных должников.

Долги по недостачам, растратам и хищениям товарно-материальных ценностей, во взыскании которых отказано судом, списываются с баланса в порядке, установленном для списания недостач сверх норм убыли, в случаях, когда нет конкретных виновников этих недостач.

Аналитический учет

Аналитический учет расчетов по возмещению материального ущерба ведут в ведомости № 38-АПК аналитического учета по счетам расчетов строго по каждому должнику и случаям (суммам) причиненного ущерба (если за отдельными должниками числится несколько сумм). В конце месяца итоги оборотов из ведомости переносят в журнал-ордер № 8-АПК по кредитовым оборотам общей суммой. Из журнала-ордера в установленном порядке итоги кредитовых оборотов с составляющими суммами по корреспондирующим счетам переносят в Главную книгу.

11. Учет расчетов по кредитам и займам

Общие положения

На определенных стадиях кругооборота происходит временное высвобождение денежных средств. Например, на стадии кругооборота Д – Т денежные средства накапливаются для приобретения сырья и материалов. На производственной стадии кругооборота денежные средства накапливаются для выплаты заработной платы, кроме того, на этой стадии начисляется амортизация, которая также до ее использования по назначению аккумулируется в виде свободных денежных средств.

На стадии кругооборота Т′ – Д′ в результате процесса реализации хозяйство получает выручку от продажи продукции и в ее составе – реализованный чистый доход (прибыль). Полученная прибыль до ее распределения и использования также накапливается в хозяйстве в денежной форме.

Таким образом, в процессе кругооборота в определенные периоды происходит высвобождение и накапливание денежных средств. В то же время в другие периоды денежных средств для финансирования затрат на производство может не хватать. Осо-

бенно это ощущается в сезонных производствах, к числу которых относится растениеводство. Здесь затраты производятся постепенно на протяжении нескольких месяцев, а выручка поступает уже после завершения производства при реализации продукции. В результате возникает разрыв между временем вложения затрат и получением доходов.

Как отмечалось, все свободные денежные средства предприятия хранят в банке на расчетных счетах. Используя временно высвободившиеся в процессе кругооборота средства, банк имеет возможность оказывать кредитную помощь хозяйствам на тех стадиях кругооборота, когда собственных средств для покрытия затрат не хватает. Кроме кредита банка могут привлекаться займы от других предприятий и организаций.

Кредиты и займы можно подразделить на две большие группы: краткосрочные (на срок до одного года) и долгосрочные (на срок свыше одного года). В соответствии с этим подразделением в бухгалтерском учете выделены разные балансовые счета для учета.

А. Учет расчетов по краткосрочным кредитам и займам

Учет по счету 66

Учет задолженности по краткосрочным кредитам и займам ведут на балансовом счете 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам". Этот счет пассивный. По кредиту его отражают получение кредитов и займов, т. е. увеличение задолженности по кредитам банка и займам, а по дебету – погашение кредитов и займов.

Кредиты, выданные банком, могут иметь различное целевое направление. Так, кредит может быть получен с зачислением средств непосредственно на расчетный счет. Но гораздо чаще за счет кредита непосредственно оплачиваются счета поставщиков и другие расходы хозяйства. При зачислении кредита на расчетный счет составляют корреспонденцию счетов:

дебет счета 51 "Расчетные счета"
кредит счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам".

При оплате задолженности поставщикам за счет кредита делают запись:

дебет счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"
кредит счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам".

Оплату со ссудных счетов задолженности органам социального страхования и финансовым органам по платежам в бюджет оформляют соответственно бухгалтерской записью:

дебет счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"
дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам"
кредит счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам".

При выставлении непосредственно со ссудного счета аккредитива поставщику либо при получении чековой книжки для расчетов с транспортной организацией делается запись:

дебет счета 55 "Специальные счета в банках"
кредит счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам".

Наличные деньги со ссудных счетов, как правило, не выдаются. Исключение составляют покупка за счет кредита молодняка скота у частных лиц, а также получение за счет кредита денег в кассу для оплаты труда. Эти операции отражают записью:

дебет счета 50 "Касса"
кредит счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам".

В установленные сроки банк делает проверку обеспечения и регулирования задолженности по выданным кредитам. Для этого хозяйство представляет в банк специальные сведения по каждому объекту кредита. Результат проверки обеспечения и регулирования задолженности ссудного счета зачисляется на расчетный счет (или взыскивается с него) по распорядительному документу банка, без выписки заявлений хозяйством. Поэтому все бухгалтерские записи по ссудному счету в хозяйстве оформляют исключительно на основании полученных выписок банка. К выпискам должны быть приложены оплаченные за счет кредита расчетные документы поставщиков и других организаций.

По ссудным счетам погашение кредита производится на основании срочных обязательств (в колхозах – поручений-обязательств). *Срочные обязательства* – это документы, на основании

которых банк погашает кредиты в соответствии с указанными в них сроками. На каждый срок погашения кредита выписывается отдельное срочное обязательство в двух экземплярах (иногда на период – пятидневку, декаду и др.).

При наступлении срока платежа, указанного в обязательстве, банк самостоятельно списывает с расчетного счета хозяйства сумму платежа и направляет ее на погашение задолженности по ссудным счетам. При этом составляют бухгалтерскую запись:

дебет счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам"

кредит счета 51 "Расчетные счета".

Если для уплаты на расчетном счете средств не хватает, то недостающую сумму относят на просроченные ссуды (просрочка). В этом случае на обороте срочного обязательства указывается, что оно исполнено частично. Для учета просроченных кредитов по счету 66 открывают отдельный аналитический счет "Кредиты, не уплаченные в срок". Перечисление кредитов на этот счет оформляют внутренней записью:

дебет счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" (кредиты по срокам)

кредит счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" (кредиты, не уплаченные в срок).

Иногда просроченные кредиты погашаются за счет получения очередного кредита банка, т. е. сумма получаемого кредита направляется не на расчетный счет, а на погашение просроченного кредита. Операцию оформляют бухгалтерской записью:

дебет счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" (кредиты, не уплаченные в срок)

кредит счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" (кредиты по срокам).

За пользование кредитом хозяйство уплачивает банку проценты в установленных размерах. Проценты банк начисляет ежеквартально. Суммы процентов по счету 66, как правило, раньше не отражались, поскольку банк их сразу списывал с расчетного счета хозяйства.

Однако в связи с тем, что на расчетном счете может не оказаться средств для уплаты процентов, их отражают по кредиту счета 66 с отнесением в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" и затем уже погашают: кредит счета 51, дебет счета 66.

В случае возврата неиспользованных аккредитивов, выданных за счет кредитов банка, они направляются на уменьшение задолженности по ссудным счетам, что оформляют бухгалтерской записью:

дебет счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам"

кредит счета 55 "Специальные счета в банках".

Аналитический учет краткосрочных кредитов и займов ведется: по видам кредитов; организациям, предоставившим их; конкретным ссудам.

Учет дисконтирования векселей

На отдельном субсчете к счету 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" учитывают расчеты с банками по операциям учета (дисконтирования) векселей и иных долговых обязательств со сроком погашения не более одного года. Эти операции в последние годы получают все большее распространение.

Операция учета (дисконтирования) векселей и иных долговых обязательств отражается предприятием-векселедержателем по кредиту счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" на сумму номинальной стоимости векселя и дебету счетов 51 "Расчетные счета" или 52 "Валютные счета" (фактически полученная сумма денежных средств по векселю) и 91 "Прочие доходы и расходы" (учетный процент, уплаченный банку).

Операция учета (дисконтирования) векселей и иных долговых обязательств закрывается на основании извещения банка об оплате путем отражения суммы векселя по дебету счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и кредиту счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (банк получил оплату от векселедателя и извещает векселедержателя о том, что задолженность векселедателя и соответственно задолженность векселедержателя по кредиту можно списать с баланса).

При возврате предприятием-векселедержателем денежных средств, полученных от банка в результате учета (дисконтирования) векселей и иных долговых обязательств, из-за невыполнения в установленный срок векселедателем или другим плательщиком по векселю своих обязательств по платежу делается за-

пись по дебету счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" в корреспонденции со счетами по учету денежных средств. При этом задолженность по расчетам с покупателями, заказчиками и другими дебиторами, обеспеченная просроченным векселем, продолжает учитываться на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" до погашения векселя.

Аналитический учет дисконтированных векселей ведется по банкам, осуществляющим учет векселей или иных долговых обязательств, векселедателям и отдельным векселям.

Учет займов по размещению облигаций

На счете 66 учитывают также краткосрочные займы, привлеченные путем выпуска и размещения облигаций. При этом если облигации размещаются по цене, превышающей их номинальную стоимость, то делаются записи по дебету счета 51 "Расчетные счета" и др. в корреспонденции со счетом 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" (по номинальной стоимости облигаций) и 98 "Доходы будущих периодов" (на сумму превышения цены размещения облигаций над их номинальной стоимостью). Сумма, отнесенная на счет 98 "Доходы будущих периодов", списывается равномерно в течение срока обращения облигаций на счет 91 "Прочие доходы и расходы". Если облигации размещаются по цене ниже их номинальной стоимости, то разница между номинальной стоимостью и ценой размещения облигаций доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций с кредита счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Учет вексельных кредитов банка

В последние годы получили распространение вексельные операции, в том числе кредит банка векселями. В этом случае банк вместо кредита в денежной форме выдает предприятию кредит в виде векселей. Эта операция оформляется при получении векселей со сроком до одного года записью: дебет счета 58 "Финансовые вложения", кредит счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам".

Полученными векселями за счет передаточной надписи на обороте векселя клиент оплачивает задолженность поставщикам. При этом делаются две записи: дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы", кредит счета 58 "Финансовые вложения" – списывается на счет 91 номинальная стоимость векселя и дебет счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками ", кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы" – оплата векселем задолженности поставщику (число таких передач векселя в течение его срока действия не ограничено). За пользование вексельным кредитом начисляется процент банку: дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы", кредит счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам". Уплаченная банку задолженность по вексельному кредиту и по начисленным за пользование им процентам отражается по дебету счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и кредиту счета 51 "Расчетные счета".

По истечении срока обращения векселя последний векселедержатель предъявляет вексель к оплате в банк: дебет счета 51 "Расчетные счета", кредит счета 58 "Финансовые вложения". Если стоимость векселя у последнего векселедержателя на счете 58 отличается от номинала, то эта операция проводится через счет 91, как это было показано по первому векселедержателю.

Отражение в регистрах

Для отражения кредитных операций в регистрах журнально-ордерной формы учета предназначен журнал-ордер № 4-АПК и ведомость № 26-АПК.

Ведомость № 26-АПК предназначена для аналитического учета по счетам кредитов и займов, в том числе и по счету 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам". Ведомость открывают на год с использованием вкладных листов, аналитический учет в ней ведут строго по каждому полученному кредиту. Полученные кредиты в ведомости записывают в хронологическом порядке позиционным способом, т. е. под каждый полученный кредит занимают отдельную строку и ведут записи по этой строке от получения кредита до его погашения, отражая таким образом полный цикл операций по объекту учета: получение кредита, начисление и уплата процентов, погашение кредита по конкретным срокам вплоть до полного погашения кредита, либо его пролонгации. Записи по кредиту и дебету делаются с указанием корреспондирующих счетов и даты совершения операций.

В связи с тем что по каждой строке записи делаются в разное время и часто с разрывом в несколько месяцев, итоги за месяц в ведомости не выводятся. При необходимости это можно сделать путем соответствующей выборки данных, заполняя для этих целей таблицу "Сводные данные по счетам аналитического учета", приведенную в конце ведомости. В этой таблице выводятся итоговые суммы оборотов и сальдо по синтетическим счетам (в данном случае по счету 90) за отчетный месяц.

В журнале-ордере № 4-АПК на основании выписок банка отражают кредитовые обороты счета 66 по корреспондирующим счетам. Журнал-ордер открывают, как правило, на месяц. Записи в журнале-ордере делают итоговыми суммами по каждой выписке банка. В специальном разделе журнала-ордера приведена расшифровка данных по видам кредитов (за месяц и с начала года). Эти данные используют при составлении баланса и для сверки оборотов и сальдо.

Сверку оборотов счета 66 с другими регистрами производят следующим образом. Кредитовый оборот счета 66 в журнале-ордере сверяют по счету 50 – с данными таблицы дебетовых оборотов журнала-ордера № 1-АПК, по счету 51 – с журналом-ордером № 2-АПК, по счету 60 – с журналом-ордером № 6-АПК и т. д. После подведения итогов и их сверки итоговые данные журнала-ордера № 4 (обороты по кредиту в целом и по корреспондирующим счетам) переносят в Главную книгу.

Учет займов

Кроме кредита банка предприятия могут привлекать заемные средства других предприятий, организаций и лиц, т. е. пользоваться займами. Учет краткосрочных займов ведется также на счете 66: по кредиту отражается привлечение займов, по дебету – их оплата.

Б. Учет расчетов по долгосрочным кредитам и займам

Общие положения

Помимо краткосрочных кредитов и займов сельскохозяйственные предприятия используют долгосрочный и среднесроч-

ный кредиты банка и займы (на срок свыше 1 года). Долгосрочный и среднесрочный кредиты банк выдает, как правило, на нужды капитальных вложений. Операции по долгосрочным и среднесрочным кредитам банка и займам учитывают на счете 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам". Счет по отношению к балансу пассивный. По кредиту его записывают увеличение задолженности по ссудам и займам, т. е. получение банковского кредита и займов, по дебету – погашение кредитов и займов.

Следует иметь в виду, что ссуды на капитальные вложения имеют строго целевой характер. Они направляются на оплату конкретных расходов по капитальным вложениям, минуя расчетный счет: на оплату счетов поставщиков за стройматериалы и оборудование и актов подрядных строительных организаций на выполненные работы, на оплату чеков для выплаты заработной платы строительным рабочим, на прочие расходы, предусмотренные сметой. Зачисление ссуды на расчетный счет может иметь место лишь как исключение при условии, что хозяйство оплатило расходы, покрываемые за счет ссуды, собственными средствами. В этом случае за счет долгосрочного кредита хозяйству возмещаются собственные оборотные средства, использованные на нужды капитальных вложений.

Организация учета

Рассмотрим порядок отражения основных операций по счету 67. При направлении ссуды на погашение долга поставщику (подрядчику) счет 67 корреспондирует со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", при этом делают запись:

дебет счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"
кредит счета 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам".

Получение наличных денег со ссудного счета для выплаты заработной платы (оплаты труда) строительным рабочим (колхозникам) или на другие цели оформляют бухгалтерской записью:

дебет счета 50 "Касса"
кредит счета 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам".

При выставлении аккредитивов со счетом 67 корреспондирует счет 55 "Специальные счета в банках".

Задолженность банку по долгосрочным кредитам погашают в соответствии со срочными обязательствами хозяйства. При наступлении срока, указанного в обязательстве, банк списывает сумму платежа с расчетного счета или со специального счета денежных средств на финансирование капитальных вложений и направляет ее на погашение задолженности по ссудному счету. Эту операцию оформляют бухгалтерской записью:

дебет счета 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"

кредит счета 51 "Расчетные счета" или счета 55 "Специальные счета в банках", аналитический счет "Специальный счет по средствам на финансирование капитальных вложений".

При недостаточности в хозяйстве средств на счетах для погашения кредита непогашенная часть выносится на просроченные ссуды и погашается затем по мере поступления средств на счета в соответствии с действующей очередностью платежей.

Аналитический учет

Аналитический учет получаемых кредитов по счету 67 следует вести раздельно по ссудным счетам, открываемым банком на отдельные целевые мероприятия. Так, если хозяйство имеет несколько оформленных ссуд – на механизацию производства, расширение производства товаров народного потребления, то соответственно на каждое мероприятие будет открыт отдельный аналитический счет. Например, "Ссуда на механизацию водоснабжения на молочно-товарной ферме", "Ссуда на строительство пункта по переработке молока" и т. п. По каждому аналитическому счету указывают сроки погашения кредита.

Аналитические счета группируют по видам кредита применительно к установленной их классификации:

на строительство объектов производственного назначения;

на строительство объектов культурно-бытового назначения;

на приобретение основных средств;

на формирование основного стада;

на механизацию производства, внедрение новой техники, расширение производства товаров народного потребления (в совхозах).

По однородным долгосрочным кредитам на капитальные вложения хозяйства получают из банка одну общую выписку. Распределение задолженности по отдельным объектам кредита дается в срочном обязательстве, оформляемом хозяйством в конце года. Кроме того, текущий аналитический учет при большом количестве объектов кредита не имеет всех данных для разграничения ссуд по законченным и незаконченным объектам строительства. Поэтому во многих хозяйствах в аналитическом учете также по каждому объекту отражают сроки завершения строительства и ввода в эксплуатацию. Это дает возможность быстро и беспрепятственно разграничивать ссуды по их принадлежности к основным средствам или к капитальным вложениям.

По долгосрочным кредитам важное значение приобретает правильное документальное оформление ссуд. Поскольку ссуды выдаются на длительный период, вначале их оформляют на условный срок с указанием лишь года погашения без конкретной даты. Конкретный срок платежа устанавливается в конце года, предшествующего году погашения кредита. Обычно в декабре хозяйство выписывает банку два срочных обязательства: одно (годичное) – на уплату ссуд в следующем году с указанием конкретных сроков платежей, а другое (сводное) – на уплату остальной задолженности в последующие годы с распределением общей суммы по годам погашения (без указания конкретной даты).

По счету 67, как и по счету 66, могут учитываться операции по дисконту банком векселей (только в данном случае со сроком погашения свыше одного года). Порядок учета этих операций такой же, как и рассмотренный по счету 66.

В регистрах журнально-ордерной формы долгосрочные ссуды банка учитывают в журнале-ордере № 4-АПК. На основании выписок банка в журнале-ордере отражают кредитовые обороты по корреспондирующим счетам. Аналитические данные по счету 67 фиксируют в расшифровках, которые приведены в конце журнала-ордера.

Кредитовые обороты счета 67 в журнале-ордере № 4-АПК сверяют: по счету 50 – с данными таблицы дебетовых оборотов журнала-ордера № 1-АПК, по счету 51 – журнала-ордера № 2-АПК, по счету 55 – с данными ведомости № 25-АПК, по счету 60 – с данными журнала-ордера № 6-АПК и т. д. После подведения итогов и их сверки кредитовые обороты записывают в Главную книгу.

Учет займов

По счету 67 ведут также учет полученных займов, в том числе учет полученных натуральных ссуд (на счете 66 или 67 в зависимости от срока, на какой они получены). При получении натуральных ссуд делают запись по дебету счета 10 "Материалы", субсчет 6 "Корма, семена и посадочный материал", и кредиту счета 66 или 67. Возврат натуральных ссуд оформляется записью по дебету счета 66 или 67 и кредиту счета 90 "Продажи" в действующих ценах с одновременной записью в дебет счета 90 и кредит счета 10 или 43 по себестоимости (плановой с корректировкой в конце года до фактической).

Аналитический учет по счетам 66 и 67 в части займов ведут по заимодавцам и срокам погашения кредитов. В регистрах журнально-ордерной формы учета операции по займам отражаются в общем порядке в журнале-ордере № 4-АПК, где для этих целей выделяется специальный раздел. Аналитический учет ведут в ведомости № 26-АПК аналитического учета кредитов и займов, при этом по учету займов открывают отдельный бланк ведомости.

12. Учет прочих расчетов

Сельскохозяйственные организации имеют и другие расчетные операции: расчеты по авансам, расчеты по векселям, расчеты по претензиям, расчеты с персоналом хозяйства по прочим операциям, с дебиторами и кредиторами, внутрихозяйственные расчеты[1].

Учет расчетов по авансам

Расчеты по авансам у сельскохозяйственных организаций возникают в случаях получения от покупателей авансов под производимую продукцию (этот случай рассмотрен выше) либо

[1] Отдельную группу расчетов предприятий составляют расчеты с дочерними предприятиями, по совместной деятельности, по трастовым операциям. Учет этих расчетных операций рассматривается в других параграфах и главах учебника.

выдачи авансов поставщикам и подрядчикам в счет поставки материалов и выполнения капитальных работ. Учет данных расчетов ведется на двух счетах: 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

По дебету счета 60 учитывают сумму выданных авансов под капитальные работы и поставки оборудования в корреспонденции со счетами 51 и 52, а по кредиту отражают погашение авансов путем зачета при расчетах за выполненные работы или поставленные материалы в корреспонденции с дебетом счета 60.

По кредиту счета 62 учитывают получение авансов от заготовительных организаций в корреспонденции со счетом 51, по дебету – погашение авансов путем зачета при расчетах с покупателями за реализуемую продукцию.

Аналитический учет по счетам 60 и 62 по авансам ведется по каждой организации и конкретным суммам выданных (полученных) авансов.

Учет расчетов по векселям

Сельскохозяйственные организации могут применять в платежном обороте с поставщиками, покупателями, другими организациями векселя. *Вексель* – это ценная бумага, удостоверяющая безусловное денежное обязательство векселедателя уплатить по наступлении срока определенную сумму денег владельцу векселя (векселедержателю).

Сельскохозяйственные организации могут выступать и в качестве векселедержателей, и в качестве векселедателей. Суммы по полученным векселям (товарным) у векселедержателей учитывают на субсчете "Векселя полученные" счета 62, по выданным векселям (товарным) у векселедателей – на субсчете "Векселя выданные" счета 60[1].

На субсчете "Векселя полученные" учитывают задолженность по расчетам с покупателями, заказчиками и другими дебиторами, обеспеченную полученными векселями. Аналитический учет ведется по каждому полученному векселю.

На сельскохозяйственных предприятиях при получении векселей по реализованной продукции (товарам, работам, услу-

[1] Векселя нетоварные учитывают: полученные – на счете 58, выданные – на счетах 66 и 67.

гам) делается запись по дебету субсчета "Векселя полученные" счета 62 и кредиту счета 90 "Продажи". При поступлении денежных средств в порядке оплаты векселя полученную сумму записывают по дебету счета 51 и кредиту счета 62, субсчет "Векселя полученные".

На субсчете "Векселя выданные" счета 60 учитывают задолженность по расчетам с поставщиками, подрядчиками и другими кредиторами, обеспеченную выданными векселями. Аналитический учет ведется по каждому выданному векселю.

При выдаче векселей делают запись по кредиту субсчета "Векселя выданные" счета 60 в корреспонденции с дебетом счетов по учету материальных ценностей или затрат на производство. Погашение задолженности по векселю отражается по дебету данного субсчета счета 60 и кредиту счета 51 (или другого счета по учету денежных средств).

Учет расчетов по претензиям

Расчеты по претензиям у сельскохозяйственных организаций возникают в случаях предъявления претензий к поставщикам, подрядчикам, обслуживающим предприятиям, транспортным организациям за невыполнение договорных и других условий. Учет этих расчетов ведут на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 2 "Расчеты по претензиям". На этом субсчете, в частности, отражают следующие расчеты по претензиям:

к поставщикам и подрядчикам за выявленные при проверке их счетов (после акцепта) завышения цен, арифметические ошибки и т. п.;

к поставщикам за обнаруженные несоответствия качества товаров стандартам, техническим условиям и т. п.;

к транспортным организациям за недостачи груза сверх норм естественной убыли, образовавшиеся в пути, и за излишне уплаченные суммы тарифа при перевозке грузов;

за брак и простои, возникшие по вине поставщиков и подрядчиков;

по санкциям (штрафы, пени, неустойки) за несоблюдение договорных условий в размерах, признанных плательщиками или присужденных арбитражем (судом);

с банком по суммам, ошибочно записанным по расчетному счету или ссудному счету.

Начисление сумм претензий записывается по дебету данного субсчета, их оплата – по кредиту. Дебетовые обороты счета, как правило, корреспондируют со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", если предъявлены претензии по счетам поставщиков; если же предъявлены претензии по санкциям, то со счетом 91 "Прочие доходы и расходы"; кредитовые обороты корреспондируют со счетами учета денежных средств.

Учет расчетов с работниками хозяйства по прочим операциям

Помимо уже рассмотренных видов расчетов предприятий со своими работниками в хозяйствах могут иметь место и другие расчеты с персоналом. Эти расчетные операции учитывают на отдельном счете 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", который имеет следующие субсчета:

1. "Расчеты по предоставленным займам".
2. "Расчеты по возмещению материального ущерба".
3. "Расчеты по прочим операциям".

Поскольку порядок учета по субсчету 2 уже был рассмотрен выше, остановимся только на ведении учета по субсчетам 1, 3. На субсчете 1 учитывают расчеты по предоставленным займам работникам хозяйства на индивидуальное жилищное строительство. Отметим при этом, что сами ссуды на индивидуальные нужды, полученные из банка, учитывают на субсчете "Кредиты банков для работников" (задолженность банка по ссудам). На данном же субсчете отражают задолженность за работниками предприятия по переданным им ссудам. Операции по получению и уплате ссуд на индивидуальные нужды отражают в учете следующим образом.

1. Получена в банке и передана работникам хозяйства ссуда на индивидуальное жилищное строительство:

дебет счета 50 "Касса"
кредит субсчета "Кредиты банков для работников" счета 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам";
дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 1 "Расчеты по предоставленным займам"
кредит счета 50 "Касса".

2. Внесены работниками хозяйства деньги в кассу в уплату полученной ранее ссуды:

дебет счета 50 "Касса"
кредит счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 1 "Расчеты по предоставленным займам".

3. Полученные деньги внесены в банк и с расчетного счета оплачена задолженность по ссудам:

дебет счета 51 "Расчетные счета"
кредит счета 50 "Касса";
дебет субсчета "Кредиты банков для работников" счета 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"
кредит счета 51 "Расчетные счета".

На этом же субсчете ведут также учет расчетов с рабочими и служащими (колхозниками) по ссудам на строительство садовых домиков. Данные операции отражаются в таком же порядке, как и для индивидуального жилищного строительства. На отдельных аналитических счетах учитывают расчеты с работниками предприятия по ссудам на другие индивидуальные нужды (помимо рассмотренных выше) – на приобретение инвентаря и кормов в счет договоров на выращивание скота и птицы и др. Записи по данным аналитическим счетам аналогичны порядку, изложенному по ссудам на индивидуальное жилищное строительство. Задолженность за работниками хозяйства по всем выданным займам (ссуды, выданные работникам хозяйства за счет кредита банка) должна соответствовать задолженности банку по ссудам на индивидуальные нужды, учтенной на соответствующем субсчете счета 67.

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Значительную группу расчетных операций сельскохозяйственных предприятий составляют расчеты с разными дебиторами и кредиторами: предприятиями, организациями, учреждениями, отдельными лицами по различным операциям, как правило, нетоварного характера (за обучение студентов и других учащихся в учебных заведениях, за выполненные научно-исследовательские работы, по исполнительным листам, за содержание детей в детских учреждениях, по квартирной плате за пользование жилыми помещениями и т. д.).

Все эти расчеты ведут на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Данный счет является активно-пассивным и имеет два сальдо: по дебету – задолженность хозяйству отдельных организаций и лиц; по кредиту – задолженность хозяйства отдельным организациям и лицам.

В сельскохозяйственных предприятиях счет 76 имеет следующие субсчета:

1. "Расчеты по имущественному и личному страхованию";
2. "Расчеты по претензиям".
3. "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам".
4. "Расчеты по депонированным суммам".
5. "Расчеты с квартиросъемщиками".
6. "Расчеты с родителями за содержание их детей в детских учреждениях".
7. "Расчеты с гражданами за принятые от них продукцию, скот и птицу".
8. "Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам".
9. "Расчеты по прочим операциям".

По субсчету 76-3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам" учитываются расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества.

Подлежащие получению (распределению) доходы отражаются по дебету субсчета 3 счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы". Активы, полученные организацией в счет доходов, приходуются по дебету счетов учета соответствующих активов (51 "Расчетные счета" и др.) и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

На субсчете 4 учитывают расчеты с депонентами. На кредит субсчета относят депонированные суммы оплаты труда с дебета счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"; по дебету субсчета отражают выплату (перечисление) депонентской задолженности в корреспонденции со счетами 50, 51 и др.

Субсчет 5 предназначен для учета расчетов со съемщиками квартир по квартплате и платежам за коммунальные услуги. При начислении задолженности с квартиросъемщиков делается запись по дебету данного субсчета и кредиту счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", субсчет 1 "Жилищ-

но-коммунальное хозяйство"; при ее погашении – по кредиту данного субсчета и дебету счета 50 "Касса" (при взносе наличными) либо счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (при погашении за счет удержания из заработной платы (оплаты труда)).

Субсчет 6 используют для учета расчетов с родителями за содержание детей в детских дошкольных учреждениях. Бухгалтерские записи по данному субсчету аналогичны записям по предыдущему субсчету. Разница лишь в том, что начисляемые суммы относятся не на счет 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", а на кредит счета 86 "Целевое финансирование", субсчет "На содержание детских дошкольных учреждений".

На субсчете 7 учитывают расчеты с населением за принятые от него сельскохозяйственные продукты, скот и птицу для реализации. При приемке от граждан продукции, скота и птицы для реализации на основании специализированных форм приемных документов (ф. № 177-АПК и 212-АПК)[1] делают запись по дебету соответствующих субсчетов счетов 43 и 11 и по кредиту данного субсчета. По дебету субсчета отражают оплату гражданам сданной продукции, скота и птицы в корреспонденции с кредитом счета 50 "Касса" при оплате наличными или счета 55 "Специальные счета в банках", субсчет 4 "Другие счета", аналитический счет "Текущий счет для расчетов с населением за продукцию и скот" при безналичном перечислении.

На этом же субсчете учитывают расчеты сельскохозяйственных организаций с гражданами за сельскохозяйственную продукцию и скот, закупаемые у них в соответствии с заключенными договорами. При закупке скота (оприходовании прироста живой массы по переданным на выращивание животным) или продукции у граждан делается запись на основании специализированных форм приемных документов по дебету счета 11 "Животные на выращивании и откорме" или 40 "Готовая продукция" и кредиту данного субсчета. При оплате составляют проводку по дебету данного субсчета и кредиту счета 50, если оплата произведена наличными, либо соответствующего счета в банке (51, 55) – при безналичном перечислении. На данном субсчете отражают также авансы в счет договоров на выращивание скота и птицы.

[1] По классификации Госкомстат: СП-22 и Сп-40.

Субсчет 8 "Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам" применяется при лизинговых отношениях.

На аналитическом счете по данному субсчету 8/1 "Арендные обязательства" у лизингополучателя учитывается кредиторская задолженность за полученное в лизинг имущество. По кредиту отражается увеличение задолженности при начислении долга за полученное в лизинг имущество, по дебету – уменьшение долга при оплате задолженности.

На аналитическом счете по данному субсчету 8/2 "Задолженность по лизинговым платежам" учитывается дебиторская задолженность у лизингодателя за переданное в лизинг имущество, а у лизингополучателя кредиторская задолженность по лизинговым платежам. Оплата этой задолженности возможна путем перечисления средств со счета 51 (если лизинговое имущество числится на балансе лизингодателя) либо внутренней проводкой по счету 76 – по дебету аналитического счета 8/1 и кредиту аналитического счета 8/2, т. е. путем внутреннего зачета по аналитическим счетам счета 76 (если лизинговое имущество числится на балансе у лизингополучателя).

На субсчете 9 учитывают расчеты с прочими дебиторами и кредиторами (организациями и лицами) по нетоварным операциям. В частности, по этому субсчету отражают расчеты с учебными заведениями, научно-исследовательскими учреждениями, учреждениями связи, с арендаторами нежилых помещений жилищно-коммунального хозяйства, с торговыми организациями по расчетам за товары, проданные в кредит, если для этих целей не берутся кредиты банка, и др. На этом же субсчете учитывают расчеты с организациями за услуги, связанные с использованием попутного транспорта для перевозки грузов, прочие расчеты с отдельными организациями и гражданами.

Отдельная группа аналитических счетов по счету 76 выделяется для расчетов по исполнительным документам: исполнительным листам судов, приказам и распоряжениям органов арбитража и т. п. В частности, на этих аналитических счетах учитывают удержание сумм алиментов по исполнительным листам судов. При удержании по исполнительному листу сумм алиментов из зарплаты делается запись по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", аналитический счет соответствующего ответчика. При перечислении сумм алиментов – де-

бет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", кредит соответствующего счета по учету денежных средств.

При расчетах по исполнительным документам следует иметь в виду следующее. По действующему положению общая сумма удержаний из заработной платы работника не должна превышать 50% заработной платы.

Однако согласно п. 3 ст. 66 Закона об исполнительном производстве установленный предельный размер удержаний из заработной платы в 50% в отдельных случаях не применяется:

при взыскании алиментов на несовершеннолетних детей;

при возмещении вреда, причиненного здоровью;

при возмещении вреда лицам, понесшим ущерб в результате смерти кормильца;

при возмещении ущерба, причиненного преступлением.

В таких случаях общий размер удержаний может достигать 70%, но не более.

Иногда наряду с удержаниями по исполнительным документам из заработной платы работника производятся и другие удержания по распоряжению администрации. В соответствии со ст. 125 КЗОТ РФ эти удержания не должны превышать 20% заработка.

Общая сумма удержаний, как указано выше, не должна превышать в соответствующих случаях 50 или 70%.

Размер удержаний из заработной платы и иных доходов работника исчисляется из суммы, оставшейся после налогообложения.

Учет внутрихозяйственных расчетов

В отдельных случаях сельскохозяйственные организации (объединения) могут использовать счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты", на котором учитывают расчеты с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации на отдельных балансах (внутрибалансовые расчеты). В частности, на данном счете учитывают расчеты по выделенному имуществу, взаимному отпуску материальных ценностей, реализации продукции, передаче расходов на общеуправленческую деятельность, выплате заработной платы работникам указанных подразделений, по фондам потребления и затратам за счет них (если фонды не передаются подразделениям, а учитываются на балансе предприятия) и т. д.

Учет внутрихозяйственных расчетов на счете 79 ведется с подразделением по трем субсчетам:

1. "Расчеты по выделенному имуществу".
2. "Расчеты по текущим операциям".
3. "Расчеты по договору доверительного управления имуществом".

На субсчете 1 учитывают расчеты с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями предприятия, выделенными на отдельные балансы, по переданным им основным и оборотным средствам. Имущество, выделенное указанным подразделениям, списывается хозяйством с кредита счета 01 "Основные средства" и других счетов в дебет счета 79 по данному субсчету. В подразделениях же выделенное предприятием имущество принимается на учет по дебету счета 01 "Основные средства" с кредита счета 79, субсчет 1 (речь идет о подразделениях, выделенных на самостоятельный баланс). Аналогично учитывают расчеты по передаче оборотных средств.

На субсчете 2 учитывают состояние всех прочих расчетов предприятия с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы.

На субсчете 3 учитывают расчеты, связанные с исполнением договора доверительного управления имуществом (трастовый договор), предусмотренные Гражданским кодексом РФ ст. 1012-1026. В соответствии со ст. 1012 ГК "по договору доверительного управления имуществом одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление, а другая сторона обязуется осуществлять управление этим имуществом в интересах учредителя или указанного им лица (выгодополучателя)".

Данный субсчет используется для учета расчетов учредителя управления, доверительного управляющего, а также расчетов по имуществу, переданному в доверительное управление и учитываемому на отдельном балансе.

Имущество, переданное в доверительное управление, списывается учредителем управления со счетов 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 58 "Финансовые вложения" и других в дебет счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты",

субсчет 3. Одновременно на суммы начисленной амортизации делается запись по дебету счетов 02 "Амортизация основных средств", 05 "Амортизация нематериальных активов" и кредиту счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет 3.

Принятое доверительным управляющим на отдельный баланс имущество отражается по дебету счетов 01, 04, 58 и других и кредиту счета 79, субсчет 3. Одновременно на суммы начисленной амортизации делается запись по кредиту счетов 02, 05 и дебету счета 79.

При прекращении договора доверительного управления имуществом и возврата имущества учредителю делаются обратные записи.

Перечисление денежных средств в счет причитающейся учредителю управления прибыли (дохода) в отдельном балансе отражается по кредиту счетов учета денежных средств и дебету счета 79. Денежные средства, полученные учредителем управления в счет этой прибыли (дохода) приходуются по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетом 79.

Учредителем управления причитающиеся с доверительного управляющего суммы возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, а также упущенной выгоды, отражаются по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в корреспонденции с кредитом счета 91 "Прочие доходы и расходы". При получении учредителем управления этих средств дебетуются счета учета денежных средств и кредитуется счет 76.

Аналитический учет по счету 79 ведется по каждому филиалу, представительству, отделению, другому отдельному подразделению, а расчетов по договорам доверительного управления – по каждому договору.

Аналитический учет по счету 79 ведется по каждому подразделению, выделенному на самостоятельный баланс, и по видам расчетов. Следует иметь в виду, что в балансе предприятия внутрихозяйственные расчеты не показываются.

Отражение в регистрах

Расчетные взаимоотношения по рассмотренным выше счетам в регистрах журнально-ордерной формы учета отражаются в журнале-ордере № 8-АПК и в ведомостях № 38-АПК, 39-АПК, 40-АПК, 41-АПК, 53-АПК, 85-АПК.

В ведомости № 38-АПК, которая является основным регистром аналитического учета расчетных взаимоотношений, ведется учет расчетных операций по счетам 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (кроме субсчетов 3–4 данного счета, по которым ведутся специализированные ведомости аналитического учета), 79 "Внутрихозяйственные расчеты". Как правило, отдельную ведомость № 38-АПК отрывают на каждую группу расчетных операций: расчеты по претензиям, расчеты по возмещению материального ущерба и т. д., на квартал, полугодие или год с использованием вкладных листов.

Внутри ведомости № 38-АПК на каждого дебитора (кредитора) отводят одну или несколько строк в зависимости от числа операций. Записи делают на основании первичных документов по корреспондирующим счетам. В конце месяца выводят итоги по всем оборотам и сальдо на начало следующего месяца по каждому аналитическому счету и в целом по ведомости. Итоговые записи оборотов в целом, а кредитовых – и по корреспондирующим счетам в установленном порядке переносят в журнал-ордер № 8-АПК, а по счету 62 – в журнал-ордер № 11-АПК.

Ведомость № 39-АПК является регистром аналитического учета по аналитическим счетам счета 76 для расчетов по исполнительным листам в части удержаний из оплаты труда работников сельскохозяйственных организаций в пользу разных организаций и отдельных лиц (расчеты по алиментам и др.). Записи ведут на основании данных исполнительных листов. По каждому ответчику в ведомости приводятся необходимые справочные данные: адрес, отметки о принятии исполнительного листа в пользу кого платеж, его адрес и др.

Ведомость открывают на год с использованием вкладных листов. Для каждого лица, с которого производятся удержания, отводят отдельную строку, где записывают удерживаемую сумму, а в дальнейшем ежемесячно делают отметки о фактическом удержании. Ежемесячно в ведомости подсчитывают итоги, которые переносят в журнал-ордер № 8-АПК.

В ведомости № 40-АПК ведут аналитический учет расчетов с жильцами квартир и общежитий (субсчет 5 счета 76) позици-

онным способом. Для расчетов с каждым лицом предусмотрено по одной строке, где в течение года по отдельным месяцам на вкладных листах находят отражение начисленные суммы, причитающиеся с квартиросъемщиков (дебетовые обороты), и их оплата с указанием даты и номера документа, которая определяется на основании справочных данных, приведенных по каждому квартиросъемщику (площадь, сумма квартплаты, отопление, освещение и т. д.). Суммы, поступившие от квартиросъемщиков (кредитовые обороты), отражают по корреспондирующим счетам 50, 70 и др. Ежемесячно в ведомости выводят итоги по расчетам с квартиросъемщиками и переносят их в журнал-ордер № 8-АПК. По лицам, проживающим в общежитиях, как правило, открывают отдельный бланк ведомости № 40-АПК.

Ведомость № 41-АПК служит регистром аналитического учета расчетов с родителями детей, принятых в детские учреждения (субсчет 6 счета 76). Ведомость открывают на год. По каждому плательщику ежемесячно выводят сумму, подлежащую уплате, указывают фактическую оплату (перечисление), подсчитывают общие суммы оборотов, которые переносят в журнал-ордер № 8-АПК (кредитовый оборот с разбивкой по корреспондирующим счетам).

По субсчету 4 счета 76 "Расчеты по депонированным суммам" ведут специализированные ведомости № 53-АПК учета депонированной оплаты труда и № 85-АПК "Реестр невыданной оплаты труда". Характеристика этих регистров дается в главе "Учет труда и его оплаты".

Журнал-ордер № 8-АПК предназначен для сводного учета расчетных операций по счетам 19, 68, 73, 75, 76, 79.

Обороты по кредиту этих счетов (кроме счетов 19 и 68) записывают в журнал-ордер на основании соответствующих итогов ведомостей № 38-41, 53-АПК, причем кредитовые обороты из указанных регистров переносят в журнал-ордер № 8-АПК по корреспондирующим счетам. Таким образом, по этим счетам в журнале-ордере № 8-АПК находят отражение лишь итоги соответствующих регистров аналитического учета.

По остальным счетам, включаемым в журнал-ордер № 8-АПК (счета 19 и 68), операции записывают на основании ведомостей аналитического учета № 32-АПК и 37-АПК, которые были рассмотрены в параграфе 6 данной главы.

13. Учет расчетных операций при компьютерной форме учета

Содержание учета в условиях автоматизации учета на базе ПЭВМ

По всем счетам учета расчетных операций обычно в бухгалтерии создается АРМ бухгалтера по расчетам. Рассмотрим содержание учетной работы на данном участке на примере операций по счету 71.

По данному счету в ЭВМ формируются три массива: массив подотчетных лиц, массив бухгалтерских операций и массив итогов. При создании массива подотчетных лиц вначале вводятся фамилии подотчетных лиц и вся информация, относящаяся к работам с ними: выдача аванса, указание назначения подотчетных сумм и т. д. После создания этого массива вводятся необходимые данные в массив бухгалтерских операций, а затем формируется массив итогов.

Программа может предусматривать на данном участке выполнение до 24 видов работ: первичная организация указанных массивов, ввод информации по подотчетным лицам (со стиранием старых записей), дозапись информации (например, при возвращении подотчетного лица из командировки), корректировка информации, формирование бухгалтерских записей, подведение итогов по подотчетным лицам, выборочный просмотр или печать информации по любому подотчетному лицу, просмотр итогов по всем аналитическим счетам счета 71, печатание машинограммы аналитического учета по счету, печатание платежной ведомости или выписки аванса в счет подотчетных сумм, выполнение бухгалтерских операций после получения работниками подотчетных сумм либо при возврате аванса или долга, перезапись информации о подотчетных суммах в конце месяца с выведением развернутого сальдо по дебету и кредиту счета 71 и др.

Применительно к традиционным документам и регистрам бухгалтерского учета по счету 71 на данном участке ЭВМ выполняет следующие операции:

выписывает платежные ведомости для получения авансов в счет подотчетных сумм и платежные ведомости по итогам расчетов с подотчетными лицами;

составляет необходимые бухгалтерские операции по дебету и кредиту счетов после получения работниками подотчетных сумм;

составляет необходимые бухгалтерские операции по счетам после отчета подотчетных лиц об использовании подотчетных сумм;

печатает машинограммы аналитического учета по счету 71.

Все необходимые операции по учету расчетов с подотчетными лицами выполняются в автоматизированном режиме.

Работа на компьютерах осуществляется примерно в следующем порядке. После включения компьютера и ввода даты на экране высвечивается предложение с указанием вида работ, который будет выполняться: ввод переменной информации, работа с НСИ и т. д. Например, при наборе числа, означающего работу с НСИ, на экране высвечивается перечень массивов НСИ и их порядковые номера. После выбора необходимого массива путем набора порядкового номера этого массива на экране появляется перечень наименований работ по данному массиву, например: "ввод данных – 1", "корректировка массива – 2", "просмотр массива – 3" и т. д. После набора номера предусматриваемой работы на экране появляется выбранный массив и работа выполняется, например ввод данных в массив.

Диалог бухгалтера с ПЭВМ может осуществляться по-разному. Можно выделить два наиболее распространенных способа: в виде так называемого "меню" и в виде запросов и подсказки. При диалоге по первому способу программа предлагает виды работ ("меню"), а бухгалтер отвечает, какой вид работ он будет выполнять (т. е. как это рассмотрено выше). При диалоге типа запроса и подсказки бухгалтер запрашивает систему с целью произвести определенные бухгалтерские операции. Система подсказывает бухгалтеру, что и в каком виде надо ввести в машину. И тот и другой варианты в чистом виде и с модификациями широко применяются в учете расчетных операций.

Организация аналитического учета

По учету расчетных операций на компьютере широко используются два варианта организации аналитического учета.

Первый вариант – применение многоуровневой системы субсчетов. Например, по счету 68 "Расчеты по налогам и сборам" могут быть открыты субсчета первого уровня 68-1, 68-2 и другие по видам уплачиваемых налогов. В свою очередь к каждому открытому субсчету первого уровня могут быть открыты субсчета (аналитические счета) второго уровня – для разделения уплачиваемых налогов в федеральный бюджет, бюджеты субъектов федерации, местные бюджеты. К субсчетам (аналитическим счетам) второго уровня могут быть открыты счета третьего уровня – по конкретным составляющим номенклатур налогов и т. д. Число уровней лимитируется только длиной кода счета, так как каждая составляющая уровня аналитического учета, включается в общий код счета.

Второй вариант. Если при первом варианте итоги по каждому уровню аналитики дают общий итог счета вышестоящего уровня, к которому они, по существу, являются расшифровками, то при данном варианте применяется система независимых друг от друга аналитических разрезов система "субконто". Однотипные субконто могут объединяться в вид субконто или в совокупность однотипных объектов аналитического учета. Например, счет 71 можно вести в разрезе нескольких видов субконто: "Виды подотчетных операций", "Подотчетные лица и суммы", "Командировочные расходы" и т. д. При таком варианте ведения аналитического учета обеспечивается несколько независимых разрезов представления информации при выводе итогов, т. е. обеспечивается многовариантность системы аналитического учета и большие возможности получения информации в различных, требуемых системой учета разрезах.

[1]ГЛАВА IV

Учет материально-производственных запасов

1. Экономическое содержание материально-производственных запасов и основные задачи их учета

Общие положения

Необходимым условием поддержания непрерывности кругооборота является постоянное наличие оборотных средств в материальной форме. Так, чтобы осуществлялся процесс производства, хозяйство должно иметь в нужных размерах запасы семян, кормов, нефтепродуктов, минеральных удобрений и т. п. При их расходовании возрастают затраты на производство. Результатом процесса производства является создание готовой продукции. В данном случае оборотные средства из формы производственных затрат переходят в форму готовой продукции (материальную форму).

Таким образом, оборотные средства принимают форму материально-производственных запасов на двух стадиях кругооборота. На первой стадии (Д – Т) результатом процесса снабжения является приобретение необходимых для производства предметов труда (нефтепродуктов, минеральных удобрений, запасных частей и т. п.). Часть предметов труда восполняется непосредственно за счет созданной в предыдущем цикле собственной продукции (семена, корма и др.). На второй стадии кругооборота (П .... Т') в результате процесса производства создается готовая продукция.

Если в первом случае оборотные средства выступают в качестве предметов труда, то во втором – они являются продуктом

[1] В главе рассматривается учет товарно-материальных ценностей, включая производственные запасы и готовую продукцию

труда. Однако и в том, и другом случае характер оборота у них единый: они совершают полный оборот в течение одного производственного цикла, переходя из одной формы оборотных средств в другую.

Следовательно, к материально-производственным запасам на сельскохозяйственных предприятиях относятся две группы средств: производственные запасы (предметы труда) и сельскохозяйственная продукция (продукты труда). Между этими группами нет резкой границы. Если на второй стадии кругооборота (П ... Т') вся полученная продукция является продуктом труда, то для следующего цикла кругооборота значительная часть ее (выделенная на семена, корма) уже является предметом труда и переходит, следовательно, в группу производственных запасов. Именно поэтому эти две группы запасов объединяют в единую группу материально-производственных запасов.

Группа материально-производственных запасов включает довольно большое количество различных видов товарно-материальных ценностей. На сельскохозяйственных предприятиях в нее входят следующие виды продукции и материалов: товарная продукция растениеводства, животноводства, промышленных, вспомогательных и обслуживающих производств; семена и посадочный материал; фураж и подстилка; несельскохозяйственное сырье для промышленных предприятий; минеральные удобрения; твердое топливо; биопрепараты, медикаменты и химикаты; тара и тарные материалы, прочие материалы; топливо; запасные части; строительные материалы; оборудование к установке (оборудование к установке и часть строительных материалов относятся к средствам капитальных вложений).

Материально-производственные запасы в зависимости от источников поступления в хозяйство подразделяются на покупные и собственного производства. Для учета материально-производственных запасов выделяются следующие балансовые счета: 43 "Готовая продукция", 10 "Материалы" и 41 "Товары".

Все счета этой группы относятся к активным инвентарным счетам. На их дебете в начале года отражаются остаток учитываемых средств и все дальнейшие поступления, а на кредите – выбытие, списание средств. Остаток на конец отчетного пери-

ода указывается по дебету счета и отражается в активе баланса.

Задачи учета

Перед бухгалтерским учетом материально-производственных запасов стоят следующие задачи:

своевременное и правильное оформление документами поступления и расходования материальных ценностей;

систематический контроль за сохранностью материальных ценностей путем учета их по местам хранения и материально ответственным лицам;

постоянный контроль за использованием средств строго по назначению и в соответствии с установленными нормами;

контроль за наличием материальных запасов согласно утвержденным нормативам;

периодическая сверка данных бухгалтерского учета с фактическим наличием продукции и производственных запасов в местах их хранения.

Для успешного решения этих задач сельскохозяйственные предприятия должны правильно организовать складское хозяйство, располагать рациональной системой первичных и сводных документов и хорошо налаженным документооборотом; обеспечить подбор и подготовку кадров материально ответственных лиц и лиц, связанных с учетом; рационально вести аналитический и синтетический учет товарно-материальных ценностей.

Нормативное регулирование учета

Нормативное регулирование учета материально-производственных запасов осуществляется на базе ПБУ 5/98 "Учет материально-производственных запасов", утвержденного Минфином РФ приказом № 25н от 15.07.98 г.

В ПБУ четко определено, что относится к материально-производственным запасам, порядок отпуска материальных ценностей с применением разных методов оценки (ФИФО, ЛИФО и др.), отражение информации о материально-производственных запасах в учете и бухгалтерской отчетности.

2. Документальное оформление поступления и расходования сельскохозяйственной продукции, семян и кормов

Сельскохозяйственное производство характеризуется разнообразием условий поступления, хранения и расходования получаемой продукции. Это приводит к необходимости использования довольно многочисленных форм первичных документов. Рассмотрим организацию документального оформления поступления и расходования сельскохозяйственной продукции по основным ее видам.

Документация продукции растениеводства

Продукция растениеводства поступает в хозяйство в сжатые сроки уборки при различных погодных условиях. Поэтому правильная организация учета ее поступления и дальнейшего движения имеет особо важное значение. Еще до начала уборки урожая должна быть проведена большая подготовительная работа. Необходимо проверить, как подготовлены места приемки и хранения продукции, состояние весового хозяйства, подобрать и проинструктировать заведующих токами, весовщиков, кладовщиков, объездчиков, сторожей и других материально ответственных лиц.

Главный бухгалтер должен определить обязанности каждого из них по оформлению поступающей от урожая продукции первичными документами, подготовить достаточное количество бланков первичных документов, пронумеровать их и т. д.

Учет зерновой продукции. Первичный учет зерновой продукции, полученной от урожая, можно вести, используя три варианта. В хозяйстве выбирают тот, который наиболее соответствует сложившимся в нем конкретным условиям.

При первом варианте используют *реестры отправки зерна и другой продукции с поля* (ф. № 161-АПК)[1]. Перед началом уборочных работ бухгалтерия хозяйства выдает каждому комбайнеру под расписку блокноты реестров, в которых заранее заполнены такие реквизиты, как название хозяйства, табельный (лице-

[1] По классификации Госкомстата РФ – СП-1.

вой) номер комбайнера, его фамилия, имя и отчество, номер агрегата. Все реестры в блокноте должны быть пронумерованы (под одним номером – каждые три экземпляра), подписаны руководителем и главным бухгалтером хозяйства (в конце блокнота), скреплены печатью. При выдаче блокноты реестров регистрируют в специальной ведомости.

При пользовании реестрами учет можно вести двумя способами. Наиболее распространенным является следующий. В начале смены комбайнер на каждую автомашину (трактор) при первой ее загрузке выписывает реестр отправки зерна и другой продукции с поля в трех экземплярах. В реестре комбайнер указывает дату, номер отделения (бригады, тока и т. п.), фамилию шофера (тракториста), наименование продукции.

Второй и третий экземпляры реестра комбайнер передает шоферу (трактористу), а первый оставляет у себя. Если от комбайна зерно отвозят несколько автомашин (тракторов), то у комбайнера будет столько первых экземпляров реестров, сколько автомашин (тракторов) обслуживали агрегат в течение смены. Шофер (тракторист), в свою очередь, третий экземпляр реестра передает заведующему током (весовщику), а у себя оставляет второй. При этом у него за смену может быть несколько вторых экземпляров реестра в зависимости от числа комбайнов, от которых он отвозил зерно.

У лиц, принимающих зерно от шоферов (трактористов), также может быть за смену несколько третьих экземпляров этого документа. Их количество будет зависеть от числа комбайнов, с которых зерно отвозится на данный пункт приемки, и числа шоферов (трактористов), доставляющих зерно.

При разгрузке зерна из комбайна в кузов автомашины (прицепа) комбайнер записывает в свой экземпляр реестра номер автомашины и бункерную массу зерна (по отметкам в бункере), при этом шофер (тракторист) расписывается в реестре комбайнера о приеме продукции. Шофер (тракторист) в экземпляре реестра, находящемся у него, записывает номер комбайна, от которого принята продукция, и бункерную массу зерна. Комбайнер расписывается в этом экземпляре реестра, подтверждая правильность записей.

При доставке зерна на ток заведующий током (весовщик) на основании данных взвешивания продукции записывает массу брутто и массу нетто в третьем экземпляре реестра. Заведующий

током (весовщик) расписывается в экземпляре реестра шофера о приеме зерна, а шофер – в экземпляре реестра заведующего током (весовщика) о сдаче продукции.

При втором способе ведения реестров данный документ (реестр отправки зерна и другой продукции с поля) выписывают не в трех, а в двух экземплярах. Первый экземпляр остается у комбайнера, а второй – у шофера (тракториста).

Учет поступления зерна на току при этом способе ведут *в реестре приема зерна и другой продукции* (ф. № 162-АПК). Форма этого документа в отличие от формы реестра отправки зерна и другой продукции с поля позволяет учитывать зерно, поступившее на ток за день от нескольких комбайнов и автомашин (прицепов), в одном экземпляре бланка, что сокращает количество учетных бланков и экономит труд работников учета при обработке и сводке документов.

Заведующий током (весовщик) записывает массу нетто доставленного шофером зерна в свой реестр, указывая фамилии шофера и комбайнера, от которых получено зерно. В реестре отправки зерна, находящемся у шофера, заведующий током (весовщик) расписывается в приеме продукции. Порядок ведения реестров отправки зерна, находящихся у комбайнера и шофера (тракториста), остается такой же, как и при первом способе.

Реестры ежедневно сдаются в бухгалтерию. При этом вые экземпляры реестров сдают комбайнеры после записей данных о количестве убранного зерна в учетные листы тракториста-машиниста (где учитывается работа комбайна), вторые экземпляры реестров сдают шоферы (трактористы) вместе с путевыми листами грузового автомобиля (трактора), а третий – заведующий током (весовщик) вместе с ведомостью движения зерна. При втором способе ведения реестров заведующий током (весовщик) сдает в бухгалтерию вместе с ведомостью движения зерна экземпляр реестра приема зерна и другой продукции.

При втором варианте учета в качестве первичного документа применяется *путевка на вывоз продукции с поля* (ф. № 164-АПК)[1]. Перед началом уборочных работ комбайнер получает в бухгалтерии блокноты путевок, оформленные так же, как и блокноты реестров.

---

[1] По классификации Госкомстата РФ – СП-4.

Во время уборки урожая комбайнер, выгружая бункер комбайна в кузов автомашины (прицепа), выписывает путевку в трех экземплярах под копирку. В путевке указываются дата, место отправления продукции (ток, склад, кладовая), наименование продукции и бункерная масса, номер автомашины (прицепа) и фамилия шофера (тракториста). После росписи комбайнера в сдаче, а шофера (тракториста) в приеме выгруженного из комбайна зерна два экземпляра путевки вручают шоферу (трактористу), а третий остается у комбайнера.

На току зерно принимают от шофера (тракториста) заведующий током или весовщик. Здесь определяют точную массу зерна, которую и проставляют в путевке. После расписки в обоих экземплярах путевок о приеме зерна заведующий током (весовщик) оставляет один экземпляр у себя, а второй отдает шоферу (трактористу). С этого момента ответственность за сохранность зерна несет заведующий током (весовщик).

При пользовании путевками в течение дня собирается большое количество этих документов как у комбайнера, так и у шоферов (трактористов) и заведующих токами (весовщиков). Это усложняет учет, делает его более громоздким.

Путевки на вывоз продукции с поля ежедневно сдают в бухгалтерию, как и реестры отправки зерна и другой продукции с поля.

При третьем варианте учета урожая зерновой продукции применяются талоны и специальные реестры. Для оформления отправки зерна от комбайнов на ток, в кладовые и другие места временного или постоянного хранения применяют *талоны шофера* (ф. № 165-АПК)[1] и *комбайнера* (ф. № 165а-АПК), которые изготавливаются типографским способом на плотной бумаге, разной по цвету для талонов шоферов и талонов комбайнеров. Талоны разного цвета облегчают дальнейшую учетную работу с ними. Каждый талон предназначен для учета одного бункера зерна, отправляемого от комбайна.

Соответствующе пронумерованные талоны с заранее заполненными в бухгалтерии названием хозяйства, табельным (лицевым) номером и фамилией присваивают комбайнерам (шоферам, трактористам). Их подписывает главный бухгалтер хозяйства и скрепляет печатью. Затем их регистрируют по видам в

[1] По классификации Госкомстата РФ. – СП-5 и СП-6.

журнале учета выданных талонов (ф. № 188) и выдают каждому комбайнеру, шоферу (трактористу), занятому на вывозе зерна, под расписку в указанном журнале.

При каждой отправке от комбайна полного бункера зерна комбайнер передает шоферу (трактористу) один талон комбайнера. Одновременно шофер (тракторист) передает комбайнеру один талон шофера. Если от комбайна отправляют полный бункер зерна, никакие записи в талонах комбайнера и шофера не делаются. В этом большое преимущество данного варианта учета.

Когда комбайнер выгружает в автомашину (прицеп) половину или одну четвертую бункера зерна, он на талоне, который передает шоферу (трактористу), делает запись о количестве отгруженного зерна (например, 0,5 бункера, 0,25 бункера), указывает дату и подтверждает своей подписью. Аналогичные записи делает шофер (тракторист) на талоне, который передает комбайнеру.

Если шофер (тракторист) для полной загрузки автомашины (прицепа) одновременно принимает зерно от нескольких комбайнов, то он получает талоны от каждого комбайнера, передавшего бункер зерна, и каждому комбайнеру вручает свои талоны. Таким образом, у шофера (тракториста), доставляющего зерно, должно быть столько талонов комбайнера, от скольких комбайнов он одновременно отвозит зерно. У каждого комбайнера к концу смены должно быть такое число талонов шофера (тракториста), сколько бункеров зерна он отправил от комбайна.

Зерно, поступившее на ток или склад хозяйства, обязательно взвешивают. Затем шофер (тракторист) передает весовщику (заведующему током) талоны, полученные им от комбайнеров, *и реестр приема зерна от шофера* (ф. № 165в-АПК)[1]. Указанный реестр ведется в одном экземпляре и постоянно находится у шофера (тракториста). Взвесив автомашину (прицеп) с зерном, заведующий током (весовщик) записывает номера талонов комбайнеров, принятых от шофера (тракториста), фамилию шофера (тракториста), доставившего зерно, номер автомашины (трактора) и другие данные в *реестр приема зерна весовщиком* (ф. № 166-АПК)[2], который также ведется в одном экземпляре.

[1] По классификации Госкомстата. – СП-8.
[2] По классификации Госкомстата. – СП-9.

Разгрузив зерно, шофер (тракторист) возвращается на весовую, где весовщик (заведующий током) взвешивает автомашину (прицеп), записывает в своем реестре массу тары, определяет массу нетто (зерна) и одновременно указывает, от какого комбайнера принято зерно (в отдельных графах). Количество сданного зерна подтверждается в этом реестре подписью шофера (тракториста). Реестр приема зерна весовщиком открывается ежедневно на каждую культуру (сорт) и служит основанием для оприходования зерна.

Одновременно заведующий током (весовщик) фактическую массу принятого зерна записывает в реестр приема зерна от шофера, подтверждает своей подписью и передает его шоферу (трактористу). На основании данных реестра приема зерна весовщиком заведующий током (кладовщик) делает записи в *ведомость движения зерна и другой продукции* (ф. № 167-АПК)[1] и в книгу складского учета (ф. № 40). После окончания рабочего дня заведующий током (весовщик) подсчитывает в реестре приема зерна общую массу принятого зерна за день и отдельно от каждого комбайнера.

Шофер (тракторист) на основании своего реестра приема зерна записывает ежедневно количество перевезенного зерна в путевой лист грузового автомобиля (путевой лист трактора) и сдает в конце дня (или на следующий день) эти документы диспетчеру или в бухгалтерию хозяйства. Комбайнер после окончания смены передает заведующему током (весовщику) все талоны, полученные от шоферов (трактористов), а от него взамен получает выписку из реестра о намолоте зерна и убранной площади, предварительно сверив количество отправленных от комбайна и принятых на току бункеров зерна в течение дня.

Выписку из реестра о намолоте зерна подписывает заведующий током (весовщик). Комбайнер на основании данных указанной выписки записывает в учетный лист тракториста-машиниста сведения о фактическом намолоте зерна и в конце дня (или на следующий день) сдает эти документы бригадиру или в бухгалтерию хозяйства.

При использовании на уборке урожая бункеров-накопителей для учета зерна, поступающего от комбайна и отправляемого на ток или другое место хранения, также применяются талоны. Механизатору, обслуживающему бункер-накопитель, перед началом работы выдают под отчет необходимое количество *талонов бункериста* (ф. № 165б)[1], пронумерованных и зарегистрированных в журнале учета выданных талонов. Каждый талон бункериста предназначен для учета одного бункера зерна. При выгрузке зерна из комбайна в бункер-накопитель комбайнер и механизатор-бункерист обмениваются талонами. При отгрузке зерна из бункера-накопителя в автомашину (тракторный прицеп) для отправки его на ток (склад) обмен талонами происходит между шофером (трактористом) и механизатором-бункеристом. Если автомашина (прицеп) вмещает несколько бункеров зерна, то соответственно увеличивается и количество обмениваемых талонов.

В конце рабочего дня заведующий током (весовщик) принимает от механизатора-бункериста талоны шофера (тракториста) и возвращает ему талоны, сданные комбайнерами. При этом количество талонов бункериста, сданных в конце дня комбайнерами заведующему током (весовщику), должно быть равно количеству талонов шофера, сданных механизаторам-бункеристам.

Талоны комбайнера и талоны шофера, сданные в конце рабочего дня заведующему током (весовщику), вместе с *ведомостью движения зерна и другой продукции* (ф. № 167-АПК)[2] и приложенными к ней *реестрами приема зерна весовщиком* (ф. № 166-АПК)[3] ежедневно передают в бухгалтерию хозяйства. На основании этих документов производят дальнейшие записи в бухгалтерских регистрах.

В бухгалтерии хозяйства ежедневно сверяют данные указанных реестров и талонов комбайнера, шофера, бункериста по каждому бункеру зерна, принятому от комбайна и сданному на ток (склад). После этого талоны могут быть выданы под отчет комбайнерам, шоферам и бункеристам для повторного использования. Талоны, на которых сделаны отметки об отгрузке неполных бункеров зерна, повторному использованию не подлежат.

Учет урожая зерновых с помощью талонов является в настоящее время наиболее прогрессивным, но требует четкой органи-

[1] По классификации Госкомстата РФ. – СП-11.

[1] По классификации Госкомстата РФ. – СП-7.
[2] По классификации Госкомстата РФ. – СП-11.
[3] По классификации Госкомстата РФ. – СП-9.

зации работы всех лиц, связанных с учетом движения зерна (комбайнеров, шоферов, бункеристов, заведующих током, весовщиков и др.), и соответственно строгого соблюдения документооборота.

Зерно, поступившее от комбайнеров на ток, в большинстве случаев требует дополнительной подсушки и сортировки. Каждую партию зерна, отпущенного для очистки, сортировки и сушки, взвешивают. По окончании сортировки и очистки определяют количество и качество полученной зерновой продукции и устанавливают размер усушки и неиспользованных отходов. Качество вышедшей после сортировки продукции определяют с помощью лабораторного анализа, при этом устанавливают натуру и влажность зерна до и после подработки, процент содержания полноценного зерна в зерновых отходах и т. п. Результаты процесса сортировки отражают в *акте на сортировку и сушку продукции растениеводства* (ф. № 169-АПК)[1].

Акт составляют в одном экземпляре на каждую партию отсортированной продукции; его подписывает заведующий током (весовщик) и утверждают руководитель хозяйства, агроном или лицо, на то уполномоченное. Не позже следующего дня после сортировки акт передают в бухгалтерию хозяйства (отделения, фермы, бригады).

Значительную часть зерновой продукции отправляют непосредственно с поля на хлебоприемные предприятия, другую – в кладовые хозяйства. На каждую партию зерна, отправляемую на хлебоприемное предприятие с тока, склада или непосредственно от комбайна, выписывают *товарно-транспортную накладную на отправку-приемку зерна, семян масличных культур и трав* [(ф. № 190-АПК (зерно)][2]. Товарно-транспортные накладные в месте их выписки (ток, склад и т. д.) регистрируют в *реестре документов на выбытие продукции* (ф. № 163-АПК)[3].

Если при приемке зерна на заготовительном пункте обнаруживаются расхождения между массой зерна, показанной в накладной, и массой, фактически принятой, то составляется акт, примерная форма которого приводится ниже.

[1] По классификации Госкомстата РФ. – СП-12.
[2] По классификации Госкомстата РФ. – СП-31.
[3] По классификации Госкомстата РФ. – СП-3.

Акт

Составлен о том, что 25 июля 2001 г. при приемке на Петровском хлебоприемном предприятии пшеницы озимой Мироновская 808 от шофера Попова А.П. обнаружено расхождение между отправленной и фактически принятой массой, а именно: по товарно-транспортной накладной № 115 отправлено 2500 кг (две тысячи пятьсот), принято 2460 кг (две тысячи четыреста шестьдесят), недостает 40 кг (сорок).

Уполномоченный хозяйством Абрамов
Шофер Попов

Такие акты составляет непосредственно на хлебоприемном предприятии уполномоченный хозяйством и в тот же день передает их в бухгалтерию сельскохозяйственного предприятия. При отсутствии уполномоченного расхождения выявляют работники бухгалтерии. О расхождениях сообщают руководителю хозяйства для принятия соответствующих мер.

При отправке зерновой продукции на склады хозяйства с тока на каждую отправляемую партию выписывают сопроводительный документ. Такими документами могут быть путевка на вывоз продукции с поля, реестр отправки зерна и другой продукции с поля или накладная. *Накладную (внутрихозяйственного назначения),* (ф. № 264-АПК) оформляют примерно так же, как и путевку на вывоз продукции с поля.

Сводным документом о поступлении и расходовании зерновой продукции на току является *ведомость движения зерна и другой продукции* (ф. № 167-АПК)[1]. Ее составляет заведующий током (весовщик) ежедневно после окончания рабочего дня по каждой культуре и сорту. В специальном разделе ведомости "Регистрационный лист на поступившую или выбывшую продукцию" записывают номера всех первичных документов (путевки на вывоз продукции с поля, реестры отправки зерна и другой продукции с поля, накладные, товарно-транспортные накладные, акты на сортировку и сушку продукции растениеводства) и указанную в них массу зерна. Записи группируют по объектам поступления и отправки продукции. В конце дня подсчитывают итоги, и данные о движении зерна отражают в первой части ведомости.

[1] По классификации Госкомстата РФ. – СП-11.

Ведомость движения зерна вместе с первичными документами, на основании которых она составлена, в конце рабочего дня передают в бухгалтерию хозяйства (подразделения). Однако прежде чем сдавать документы, заведующие токами (весовщики) отражают все данные о движении зерновой продукции в книге (карточках) складского учета. Это дает возможность систематически контролировать движение зерновой продукции на и сверять его с данными бухгалтерского учета.

В бухгалтерии проверяют все поступившие документы и учитывают движение продукции по каждому току. Для этого составляют накопительную ведомость движения зерна по каждой культуре.

В установленные графиком документооборота сроки подразделение представляет в центральную бухгалтерию хозяйства сводные данные вместе с документами о движении зерновой продукции за день, пятидневку и нарастающим итогом с начала уборки. В хозяйствах, где в подразделениях нет бухгалтерских работников, документы обрабатывают непосредственно в центральной бухгалтерии. В центральной бухгалтерии ведут сводную ведомость движения зерна по хозяйству в целом, форма ее такая же, как и форма накопительной ведомости.

Отдельные виды продукции (например, фасоль) хозяйства могут приобретать у граждан, которые ее выращивают согласно заключенным с хозяйством договорам. Эта продукция приходуется на сельскохозяйственных предприятиях на основании специального документа – *накладной на приемку (закупку) сельскохозяйственной продукции от граждан по договорам.*

Учет продукции овощеводства, садоводства, картофеля и бахчевых культур. Первичным документом по учету выхода продукции овощеводства, садоводства, картофеля и бахчевых культур является *дневник поступления сельскохозяйственной продукции* (ф. № 168-АПК)[1].

По мере поступления продукции от рабочих (колхозников), занятых на уборке урожая, приемщик (кладовщик) взвешивает собранную продукцию и каждый отвес записывает в дневник, указывая при этом качество принимаемой продукции. Если немедленное взвешивание продукции затруднено, то для определения массы собранного урожая можно применять заранее измеренную тару определенной вместимости (корзины, ящики, ведра и т. п.).

[1] По классификации Госкомстата РФ. – СП-14.

Для определения массы корнеклубнеплодов, хранящихся в буртах (в местах уборки), допускается оприходование урожая путем замера буртов. При расчете используют фактическую массу 1 куб. м. заложенной продукции, определяемую путем выборочного взвешивания, а не нормативную. Процент содержания примеси (земля, листья и т. п.) рассчитывают также выборочным взвешиванием нескольких партий продукции до и после очистки, при этом составляют специальный акт, который и служит основанием для уточнения валового сбора урожая корнеклубнеплодов, капусты и т. п.

В отдельные периоды уборки овощей могут применяться различные натуральные единицы измерения – штуки, пучки и т. п., но они обязательно должны быть приведены к единице измерения массы – килограмму. Для этого взвешивают несколько партий продукции и выводят среднюю массу каждых 100 шт. или 100 пучков. Эта средняя масса принимается для учета и определения массы продукции, поступившей от урожая. В дневниках в таком случае указывается: количество – в числителе, а масса – в знаменателе.

На каждый отвес продукции, сдаваемой рабочим (колхозником), приемщик выдает рабочему (колхознику) талон с указанием номера отвеса и массы сданной продукции. На основании талонов бригадиры производят записи в учетные листы выработки каждого рабочего (колхозника) для определения суммы его заработка.

С места уборки продукцию отправляют на пункты сортировки, в хранилища хозяйства, на пункты переработки и т. п. На каждую партию продукции выписывают сопроводительный документ – путевку на вывоз продукции с поля либо накладную. Оформляют эти документы в обычном порядке.

Дневники поступления сельскохозяйственной продукции с приложенными накладными, путевками, актами ежедневно сдают в бухгалтерию хозяйства (подразделения) вместе с обобщающей их ведомостью движения зерна и другой продукции.

На пунктах сортировки, сушки или переработки, а также в хранилищах всю продукцию взвешивают и записывают в книгу (карточки) складского учета. Здесь же составляют и соответствующие *акты на сортировку, переработку овощей и фруктов,* в

которых указывают, сколько и какого сорта продукции принято на сортировку (переработку), какие получены продукты, сколько и в какую тару они упакованы. В этом же акте указывают количество используемых отходов и отдельно – отходов, непригодных к использованию. Все документы сдают регулярно в бухгалтерию.

После сортировки значительную часть овощей фруктов, ягод отправляют заготовительным организациям, на каждую партию составляют *товарно-транспортную накладную (на отправку-приемку овощей, плодов, ягод, лубяных и других культур)* [№ 193-АПК (овощи)][1]. В этой накладной указывают наименование продукции по видам и сортам, в какой таре она отправлена и ряд других показателей. Накладную выписывают в четырех экземплярах. Первый экземпляр остается в пункте отправки. Он служит основанием для списания материальных ценностей с остатков. Второй, третий и четвертый экземпляры вручают водителю. После приемки продукции в заготовительной организации второй экземпляр накладной остается там, а третий и четвертый с пометкой о приемке продукции возвращают в хозяйство. При этом третий экземпляр товарно-транспортной накладной с распиской о принятии продукции поступает в бухгалтерию, где производится сверка принятого количества с отправленным. Все выявленные расхождения должны быть оформлены актом и рассмотрены руководителями хозяйства. Четвертый экземпляр товарно-транспортной накладной остается у водителя и служит основанием для учета транспортной работы и начисления оплаты труда водителю и грузчикам.

Учет сбора, сортировки, переработки и продажи винограда, орехоплодных, субтропических и цитрусовых культур осуществляется в том же порядке, что и учет продукции овощеводства и садоводства. Для оприходования продукции садоводства в специализированных хозяйствах применяется специальный документ – *дневник поступления продукции садоводства* (ф. № 171-АПК)[2]. В специализированных овощеводческих хозяйствах для оприходования продукции закрытого грунта применяется также специальный документ – *дневник поступления продукции закрытого грунта* (ф. № 170-АПК)[3].

[1] По классификации Госкомстата РФ. – СП-34.
[2] По классификации Госкомстата РФ. – СП-16.
[3] По классификации Госкомстата РФ. – СП-15.

Учет семян. Продукция сельскохозяйственного производства, предназначенная на семена, в учете выделяется отдельно. Для этих целей предусмотрен ряд специализированных документов.

Зерно, собранное с семенных участков, следует хранить обособленно. Оно не должно смешиваться с зерном, собранным с обычных посевных площадей. Поступление зерна оформляют отдельными документами. При засыпке этого зерна в зернохранилища составляют *акт на засыпку семенного материала*. При расходе семян и посадочного материала на посев и посадку соответствующих культур составляют *акт расхода семян и посадочного материала* (ф. № 183-АПК)[1], который является основанием для списания в расход (с подотчета) этих ценностей.

Сдача сортовых семян на хлебоприемные предприятия, а также межхозяйственный обмен или продажа их другим хозяйствам сопровождаются следующими документами: суперэлитные и элитные семена всех культур и самоопыленных линий кукурузы – *аттестатом на семена,* а сортовые семена и семена гибридных популяций первой и последующих репродукций – *свидетельством на семена,* если они отвечают требованиям посевного стандарта, *и сортовым удостоверением,* если они отвечают требованиям посевного стандарта по чистоте и влажности.

Сортовое удостоверение выписывают также при продаже товарного зерна сильных и твердых пшениц, пивоваренных сортов ячменя и наиболее ценных сортов пшеницы, ячменя и других зерновых культур, товарных семян высокомасличных сортов подсолнечника. Для сортовых семян кукурузы используются такие специализированные формы: *свидетельство на гибридные семена кукурузы* и *удостоверение на семена кукурузы,* направляемые на заводы по обработке семян кукурузы.

Во всех этих документах сортовые качества показывают на основании актов апробации. Посевные качества в аттестате и свидетельствах проставляют на основании удостоверений о кондиционности семян, выдаваемых районными семенными государственными инспекциями или районными контрольно-семенными лабораториями.

Сортовые документы составляются в двух экземплярах. Их подписывают руководитель хозяйства, агроном, весовщик или

[1] По классификации Госкомстата РФ. – СП-13.

кладовщик. На сортовых документах должна быть печать хозяйства. Учет сбора урожая и продажи государству семян масличных культур и семян трав ведут аналогично и по тем же формам первичного учета, что и зерна. В этих же документах отражают и урожай лубяных культур (семян и волокнистой продукции).

Учет кормов. Значительное количество продукции растениеводства используется в хозяйстве в виде кормов и подстилки для продуктивного и рабочего скота, птицы и других сельскохозяйственных животных. Часть продукции скармливается скоту без предварительной уборки (путем выпаса), часть – в виде скошенной зеленой массы трав, ботвы и листьев, полученных при уборке корнеплодов и овощей. Значительная часть кормов заготавливается впрок (сено, солома, корнеплоды, силос, сенаж и т. п.).

Корма, скормленные скоту без их предварительной уборки (путем выпаса), на складе и в бухгалтерских регистрах не приходуются. Количество скормленных кормов определяют главный агроном и главный зоотехник хозяйства расчетным порядком (взвешиванием урожая с контрольных участков и т. п.). Также расчетным порядком списывают их в затраты на те группы животных, которые пользовались выпасами; при этом составляют *акт на оприходование пастбищных кормов* (ф. № 173 или 174-АПК)[1].

Скошенная зеленая масса трав, а также ботва корнеплодов, капустный лист и другие культуры, предназначенные на корм скоту, перед скармливанием их животным должны быть обязательно взвешены. В конце дня бригадир животноводов по отвесам весовщика записывает количество зеленой массы в *ведомость учета расхода кормов* (ф. № 175-АПК)[2]. Ведомость составляют в двух экземплярах: первый (с распиской в получении) остается у бригадира растениеводов, а второй (с распиской об отпуске) – у бригадира животноводов. По окончании месяца бригадир растениеводов подсчитывает количество отпущенной зеленой массы по ее видам (травы однолетние и многолетние, кукуруза и т. п.) и совместно с агрономом и зоотехником составляет акт *на оприходование продукции,* который вместе с ведомостями расхода кормов сдает в бухгалтерию. Акт служит основанием для списания с подотчета бригадира отпущенной зеленой массы.

[1] По классификации Госкомстата РФ. – СП-18 и СП-19.
[2] По классификации Госкомстата РФ. – СП-20.

Заготовленные сено и солома приходуются не позднее трех дней после закладки их на постоянное хранение. При этом отражению в учете подлежат рассыпные, измельченные и прессованные в тюки (рулоны) сено и солома, полученные при естественной сушке, а также досушенные с применением активного вентилирования, уложенные в сараи, под навесы, в скирды (стога) и штабеля на животноводческих фермах или в местах их заготовки. Массу рассыпных и прессованных в тюки (рулоны) сена и соломы, высушенных в поле до кондиционной (стандартной) влажности, определяют при наличии весового хозяйства взвешиванием, при его отсутствии – исходя из объема и фактической массы 1 куб. м. на момент обмера (рассыпное сено) или по количеству и средней массе, установленной контрольным взвешиванием, одного тюка, рулона (прессованное сено). Массу сена и соломы повышенной влажности (рассыпных или прессованных в тюки), заложенных на досушивание с применением активного вентилирования, определяют в пересчете на кондиционную (стандартную) влажность.

Заготовленные грубые и сочные корма принимает специальная комиссия, назначаемая директором совхоза или правлением колхоза. В состав комиссии входят: главный агроном, агроном отделения (фермы), зоотехник, заведующий участком или бригадир, под непосредственным руководством которого проводились скирдование, буртование и силосование.

Комиссия проверяет качество укладки, определяет объем, массу и количество заготовленных кормов. Объем каждой скирды, траншеи, силосного сооружения устанавливают путем тщательного обмера, для чего пользуются специальными таблицами. Массу продукции рассчитывают умножением найденного объема стога, бурта и т. п. на массу 1 куб. м. кормов. Для определения массы 1 куб. м. заготовленных грубых кормов (сена, соломы и т. п.) взвешивают несколько стогов (скирд), типичных для данного участка, после чего найденную массу стога делят на его объем в кубических метрах. Массу 1 куб. м. корнеплодов устанавливают путем их выборочного взвешивания.

Заготовленный силос приходуют не ранее чем через 20 дней после окончания загрузки силосного сооружения, так как в этот срок в основном заканчиваются заквашивание и осадка засилосованной массы. Силос учитывают с подразделением на силос кукурузный и из других культур по массе в кормовых единицах

и в переваримом протеине. Для определения массы заготовленного силоса (по объемным данным), а также установления количества содержащегося в нем протеина и кормовых единиц пользуются специальными таблицами.

Результаты работы комиссия оформляет специальным *актом приема грубых и сочных кормов* (ф. № 172-АПК)[1] в двух экземплярах. Кроме акта комиссия составляет планы участков с обозначением расположения стогов, скирд, буртов, траншей и т. п. и указанием их номеров. В каждый стог, скирду, бурт закладывают деревянную дощечку (бирку), на которой указывают номер стога, бурта, траншеи, номер бригады (звена), время укладки, объем в кубометрах и массу заготовленных кормов. Первый экземпляр акта передают в бухгалтерию хозяйства, второй – вместе со схемой расположения кормов вручают объездчику или фуражиру.

Все принятые по актам корма закрепляются за материально ответственными лицами. Кроме того, по окончании заготовки все грубые и сочные корма должны быть закреплены за фермами и переданы по общей описи под ответственность заведующих фермами. Первый экземпляр описи кормов, закрепленных за каждой фермой, хранится в бухгалтерии хозяйства, а второй – у заведующего фермой. Расходовать закрепленные корма можно только с письменного разрешения руководителя хозяйства.

При перемещении кормов внутри хозяйства, например с поля на ферму или к местам зимовки скота, выписывают *накладную (внутрихозяйственного назначения)*, (ф. № 264-АПК) в общем порядке. Один экземпляр этого документа передают в бухгалтерию, он служит основанием для отражения перемещения кормов из одного места хранения в другое.

Корма со складов или других мест хранения для скармливания животным отпускают по *ведомости учета расхода кормов* (ф. № 175-АПК). Ведомость выписывает бухгалтерия на каждую группу скота на основании рационов кормления, составленных зоотехником. Ведомость учета расхода кормов составляют в двух экземплярах, из них один передают лицу, отпускающему корма, а второй – получающему.

Ведомость учета расхода кормов выписывают также и в том случае, если на кормление животных отпускаются корма, нахо-

[1] По классификации Госкомстата РФ. – СП-17.

дящиеся непосредственно у мест зимовки скота и сданные на ответственное хранение непосредственно бригадирам животноводства. При этом один экземпляр ведомости сдают в бухгалтерию, а второй служит документом ежедневного учета кормов, выданных для скармливания животным. В данном случае корма отпускаются под расписку старших рабочих, обслуживающих скот.

В ведомости учета расхода кормов ведут ежедневный учет фуражного поголовья и количества израсходованных кормов, которые затем в конце месяца пересчитывают на кормовые единицы.

После утверждения ведомости учета расхода кормов руководителем хозяйства первый ее экземпляр с распиской получателя кормов служит основанием для списания их с подотчета материально ответственного лица. Второй экземпляр утвержденной ведомости с распиской лица, отпустившего корма, используется как документ для списания стоимости израсходованных кормов на затраты производства. Этот учет ведут в *журнале учета расхода кормов* (ф. № 303-АПК).

Некоторые особенности имеет учет силоса при скармливании его скоту. До использования силоса необходимо проверить, соответствует ли масса 1 куб. м., взятая при оприходовании, его фактической массе. Такую проверку производят путем выборочного взвешивания определенного объема засилосованной массы. Учет расхода силоса ведут на основании данных взвешивания, при этом необходимо подводить итоги расхода по каждому силосному сооружению, бурту, траншее или кургану. В случае обнаружения недостач силоса составляют акт, в котором указывают причину расхождения в массе. При скармливании силоса непосредственно из буртов, наземных траншей (самокормление) израсходованный силос списывают на основании остатка в данном бурте или траншее к концу месяца.

Все документы по движению кормов после проверки и записи их данных в книгах складского учета и в журнале учета расхода кормов в установленные сроки представляют в бухгалтерию хозяйства. Работники бухгалтерии должны систематически проверять расходование кормов в соответствии с утвержденными нормами и тщательно контролировать их сохранность путем регулярной сверки наличия с данными бухгалтерского учета.

На животноводческих фермах хозяйства получают различную продукцию: молоко, шерсть, яйцо и др. Для учета этой продукции предусмотрены специальные документы.

Учет молока. Первичным документом по учету молока является *журнал учета надоя молока* (ф. № 176-АПК)[1]. Этот документ ведут заведующий фермой, бригадир, мастер машинной дойки или старшая доярка. В нем записывают фамилии доярок, входящих в состав бригады, с указанием количества обслуживаемых коров. Данные о количестве полученного молока проставляют после каждой дойки, систематически определяют процент содержания жира. Каждый день доярка или мастер машинной дойки своей подписью подтверждают правильность сделанных записей. Журнал учета надоя молока ведется в одном экземпляре и в течение 15 дней хранится на ферме. После подписи заведующим фермой по истечении этого срока его сдают в бухгалтерию.

Часть надоенного молока отправляют на заготовительные пункты или реализуют другим путем, вторую часть используют в хозяйстве и перерабатывают. При доставке молока на приемные пункты, пункты переработки, маслодельные и сыроваренные заводы в качестве сопроводительного документа применяется *товарно-транспортная накладная на отправку-приемку молока и молочных продуктов* [ф. № 192-АПК (молсырье)][2].

При отправке молока в детские учреждения, на общественное питание и в другие пункты внутри хозяйства выписывают *накладную* или *лимитно-заборную ведомость*. Расход молока на выпойку молодняка животных отражают в *ведомости расхода кормов*. На основании документов на поступление и расходование молока на ферме составляют в двух экземплярах сводный документ – *ведомость учета движения молока* (ф. № 178-АПК)[3].

Данные о движении молока записывают в ведомость ежедневно, а по окончании отчетного периода один экземпляр ведомости вместе с журналом учета надоя молока (по приходу), накладными, лимитно-заборными ведомостями и другими документами (по расходу) представляют в бухгалтерию. Второй

[1] По классификации Госкомстата РФ. – СП-21.
[2] По классификации Госкомстата РФ. – СП-33.
[3] По классификации Госкомстата РФ. – СП-23.

экземпляр ведомости служит основанием для отражения поступления и расходования молока в книге складского учета у заведующего фермой, бригадира или приемщика молока на ферме.

В последние годы значительное распространение получили операции по приемке сельскохозяйственными предприятиями молока от граждан, проживающих на территории хозяйства, с последующей продажей его государству. Эти операции могут осуществляться либо на условиях закупки продукции по договорам, либо на условиях ее приемки для реализации (см. главу III, параграф 5). В первичном учете для отражения этих операций предусмотрены: *книжка учета приемки (закупки) молока от граждан* (ф. № 95в) и *журнал учета приемки (закупки) молока от граждан* (ф. № 177-АПК)[1].

Учет шерсти. Количество шерсти с учетом ее качества, полученное в период стрижки овец, отражается в *акте настрига и приемки шерсти* (ф. № 181-АПК)[2]. Акт составляют в трех экземплярах: один из них используют для оприходования шерсти на складе, второй – остается у бригадира, третий – передают зоотехнику для составления заключительного отчета о стрижке овец. В специализированных овцеводческих хозяйствах составляют также ежедневно *дневник поступления и отправки шерсти* (ф. № 182-АПК)[3], данные которого записывают в *акт настрига и приемки шерсти* (ф. № 181-АПК).

Отгрузку шерсти для переработки оформляют покипной описью, куда записывают массу (брутто) отгруженной шерсти по кипам, сортаменту и качеству с указанием процента выхода чистого волокна. Документ выписывают в трех экземплярах, из которых первый остается на пункте отправки шерсти, второй – у перерабатывающего пункта, третий – с отметкой о приемке возвращается хозяйству для сверки принятой массы шерсти с отправленной и для записи в регистры учета.

Учет яиц и другой продукции. Оприходование яиц и прочей продукции животноводства производится по *дневникам поступления сельскохозяйственной продукции* (ф. № 168-АПК)[4]. По каждому виду продукции ведут отдельный дневник с заполнением

[1] По классификации Госкомстата РФ. – СП-22.
[2] По классификации Госкомстата РФ. – СП-24.
[3] По классификации Госкомстата РФ. – СП-25.
[4] По классификации Госкомстата РФ. – СП-14.

соответствующих реквизитов. Так, при учете сбора яиц на птицефермах в дневниках ежедневно записывают количество несушек на ферме, количество яиц, полученных от молодняка кур, и т. п. В хозяйствах птицеводческого направления и на птицефабриках применяют специализированную документацию, например *акт на сортировку яиц в цехе инкубации* (ф. № 188-АПК)[1], *отчет по складу-холодильнику* (ф. № 189-АПК)[2] и др.

Отправка продукции производится по накладным. Все первичные и сводные документы по учету продукции животноводства сдаются в бухгалтерию в сроки, предусмотренные планом документооборота.

3. Документальное оформление движения прочих материальных ценностей

Значительную часть производственных запасов (минеральные удобрения, нефтепродукты, запасные части и т. п.) сельскохозяйственные предприятия приобретают со стороны. Основным первичным документом на оприходование поступающих от поставщиков товарно-материальных ценностей является счет-фактура (тип. межвед. ф. № 868). Характеристика этого документа дана в предыдущей главе. К счету-фактуре могут прилагаться и другие документы поставщиков: *товарно-транспортные накладные, спецификации, квитанции и т. п.*

Все поступающие документы на приобретаемые товарно-материальные ценности направляют в службу снабжения сельскохозяйственного предприятия. Работники этой службы проверяют соответствие данных поступающих документов договорам поставки по ассортименту, количеству, ценам, срокам отгрузки и т. п. Поступающие документы регистрируют в специальном журнале учета поступающих грузов (тип. межвед. форма № М-1). Работники, заполняющие этот журнал, обязаны не реже одного раза в месяц сверять данные журнала с данными бухгалтерии. В свою очередь, работники бухгалтерии должны систематически контролировать правильность ведения журнала. После регистрации в журнале счета поставщиков с приложенными к ним документами передают на склад для оприходования поступивших материальных ценностей в складском учете.

[1] По классификации Госкомстата РФ. – СП-26.
[2] По классификации Госкомстата РФ. – СП-30.

Для получения товарно-материальных ценностей со склада поставщика представителю хозяйства выписывают *доверенность* (тип. межвед. ф. № М-2а). В доверенности указывают: от кого и по каким документам (счету, наряду и т. п.) следует получить материальные ценности, срок действия доверенности. Бухгалтерия ведет строгий учет выданных доверенностей. Для этого в момент выдачи их регистрируют в специальном журнале учета выданных доверенностей. Не позднее следующего дня после получения ценностей по доверенности экспедитор (или другое лицо) представляет в бухгалтерию хозяйства товарно-транспортные накладные и другие сопроводительные документы о сдаче полученных товарно-материальных ценностей на склад. Неиспользованные доверенности следует возвратить в бухгалтерию не позднее следующего дня после истечения их срока.

При приемке грузов экспедитор должен проверить соответствие количества прибывших мест и знаков маркировки на них с данными, указанными в сопроводительных документах, а также нет ли на таре и упаковке следов повреждений, боя и т. п. При возникновении сомнений в сохранности груза от железной дороги или другой транспортной организации требуют составления коммерческого акта. Груз, доставленный в хозяйство, экспедитор или другое лицо службы снабжения сдает на склад под расписку заведующего складом на товарно-транспортной накладной или другом сопроводительном документе.

При доставке грузов на предприятие автотранспортом материальные ценности принимают на основании *товарно-транспортной накладной,* получаемой от грузоотправителя. При несоответствии поступивших материальных ценностей их ассортименту, качеству и количеству, указанным в документах поставщика, составляют *акт о приемке материалов* (тип. межвед. ф. № М-7), где фиксируют данные о поступившем грузе по документам поставщика и фактически. Акт в двух экземплярах составляет приемная комиссия с обязательным участием материально ответственного лица и представителя поставщика или незаинтересованной организации. Указанный акт составляют также для оформления приемки материалов, поступивших без документов.

Поступающие в хозяйство нефтепродукты в автоцистернах и бочках принимают на основании *товарно-транспортной накладной и паспорта качества нефтепродуктов,* в котором указаны их наименование, плотность, качество, марка, государственный стандарт или технические условия, которым соответствует нефтепродукт. Нефтепродукты, которые поступают в железнодорожных цистернах и наливных судах, принимает комиссия на основании сопроводительных товарно-транспортных документов (накладных, паспортов). При установлении недостачи нефтепродуктов составляют *рекламационный или коммерческий акт.*

Материальные ценности, поступающие от переработки продукции собственных промышленных и обслуживающих производств, приходуют на основании *отчета о переработке продукции* (ф. № 180-АПК)[1] с приложенными к нему оправдательными документами.

Основными документами, которыми оформляют отпуск товарно-материальных ценностей, являются накладные и лимитно-заборные ведомости. Разовый отпуск товарно-материальных ценностей для потребления или перемещения внутри хозяйства производится на основании *накладной (внутрихозяйственного назначения),* (ф. № 264-АПК), отпуск на сторону – по соответствующим специализированным *товарно-транспортным накладным* в зависимости от вида материальных ценностей. Для оформления отпуска систематически потребляемых в хозяйстве товарно-материальных ценностей применяют *лимитно-заборные ведомости* (ф. № 261-АПК)[2].

Отпуск семян, минеральных удобрений, нефтепродуктов, строительных и других материалов оформляют лимитно-заборными ведомостями на получение материальных ценностей, запасных частей – *лимитно-заборными ведомостями* специализированной формы. Лимитно-заборную ведомость выписывают в двух экземплярах на срок в пределах календарного месяца. Она является накопительным документом и значительно облегчает ведение материального учета. В первом разделе ведомости "Разрешено" указано, сколько и каких продуктов или материалов может быть отпущено по данной заборной ведомости (лимит отпуска) и каков срок ее действия. Этот раздел подписывают руководитель предприятия и бухгалтер. Во втором разделе отмечается количество отпущенных ценностей. Отпуск материальных ценностей прекращается после использования лимита. В случае необходимости руководитель может разрешить дополнительный лимит.

[1] По классификации Госкомстата РФ. – СП-28.
[2] По классификации Госкомстата РФ. – М-8.

Один экземпляр лимитно-заборной ведомости находится у получателя и является документом для оприходования ценностей, второй экземпляр остается у кладовщика. При выдаче ценностей кладовщик записывает в обоих экземплярах дату и количество отпущенных средств. При этом в лимитно-заборной ведомости кладовщика расписывается получатель, а в ведомости, находящейся у получателя, – кладовщик.

На основании накладных и лимитно-заборных ведомостей материальные ценности отпускаются со склада в места их потребления: фермы, отделения, цехи и др. При расходовании материальных ценностей на нужды производства их списывают на основании специализированных (в зависимости от вида материальных ценностей) *актов:* на списание семян, удобрений, производственного и хозяйственного инвентаря и др.

Акт об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений, ядохимикатов и гербицидов (ф. № 262-АПК) применяется для списания в расход (с подотчета) минеральных, органических и бактериальных удобрений, ядохимикатов и гербицидов на соответствующие культуры. Его составляет агроном по окончании внесения удобрений и ядохимикатов в почву или после опрыскивания соответствующих культур. К акту прилагаются лимитно-заборные ведомости, накладные и другие документы, которыми оформлялась доставка этих материальных ценностей в места потребления.

Акт на списание производственного и хозяйственного инвентаря (ф. № 263-АПК)[1] применяется для списания пришедшего в негодность при полной или частичной ликвидации соответствующего инвентаря. Акт составляет комиссия. На обороте акта рассчитывают результат о ликвидации пришедших в негодность материальных ценностей.

Списание на затраты израсходованных на производство нефтепродуктов производят на основании *путевых и учетных листов,* предварительно обобщенных в *накопительных ведомостях* (ф. № 301-АПК).

[1] По классификации Госкомстата РФ. – МБ-8.

4. Организация складского хозяйства и учет товарно-материальных ценностей на складе

Общие положения

Для обеспечения сохранности продукции и прочих товарно-материальных ценностей на сельскохозяйственных предприятиях организуется складское хозяйство. Сельскохозяйственные предприятия располагают центральными складами, а также складами и кладовыми, находящимися в отделениях, на фермах, в бригадах и других подразделениях хозяйства. В хозяйствах, расположенных вдали от железнодорожных станций или водных путей сообщения, имеются еще так называемые экспедиторские склады, куда поступают грузы со станции железной дороги или пристани. В зависимости от видов ценностей, для хранения которых предназначены склады, последние подразделяются на специализированные и общие.

На *общих складах* находятся товарно-материальные ценности, не требующие создания особых условий для их хранения. *Специализированные склады* приспособлены для хранения специфических товарно-материальных ценностей. Так, нефтесклады должны быть оборудованы соответствующими емкостями, располагаться на определенном расстоянии от прочих производственных и жилых зданий и соответствовать другим установленным инструкциями правил. Зернохранилища должны соответствовать условиям хранения зерна. Для хранения запасных частей склад оборудуется стеллажами, на которых размещаются запасные части по их прейскурантным номерам и т. д. Минеральные удобрения хранятся на складах в соответствии с Типовой технологией механизированных работ по применению минеральных удобрений.

Организация складского хозяйства

Все складские помещения должны быть оборудованы противопожарными средствами и иметь хорошо налаженное весовое хозяйство, а также необходимый инвентарь. Не все материальные ценности хозяйства могут размещаться на складах. Так, сено, солому и другие грубые корма укладывают в скирды и стога в полевых условиях. Силос, корнеплоды хранят в буртах, траншеях, ямах. Непродолжительное время на токах находится зерновая продукция и т. д.

Во всех случаях материальные ценности, где бы они ни хранились, передают под ответственность кладовщикам, заведующим токами , объездчикам и другим специально выделенным материально ответственным лицам. Этих лиц назначают руководители хозяйства из добросовестных работников, заслуживающих полного доверия. С каждым из них в установленном порядке заключают письменный договор о материальной ответственности. Материально ответственные лица должны быть специально проинструктированы по поводу своих обязанностей и ответственности. Инструктаж проводит главный бухгалтер хозяйства.

Материально ответственные лица отвечают за сохранность вверенных им материальных ценностей. Со своей стороны руководители хозяйства должны создать им необходимые условия для работы, в том числе организовать охрану складов в нерабочее время и ночные часы и т. п.

Складской учет

На всех складах, в кладовых и других местах хранения учет движения материальных ценностей ведут на карточках складского учета материалов (тип. межвед. ф. № М-17), которые выдают материально ответственным лицам под расписку в реестре выдачи карточек. На складе карточки хранятся в специальных картотеках по учетным группам, а внутри группы – по номенклатурным номерам. Карточка открывается на каждый номенклатурный номер продукции и материалов.

На складах и в кладовых с небольшой номенклатурой материалов и продукции вместо карточек допускается ведение книги складского учета (ф. № 40), имеющей те же реквизиты, что и карточки. До передачи книги на склад все страницы в ней должны быть пронумерованы, о чем делают соответствующую запись на последней странице книги.

На складе (в кладовой) в непосредственных местах хранения каждого вида продукции и материалов к ним прикрепляются специальные ярлыки с указанием названия данного вида материальных ценностей, его характеристики, а в необходимых случаях и целевого назначения.

В книге складского учета или соответственно в карточках складского учета материалов на каждый вид хранимых материальных ценностей открывают отдельный счет; учет ведут только в натуральных измерителях. В заголовке счетов указывают единицу измерения, номенклатурный номер и цену (цена проставляется для справок и используется при таксировке объектов). Последовательность открытия счетов должна быть такой же, как и в аналитическом учете в бухгалтерии. По каждому субсчету в книге (картотеке) необходимо оставлять место для открытия новых счетов в течение года для записи данных о вновь поступивших материалах.

Записи в книге (карточках) складского учета должны вестись только на основании документов. Без правильно оформленных документов на оприходование или выдачу продукции кладовщик (заведующий складом) не имеет права принимать или отпускать продукцию. Кладовщик должен иметь у себя образцы подписей тех лиц, которые уполномочены распоряжаться материальными ценностями в хозяйстве. После каждой записи о поступлении или расходовании материалов или продуктов на счетах в книге (карточках) складского учета выводят остаток. Записи в книге (карточках) производят строго по каждому документу; объединение нескольких документов в одну запись не допускается. Из накопительных документов (ведомости расхода кормов, лимитно-заборные ведомости и др.) записи делают по мере их закрытия, но не позднее первого числа следующего за отчетным месяца.

Продукция и производственные запасы, поступающие на склад из бригад, ферм, подсобных предприятий, сопровождаются накладными. Принимая продукцию, кладовщик отмечает в графе "Принято" фактическое количество полученной продукции и подтверждает это своей подписью. У кладовщика остается один экземпляр накладной, который является основанием для оприходования принятой продукции и записи в книге (карточке) складского учета.

Материальные ценности, поступающие на склад со стороны, приходуют на основании счетов-фактур и других документов организаций-поставщиков. При поступлении материальных ценностей кладовщик расписывается об этом на сопроводительных документах.

В конце каждого месяца на основании первичных документов и записей в книге (карточках) складского учета материально ответственные лица составляют *отчет о движении материальных ценностей* (ф. № 265-АПК), а по нефтепродуктам – *отчет о движении горючего и смазочных материалов* (ф. № 266-АПК). К отчету прилагают все первичные документы за месяц. Отчеты составляют материально ответственные лица обычно в натуральных измерителях; оценку отраженных в отчете материальных ценностей производят в бухгалтерии. Отчеты о движении материальных ценностей составляют в двух экземплярах, из которых один остается в бухгалтерии, а второй с подписью бухгалтера в приемке возвращается кладовщику после сверки его данных с документами.

На каждую группу материальных ценностей, учитываемых на отдельных синтетических счетах, составляют отдельный отчет, в котором указывают остаток ценностей на начало месяца, затем заполняют приходную и расходную его части и выводят сальдо на конец месяца по каждому виду ценностей и в целом по отчету.

Приход и расход ценностей группируют по источникам их поступления и направлениям расходования. Такую группировку следует производить по корреспондирующим счетам, которые в дальнейшем и проставляют на отчете в бухгалтерии при контировке документа. Этот порядок составления отчетов значительно облегчает их проверку и дальнейшее использование в учетной работе, устраняет необходимость других разработок материальных документов. Квалифицированное составление отчетов о движении материальных ценностей имеет важное значение для применения сальдового метода учета товарно-материальных ценностей.

В связи с большим количеством наименований запасных частей и ремонтных материалов к тракторам, автомобилям, комбайнам, сельскохозяйственным машинам допускается отчеты о движении запасных частей и ремонтных материалов составлять на бланках отчета о движении материальных ценностей (ф. № 265-АПК) в суммовом выражении, т. е. без перечисления всех наименований запасных частей.

На экспедиторских складах обычно ведут журнал учета поступающих грузов (тип. межвед. ф. № М-1). В нем регистриру-

ют все счета-фактуры, транспортные и другие документы на поступившие материальные ценности с указанием, от кого поступили ценности. Грузы с экспедиторского склада передают складам, расположенным на территории хозяйства.

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

5. Оценка материально-производственных запасов

Материально-производственные запасы принимаются к учету по фактической себестоимости, которая складывается из затрат на приобретение материальных ценностей (за исключением налога на добавленную стоимость), затрат по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

При изготовлении материально-производственных запасов силами самой организации их фактическая себестоимость определяется исходя из суммы затрат, связанных с их производством.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации определяется исходя из оценки, согласованной учредителями (участниками).

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных организацией безвозмездно, определяется исходя из их рыночной стоимости на дату оприходования.

При отпуске материально-производственных запасов в производство и ином выбытии их оценка (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) производится одним из следующих методов:

по себестоимости каждой единицы;

по средней себестоимости;

по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО);

по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ЛИФО).

Материально-производственные запасы могут оцениваться организацией по средней себестоимости, которая определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в этом месяце.

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

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

При превышении фактической себестоимости над плановой делают дооценку, а в случае, если фактическая себестоимость окажется ниже плановой, – уценку (сторнировочную запись). После корректировочных записей сельскохозяйственная продукция, полученная из производства в отчетному году, будет учтена по фактической стоимости.

Однако не для всех видов продукции устанавливается плановая оценка. Например, волос, шерсть-линька, перо, пух, кожи животных и т. п. учитывают по ценам возможной реализации. Причем эта оценка в конце года не корректируется.

Зерновые отходы и другие виды продукции низшего качества должны учитываться по ценам более низким, чем цены, установленные на полноценную продукцию. Например, зерновые отходы оценивают по ценам, установленным исходя из процента содержания в них зерна.

Покупную продукцию учитывают по ценам приобретения с учетом расходов по ее заготовке и доставке в хозяйство.

Семена и корма оценивают в таком же порядке, как и продукцию: семена и корма, произведенные в текущем году, – по плановой себестоимости с последующей корректировкой в конце года до фактической; семена и корма, перешедшие с прошло-

го года, – по фактической себестоимости соответствующего года; покупные – по ценам приобретения с учетом расходов на заготовку и доставку.

6. Синтетический и аналитический учет сельскохозяйственной продукции, семян и кормов

Общие положения

Сельскохозяйственная продукция различных отраслей производства учитывается на балансовом счете 43 "Готовая продукция". Если получаемая из производства продукция полностью направляется для использования на данном предприятии в качестве сырья, семян, кормов, то ее по счету 43 не учитывают, а приходуют непосредственно на счете 10 "Материалы". Так, непосредственно приходуют на счет 10 навоз, полученный от животных, зерно, собранное с семенных участков и предназначенное на семена, а также сено, силос, корнеплоды, солому и т. д. Если получаемая из производства продукция может быть использована на различные цели (для реализации, на семена, на корма и др.), то ее приходуют на счет 43. После завершения подработки и определения назначения продукции часть ее, подлежащую для использования на корма и семена, переносят на счет 10, а переданную на объекты общественного питания и в собственную торговую сеть – на счет 41 "Товары".

Субсчета по счету 43

Учет сельскохозяйственной продукции на счете 43 ведут в следующей номенклатуре:

1. "Растениеводства".
2. "Животноводства".
3. "Подсобных промышленных производств".
4. "Вспомогательных, обслуживающих и других производств".
5. "Принятая у населения для реализации".

На субсчете 1 учитывают движение оприходованной продукции отраслей растениеводства: полеводства, луговодства, овощеводства, садоводства, виноградарства и др. Каждый вид продукции учитывают обособленно.

На субсчете 2 учитывают продукцию, полученную от различных видов сельскохозяйственных животных, птицы и пчел (молоко, яйцо, шерсть, мед и др.). Продукты, полученные от переработки животноводческой продукции, а также продукты забоя скота на этом субсчете не фиксируют. Они подлежат учету на субсчете 3. Аналитические счета по данному субсчету открывают с учетом видов продукции, а также сортов, кондиций и других качественных показателей.

Субсчет 3 предназначен как для учета продуктов, полученных в результате переработки продукции растениеводства и животноводства в своем хозяйстве (соленые огурцы, квашеная капуста, крупа, мука, сухофрукты, сыр, сливки, творог, обезжиренное молоко, мясо и другие продукты забоя скота), так и промышленных производств.

На субсчете 4 учитывают продукцию вспомогательных и обслуживающих производств: мастерских, пошивочных мастерских, предприятий общественного питания и т. п. Счета по этому субсчету открывают по видам и сортам продукции. Продукты, передаваемые в торговую сеть и предприятия общественного питания, относят на счет 41 "Товары".

На субсчете 5 учитывают сельскохозяйственную продукцию (молоко, шерсть, фасоль и др.), закупаемую у граждан в соответствии с порядком, установленным соответствующими нормативными документами. Аналитический учет закупленной продукции ведут по ее видам, сортам, кондициям и другим качественным показателям. При оприходовании продукции делают запись по дебету данного субсчета и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 7 "Расчеты с гражданами за принятые от них продукцию, скот и птицу для реализации". При реализации продукции ее списывают с кредита данного субсчета в дебет счета 90 "Продажи".

На этом же субсчете на отдельных аналитических счетах учитывают продукцию, принятую от населения для реализации на комиссионных началах. Учет этой продукции ведется также обособленно от продукции, произведенной хозяйством. При оприходовании продукции делают запись по дебету данного субсчета и кредиту счета 76, субсчет 7 "Расчеты с гражданами за принятые от них продукты, скот и птицу для реализации"; при реализации ее списывают на дебет счета 90 "Продажи".

Субсчет по счету 10

По счету 10 "Материалы" на отдельном субсчете 6 учитывают движение семян, посадочного материала, кормов собственного производства и покупных. Если целевое назначение производимой сельскохозяйственной продукции известно непосредственно при получении ее из производства (на семена, на корма), то оприходование производится сразу на счет 10 "Материалы", минуя счет 43 "Готовая продукция". Если такой ясности нет, то продукция, выделенная на семена и корма, приходуется на счет 10 со счета 43 по мере определения ее целевого назначения.

По счету 10 на субсчете 6 "Корма, семена и посадочный материал" целесообразно выделять три группы аналитических счетов:

1. "Семена и посадочный материал".
2. "Семена межхозяйственного страхового фонда".
3. "Корма".

По первой группе аналитических счетов учитывают произведенные в своем хозяйстве и покупные семена, а также посадочный материал (для собственного производства). Учет семян ведут по видам и ботаническим сортам, а в семеноводческих хозяйствах – также по репродукциям. Посадочный материал для закладки и ремонта многолетних насаждений учитывают на субсчете 8 "Строительные материалы" данного счета, по аналитическим счетам "Посадочный материал многолетних насаждений", а предназначенный для реализации – на счете 43 "Готовая продукция", субсчет 1. На отдельных аналитических счетах данной группы учитывают натуральные ссуды семян (по плановой себестоимости соответствующей продукции собственного производства). Погашение натуральной ссуды производят по фактической себестоимости семян того года, в котором возвращается натуральная ссуда, с отражением по дебету счета 90.

Во второй группе аналитических счетов учитывают движение семян, полученных из межхозяйственного страхового фонда. Порядок аналитического учета такой же, как и по первой группе счетов.

В третьей группе аналитических счетов учитывают движение кормов по их видам. Одноименные виды кормов при этом учитывают объединенно, без подразделения их по видам. Так, на

одном счете учитывают сено однолетних и многолетних трав, а также сено природных сенокосов; один счет открывают для учета соломы яровых и озимых культур. На одном счете учитывают также весь силос, полученный от различных культур (кроме кукурузного), вместе учитывают кормовые корнеплоды и т. д. Такой порядок принят с целью сокращения аналитических счетов и упрощения учета.

Аналитический учет

Учет сельскохозяйственной продукции, семян и кормов (так же, как и учет производственных запасов) в хозяйстве должен быть организован оперативно-бухгалтерским (сальдовым) методом. Рассмотрим его подробнее.

Как уже отмечалось, все материально ответственные лица ежемесячно сдают в бухгалтерию хозяйства отчеты о движении материальных ценностей. Эти отчеты содержат сведения об остатках на начало месяца каждого вида сельскохозяйственных продуктов, о поступлении и расходовании этих ценностей и об остатках их на конец отчетного периода. Данные в отчетах целесообразно приводить как в натуральном, так и в стоимостном измерении в оценке по плановой себестоимости. Таким образом, в отчетах, по существу, содержится аналитический учет сельскохозяйственной продукции. В большинстве случаев материально ответственные лица пока приводят в отчетах только количественные показатели. Стоимость материальных ценностей в таких случаях определяется в бухгалтерии.

В бухгалтерии отчеты о движении материальных ценностей сверяют с другими регистрами. Данные о поступлении продукции из производства и расходовании ее на производство сверяют с показателями лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений; данные о реализации продукции сверяют с показателями ведомостей № 62-АПК и др. Подсчитанные в отчетах остатки на конец отчетного месяца по каждому виду материальных ценностей должны соответствовать остаткам на эту дату, числящимся у материально ответственных лиц в карточках или книгах складского учета.

Затем данные всех отчетов обобщаются в денежном выражении в целом по хозяйству. Для этой цели используют ведомость № 46-АПК учета материальных ценностей, товаров и тары. В

этом регистре систематизируются по корреспондирующим счетам дебетовые и кредитовые обороты по счетам учета товарно-материальных ценностей.

Ведомости открываются на месяц в разрезе синтетических счетов, а при необходимости и по субсчетам или группам материалов. Поскольку движение материальных ценностей в ведомости отражается в твердых ценах, на первой странице приводится расчет отклонений фактической стоимости материалов от учетных цен. В ведомости отражают остатки материальных ценностей на начало месяца по каждому складу и их поступление, выводят итог поступления по всем складам и учетным группам.

Во второй половине ведомости (правая сторона) отражают расход товарно-материальных ценностей в корреспонденции с дебетом счетов по направлениям их расхода. После подсчета общей суммы расхода выводят остаток на конец месяца.

Поскольку записи о движении товарно-материальных ценностей в ведомости на основании отчетов отражены, как правило, в планово-учетных ценах, бухгалтерия делает распределение сумм отклонений фактической стоимости товарно-материальных ценностей от планово-учетных цен, относящихся к израсходованным материальным ценностям и подлежащих списанию на счета учета затрат или реализации пропорционально стоимости этих ценностей по постоянным планово-учетным ценам. Суммы распределенных отклонений от постоянных планово-учетных цен отражают в конце ведомости по отдельной строке (по каждому каналу расхода). Путем сложения всех сумм расхода по планово-учетным ценам и отклонений определяют фактическую себестоимость материальных ценностей в разрезе всех корреспондирующих счетов и в целом по предприятию. После этого фактическую себестоимость использованных материальных ценностей (кредитовый оборот) в разрезе корреспондирующих счетов переносят из ведомости № 46-АПК в журнал-ордер № 10-АПК по кредиту соответствующего счета, на который открыта ведомость[1].

При ведении ведомости № 46-АПК по субсчетам или группам материальных ценностей перед занесением кредитового оборота в журнал-ордер данные отдельных ведомостей предварительно обобщают в целом по синтетическому счету. Кредитовые обороты журналов-ордеров № 10-АПК и 11-АПК по счетам учета товарно-материальных ценностей в целом и по корреспондирующим счетам в установленном порядке переносят в Главную книгу.

[1] По счетам 43 "Готовая продукция" и 41 "Товары" – в журнал-ордер № 11-АПК.

Итоги оборотов сверяют с данными других регистров. Стоимость израсходованных на растениеводство, животноводство семян и кормов должна соответствовать сумме оборота по кредиту счета 10 и дебету счетов по учету затрат в журнале-ордере № 10-АПК; стоимость поступившей продукции из производства по дебету счета 40, отраженная в ведомости, также сверяется с данными журнала-ордера № 10-АПК (по кредиту счета 20); приобретенная продукция у поставщиков – с данными журнала-ордера № 6-АПК и др.

После сверки данных регистров и отчетов о движении материальных ценностей остатки каждого вида материальных ценностей на начало следующего месяца записывают в сальдовые ведомости (ф. № 41 или 41а) в количественном и стоимостном выражении, причем указывают остатки и тех ценностей, по которым в течение месяца не было движения. Сальдовые ведомости могут вестись по двум вариантам. При первом варианте ведомости открывают и ведут по материально ответственным лицам (ф. № 41), при втором – в целом по хозяйству (ф. № 41а). Вопрос о выборе той или иной формы сальдовой ведомости решает главный бухгалтер в зависимости от конкретных условий хозяйства.

В целях сокращения работы по переписке наименований материальных ценностей и других реквизитов на начало каждого месяца сальдовые ведомости подготавливаются с необходимым количеством вкладных листов. При этом наименования материальных ценностей записывают в ведомость лишь в начале года (при ее открытии).

Таким образом, при сальдовом методе учета обороты по дебету и кредиту счетов материальных ценностей в стоимостном выражении отражают в ведомости № 46-АПК и журналах-ордерах № 10-АПК и 11-АПК. Обороты по конкретным видам товарно-материальных ценностей с учетом их количества и сумм по каждому материально ответственному лицу показывают в месячных отчетах о движении материальных ценностей, а остатки на конец месяца, кроме того, – в сальдовых ведомостях.

Учет подработки зерна

Рассмотрим наиболее характерные хозяйственные операции по учету сельскохозяйственной продукции, семян и кормов. На оприходование продукции растениеводства, полученной из производства, делают следующую бухгалтерскую запись:

дебет счета 43 "Готовая продукция" или 10 "Материалы" (если ясно целевое назначение продукции – в качестве семян, кормов, удобрений)

кредит счета 20 "Основное производство", субсчет 1 "Растениеводство".

Обычно продукция растениеводства первоначально берется на учет в неочищенном виде. Например, зерно при комбайновой уборке приходуется в бункерной массе. Однако в дальнейшем продукция подвергается очистке и сортировке, в результате образуются продукты различной сортности, происходит усушка продукции, появляются мертвые неиспользованные отходы. Выявленная усушка и мертвые неиспользуемые отходы списывают сторнировочной записью:

дебет счета 43 "Готовая продукция" или 10 "Материалы"

кредит счета 20 "Основное производство", субсчет 1 "Растениеводство".

Если при сортировке зерновой продукции получаются зерновые отходы, то их сначала необходимо сторнировать, а затем оприходовать в новой оценке (исходя из процента содержания в них зерна). Если в новой оценке приходуется и очищенная продукция, то сторнируют всю продукцию и зерноотходы.

Например в отделении № 1 получено от урожая 2100 ц зерна пшеницы в плановой оценке 300 руб. за 1 ц на сумму 630 000 руб. Зерно отсортировано, в результате получено 58 ц зерноотходов (с содержанием 50 % зерна), усушка и неиспользуемые отходы составили 82 ц. Эти хозяйственные операции оформляют следующими бухгалтерскими записями:

1. Оприходование неочищенного зерна (в плановой оценке):

дебет счета 43, субсчет 1, аналитический счет "Озимая пшеница"

кредит счета 20, субсчет 1, аналитический счет "Озимая пшеница" (графа "Зерно") – 2100 ц 630 000 руб.

2. Сторнируются зерноотходы, усушка и неиспользуемые отходы (в плановой оценке зерна):

дебет счета 43, субсчет 1, аналитический счет "Озимая пшеница"

кредит счета 20, субсчет 1 (аналитический счет, "Озимая пшеница") – 140 ц 42 000 руб.

3. Оприходованы зерноотходы в стоимости 50 % плановой оценки зерна:

дебет счета 10, субсчет 3, аналитический счет "Зерноотходы"

кредит счета 20, субсчет 1, аналитический счет "Озимая пшеница" (графа "Зерноотходы") – 58 ц 8700 руб.

В случае если при подработке зерновой продукции на току дело ограничивается лишь отделением от основной продукции мертвых отходов, их сторнируют по дебету счета 43 и кредиту счета 20, субсчет 1, только по количеству. При подработке и сортировке продукции, перешедшей с прошлого года, ее списывают в дебет счета 20, субсчет 3 "Промышленное производство", и приходуют после подработки с кредита счета 20-3. Зеленую массу, скормленную скоту, приходуют обычной записью и одновременно относят на затраты по животноводству (дебет счета 10-6, кредит счета 20-1, дебет счета 20-2, кредит счета 10-6).

При оприходовании покупной продукции, полученной от поставщиков, счет 43 "Готовая продукция" дебетуют в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" с отражением суммы НДС по счету 19. Если при приобретении сельскохозяйственной продукции хозяйство несет транспортные расходы, то они относятся на увеличение стоимости этой продукции; при этом дебетуют счет 43 "Готовая продукция" и кредитуют счет 23 "Вспомогательные производства" на стоимость услуг, оказанных живой тягловой силой, автотранспортом, тракторным парком хозяйства, и счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" – на сумму начисленной оплаты труда грузчикам.

Учет обменных операций

Сельскохозяйственные предприятия обменивают зерно на комбикорм и зерно разноименных культур из расчета 1 ц комби-

кормов за 1 ц зерна в зачетной массе. Оплата зерна, сдаваемого в обмен, и прием комбикормов производятся по действующим ценам. Отпуск зерна государственных ресурсов в обмен на зерно разноименных культур производится из расчета центнер за центнер в зачетной массе с выплатой или удержанием разницы в стоимости зерна по сложившимся заготовительным ценам. Транспортные расходы сельскохозяйственных предприятий возмещаются по единым тарифам на автомобильные перевозки. Порядок отражения в бухгалтерском учете операций по обмену зерна на комбикорма и зерно разноименных культур следующий.

Зерно производства прошлого года, сданное в обмен на комбикорма и зерно разноименных культур, списывают по фактической себестоимости, а зерно производства текущего года – по плановой себестоимости (с последующим корректированием в конце года до фактической себестоимости) с кредита счета 43 "Готовая продукция" в дебет счета 90 "Продажи". Обменные операции на счете 90 отражают на аналитических счетах "Реализация продукции растениеводства" по каждому виду реализуемой продукции как прочая реализация.

В дебет указанных аналитических счетов, кроме себестоимости зерна, относят заработную плату (оплату труда) по затариванию и погрузке зерна, начисления на социальное страхование и в резерв по отпускам, другие расходы и услуги, связанные с обменом (кроме транспортных расходов, возмещаемых заготовительными организациями).

Расчеты с предприятием хлебопродуктов за сданное зерно в обмен на комбикорма и зерно разноименных культур учитывают на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", по дебету которого отражают стоимость зерна, сданного хозяйствами (с кредита счета 90 "Продажи"), а по кредиту – сумму, перечисленную хозяйству предприятием хлебопродуктов за сданное зерно (с записью по дебету счета 51 "Расчетные счета").

Комбикорма и зерно разноименных культур, полученные в порядке обмена, приходуют по фактической стоимости приобретения на дебет счетов 10 "Материалы" и 43 "Готовая продукция" (включая расходы по доставке в хозяйство в корреспонденции с кредитом счетов: 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – на суммы оплаты счетов этих организаций; 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" – на суммы заработной платы (оплаты труда), начисленной за погрузку и разгрузку по-

лученных комбикормов и зерна разноименных культур; 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" – на суммы по отчислениям на социальные нужды и других счетов.

Корреспонденция по учету движения продукции

Продукция сельскохозяйственного производства, семена и корма используются на различные цели. Расход продукции, семян и кормов отражают по кредиту счетов 43 "Готовая продукция" и 10 "Материалы" в корреспонденции с разными счетами в зависимости от направления использования.

Например, стоимость семян, израсходованных на посев, списывают на дебет счета 20 "Основное производство", субсчет 1 "Растениеводство"; расход кормов на содержание продуктивных животных отражают на дебете счета 20, субсчет 2 "Животноводство", а на содержание рабочего скота – на дебете счета 23 "Вспомогательные производства", субсчет 7. На дебет счета 90 "Продажи" списывают сельскохозяйственную продукцию, проданную государству и реализованную другим организациям[1], на колхозном рынке, а также выданную в счет оплаты труда работникам сельскохозяйственного предприятия и привлеченным лицам, реализованную на общественное питание, сданную в порядке обменных операций. Стоимость недостач и потерь от порчи сельскохозяйственной продукции, семян и кормов, выявленных в хозяйстве, списывают на дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". Если же продукция погибла от стихийных бедствий, то стоимость ее относят на дебет счета 99 "Прибыли и убытки" как потери хозяйства, а если она была застрахована – то в дебет субсчета 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию".

Оприходование животноводческой продукции, полученной от своего производства, оформляют бухгалтерской записью:

дебет счета 43 "Готовая продукция", субсчет 2 "Продукция животноводства"

кредит счета 20 "Основное производство", субсчет 2 "Животноводство".

---

[1] С одновременным отражением сумм НДС: дебет счета 90 "Продажи", кредит счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Расходование продукции животноводства отражается по кредиту счета 43 в корреспонденции со счетами в зависимости от направления использования продукции. Оприходование продукции и кормов, полученных от своих промышленных предприятий, оформляют бухгалтерской записью:

дебет счета 43 "Готовая продукция" и 10 "Материалы"
кредит счета 20 "Основное производство", субсчет 3 "Промышленные производства".

Покупную продукцию промышленных производств приходуют так же, как и покупную продукцию растениеводства и животноводства. Списание продукции промышленных производств оформляют бухгалтерскими записями, аналогичными записям, отражающим списание продукции растениеводства и животноводства.

7. Синтетический и аналитический учет прочих материальных ценностей

Общие положения

Кроме продукции сельскохозяйственного производства, семян и кормов на сельскохозяйственных предприятиях используются различные другие материальные ценности: сырье для промышленных предприятий, нефтепродукты, минеральные удобрения, запасные части к машинам и механизмам, строительные материалы и пр. В основном эти ценности приобретаются со стороны, и лишь незначительная их часть изготавливается в хозяйстве.

Согласно действующему положению все покупные товарно-материальные ценности должны учитываться по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость их складывается из соответствующих цен, указанных в счетах поставщиков, торговых наложений, скидок, транспортных тарифов, расходов за доставку в хозяйство и некоторых других расходов, связанных с заготовлением данных материалов.

Поскольку одни и те же материальные ценности поступают в хозяйство отдельными партиями и к тому же часто от разных поставщиков, фактическая себестоимость однородных материалов обычно колеблется. Для облегчения учета необходимо

иметь постоянные (неизменные, твердые) планово-учетные цены на все товарно-материальные ценности. С этой целью в каждом хозяйстве бухгалтерия разрабатывает специальный номенклатуру-ценник, который представляет собой систематизированный справочник, охватывающий все находящиеся в хозяйстве ценности. Ценник содержит следующие показатели: номенклатурный номер, точное наименование и краткую характеристику материальных ценностей, единицу измерения, учетную (твердую) цену. Номенклатурные номера ценностей имеют для учета большое организующее значение, так как устраняют возможный разнобой в названиях ценностей, кроме того, они необходимы при автоматизации учета.

Учет товарно-материальных ценностей по твердым ценам

В качестве постоянных планово-учетных цен на сельскохозяйственных предприятиях используются:

а) для учета запасных частей, нефтепродуктов, ремонтных материалов, биопрепаратов, медикаментов, химикатов – твердые цены приобретения, указанные в счетах поставщиков. Наценки поставщиков и транспортно-заготовительные расходы учитывают отдельно по группам однородных материалов как отклонения от учетных цен;

б) для учета строительных материалов, минеральных удобрений, твердого топлива – расчетные цены, которые устанавливаются в хозяйствах с учетом транспортно-заготовительных расходов, определяемых условиями хозяйства. Отклонения от расчетных цен также учитывают обособленно.

Определение расчетной цены покажем на примере минеральных удобрений. Так, если прейскурантная цена 1 т удобрений 2200 руб., наценка 4%, или 88 руб., железнодорожный тариф 175 руб. за 1 т, стоимость перевозки 1 т от станции назначения до хозяйства 32 руб. 20 коп., то постоянная учетная цена 1 т удобрений может быть равна 2495 руб. Для удобства расчетов целесообразно учетную цену округлять (до целых) рублей или десятков копеек (по сравнительно недорогим материальным ценностям).

Учет движения товарно-материальных ценностей в хозяйстве ведут по установленным постоянным планово-учетным ценам, указанным в ценнике. Поскольку реально складывающие-

ся цены на материалы отклоняются от принятых в хозяйстве, бухгалтерия должна учитывать все эти отклонения и систематически, по мере расходования материалов, списывать соответствующую долю отклонений на те счета, на которых учитывается расход материалов по твердым ценам, доводя таким образом их до фактической стоимости.

Учет заготовления и приобретения товарно-материальных ценностей

Учет заготовления и приобретения материальных ценностей, определение и учет отклонений от планово-учетных цен может осуществляться на предприятиях по-разному: с открытием для этих целей в системном учете специальных синтетических счетов и без открытия этих счетов.

При применении первого варианта в системном бухгалтерском учете дополнительно ведут два счета: 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей". На дебет счета 15 относятся фактические расходы по заготовлению и приобретению материальных ценностей в корреспонденции со счетами: 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – на фактурную стоимость приобретаемых материалов, 23 "Вспомогательные производства" – на расходы по доставке, 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и 71 "Расчеты с подотчетными лицами" – на оплату прочих расходов. По кредиту счета 15 поступившие материальные ценности приходуют по твердым ценам в корреспонденции с дебетом счетов по учету материальных ценностей. Путем сопоставления дебетовых и кредитовых оборотов по счету 15 в конце месяца определяют разницу между сложившейся фактической стоимостью приобретенных материальных ценностей и их учетной оценкой при оприходовании. Выведенные разницы перечисляются на счет 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей". С этого счета они затем распределяются на соответствующие счета учета затрат на производство и другие счета пропорционально стоимости израсходованных материалов по учетным ценам.

При применении второго варианта счета 15 и 16 не ведут, материалы приходуются прямой записью с кредита счета 60 в дебет счетов по учету материальных ценностей. Суммы транс-

портно-заготовительных расходов (отклонений от учетных цен) учитывают на отдельных аналитических счетах с распределением по назначению по мере расхода материальных ценностей (ежемесячно или ежеквартально).

Сельскохозяйственные организации, как правило, применяют второй вариант, так как основу отклонений от планово-учетных цен здесь составляют транспортно-заготовительные расходы за доставку поступающих материальных ценностей.

В хозяйствах материалы должны учитываться по сальдовому методу. В местах хранения ценности учитывают в книге складского учета или в карточках, на основании которых материально ответственные лица ежемесячно составляют отчеты о движении материальных ценностей по каждому синтетическому счету (или по субсчетам).

В бухгалтерии для обобщения данных по хозяйству в целом ведут ведомость № 46-АПК учета материальных ценностей, товаров и тары. Здесь же в конце месяца отражают отклонения фактической стоимости этих ценностей от постоянных планово-учетных цен, рассчитывают их процент, по которому затем списывают отклонения по направлениям расхода материалов.

Суммы отклонений фактической стоимости купленных у поставщиков товарно-материальных ценностей от постоянных планово-учетных цен переносят в ведомость № 46-АПК из реестров операций по расчетам с поставщиками; расходы за доставку записывают на основании ведомости распределения услуг автотранспорта, лицевых счетов подразделений и других документов.

В конце отчетного периода суммы отклонений списывают в соответствии с определяемым процентом, который устанавливают сложением суммы отклонений на начало месяца с суммой отклонений , учтенных в течение месяца. Затем складывают стоимость остатка материалов на начало месяца в оценке по постоянным планово-учетным ценам и стоимость материалов, поступивших в течение месяца, в той же оценке (без внутренней переброски). Делением первой суммы, умноженной на 100, на вторую находят процент отклонений и затем определяют суммы отклонений по каждому каналу движения материальных ценностей и на остаток на конец месяца.

Итоговые данные из ведомости № 46-АПК о кредитовых оборотах соответствующего счета материальных ценностей в

фактической себестоимости с разбивкой по корреспондирующим счетам переносят в журнал-ордер № 10-АПК в графу, отведенную в нем для данного счета.

Из журнала-ордера № 10-АПК после сверки данных по корреспондирующим счетам кредитовые обороты в целом по счету и составляющим его суммам переносят в Главную книгу.

В настоящее время большинство видов материальных ценностей учитывается на счете 10 "Материалы". На данном счете сосредоточен учет всех видов используемых на предприятии сырья и материалов, удобрений, средств защиты растений и животных, топлива, запасных частей, тары и тарных материалов, семян и кормов, строительных материалов и т. п.

Субсчета по счету 10

Аналитический учет товарно-материальных ценностей на счете 10 "Материалы" строится по каждому их виду в разрезе следующих субсчетов:

1. "Сырье, материалы, удобрения, средства защиты растений и животных".
2. "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали".
3. "Топливо".
4. "Тара и тарные материалы".
5. "Запасные части".
6. "Корма, семена и посадочный материал".
7. "Сырье, переданное в переработку на сторону".
8. "Строительные материалы".
9. "Инвентарь и хозяйственные принадлежности".

На субсчете 1 учитывают наличие и движение сырья и основных материалов (включая и сельскохозяйственную продукцию, используемую в качестве сырья и основных материалов для промышленных производств), которые входят в состав вырабатываемой продукции промышленных, вспомогательных и обслуживающих производств, образуя ее основу, или являются необходимыми компонентами при ее производстве. На этом же субсчете учитывают и вспомогательные материалы, которые участвуют в образовании продукции или потребляются для хозяйственных нужд.

Отдельная группа аналитических счетов по субсчету 1 выделяется для учета наличия и движения удобрений (минеральных и органических), биопрепаратов, медикаментов и химикатов, используемых для борьбы с вредителями и болезнями сельскохозяйственных растений и животных.

На субсчете 2 учитывают наличие и движение покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий, конструкций и деталей. Субсчет применяется на промышленных предприятиях и в строительных организациях агропромышленного комплекса.

На субсчете 3 учитывают все виды топлива, используемые в хозяйстве: нефтепродукты (горючее и смазочные материалы), предназначенные для эксплуатации машинно-тракторного парка и транспортных средств; твердое (уголь, торф, дрова и др.), газообразное топливо, а также талоны на нефтепродукты.

На субсчете 4 "Тара и тарные материалы" учитывают наличие всех видов тары: из древесины, картона и бумаги, металла, пластмассы, стекла, а также мешочную (тканевую) тару и др. К тарным материалам относятся материалы и детали, предназначенные для ее изготовления или ремонта (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, обручное железо, корковая и полиэтиленовая пробка, фольга и т. п.). Инвентарная тара (нефтетара, бочки, чаны), используемая для хозяйственных нужд, на данном счете не учитывается.

На субсчете 5 учитывают наличие и движение всех видов приобретенных или изготовленных запасных частей, а также аккумуляторы, шины, узлы и агрегаты обменного фонда.

Шины, покрышки, камеры и ободная лента, находящиеся на колесах и в запасе при транспортном средстве, включенные в первоначальную стоимость, учитываются в составе основных средств на счете 01.

Субсчет 6 предназначен для учета кормов, семян, посадочного материала растениеводства (кроме многолетних насаждений).

На субсчете 7 учитывают сырье, переданное в переработку на сторону и остающееся на балансе хозяйства.

Субсчет 8 предназначен для учета строительных материалов.

На субсчете 9 учитываются хозяйственный инвентарь и прочие хозяйственные материалы (а также материалы, которые ранее (по старому плану счетов) отражали на счете 12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы", но в связи с ликви-

дацией счета часть из них приняты на учет по счету 10 и часть – по счету 01).

Учет по каждому субсчету ведут по видам материалов и сырья. Биопрепараты, медикаменты и химикаты в бухгалтерии учитывают только в денежном выражении. Количественный учет по наименованиям этого вида ценностей ведут работники ветеринарной службы, которые должны ежемесячно представлять в бухгалтерию отчет о расходе и наличии биопрепаратов, медикаментов и химикатов.

Корреспонденция по счету 10

Учет хозяйственных операций по счету 10 строится следующим образом. Оприходование сырья и материалов, полученных из своего производства, оформляют бухгалтерской записью:

дебет счета 10 "Материалы"

кредит счета 20 "Основное производство", субсчет 3 "Промышленное производство". Для оприходования продукции растениеводства и животноводства с назначением в качестве сырья и материалов используют субсчета 1 и 2.

Разные материалы могут быть получены в хозяйстве при ремонте основных средств и т. п. В этих случаях оприходование материалов отражают записью:

дебет счета 10 "Материалы"

кредит счета 23 "Вспомогательные производства", субсчет 2 "Ремонт зданий и сооружений" – при получении материалов в результате ремонта отдельных частей зданий и т. п.

Старые запасные части, поступающие как металлолом из ремонтной мастерской, приходуют с кредита счета 23 "Вспомогательные производства", субсчет 1 "Ремонтные мастерские". Покупные материалы оформляют записью:

дебет счета 10 "Материалы" (с отдельным отражением НДС по счету 19)

кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Материалы, купленные за счет подотчетных сумм, записывают:

дебет счета 10 "Материалы" (с отдельным отражением НДС по счету 19)

кредит счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

Все расходы по доставке приобретенных материалов в хозяйство отражают записью:

дебет счета 10 "Материалы"

кредит счетов: 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" – на суммы начисленной заработной платы (оплаты труда) рабочим (колхозникам) за погрузку, выгрузку и доставку в хозяйство материалов; 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" и 96 "Резервы предстоящих расходов" – на суммы начислений на заработную плату (оплату труда) тех же работников; 23 "Вспомогательные производства" – на стоимость оказанных услуг автотранспортом, живой тягловой силой.

Некоторые виды материалов (биопрепараты, медикаменты и др.) приобретают иногда за счет бюджетного финансирования. При их оприходовании составляют бухгалтерскую запись:

дебет счета 10 "Материалы", субсчет 1

кредит счета 86 "Целевое финансирование".

Расход сырья и материалов на различные цели отражается по кредиту счета 10 "Материалы". При этом дебетуются различные счета в зависимости от направления использования материальных ценностей; в частности счета производственных и других затрат (20 "Основное производство", субсчета 1, 2, 3; 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", 08 "Вложения во внеоборотные активы" и др.).

Удобрения, ядохимикаты и гербициды списывают в затраты производства по *акту об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений, ядохимикатов и гербицидов* (ф. № 262-АПК).

Учет медикаментов

Некоторые особенности имеет учет медикаментов. Их хранение должно быть организовано обособленно. Ветеринарный врач ведет учет движения медикаментов в количественном выражении в книге прихода и расхода медикаментов и других лечебно-профилактических средств и материалов (ф. № 44-вет) и в книге учета ядовитых лекарственных средств в ветеринарных учреждениях, не имеющих специальных аптек (ф. № 47-вет). Проведение профилактических и вынужденных прививок реги-

стрируют в журнале записи противоэпизоотических мероприятий (ф. № 2-вет).

Ежемесячно ветеринарный специалист составляет по первичным документам (накладным, счетам-фактурам, актам, рецептам и др.) отчет о движении биопрепаратов и медикаментов и представляет его в центральную бухгалтерию хозяйства. Биопрепараты и медикаменты списывают по актам, составленным на основании записей в амбулаторном журнале. В целях усиления контроля дефицитные лекарственные средства, такие, как спирт-ректификат, опий, морфий и др., а также лекарства, содержащие ядовитые и сильнодействующие средства, должны списываться индивидуально, строго по каждому рецепту.

Учет топлива

На субсчете 3 "Топливо" учитывают все виды топлива и смазочных материалов – бензин (по маркам), дизельное топливо, масла моторные, твердое топливо и т. д. Учет организуется по видам топлива, местам хранения и материально ответственным лицам в разрезе следующих групп аналитических счетов:

1. "Нефтепродукты на складах".
2. "Нефтепродукты по талонам".
3. "Топливо в баках транспортных средств".
4. "Нефтепродукты отработанные".
5. "Твердое топливо".
6. "Газ в баллонах и резервуарах".
7. "Нефтепродукты для продажи".

Поступающие в хозяйство нефтепродукты приходуют на основании счетов-фактур нефтебазы. При этом субсчет "Топливо" дебетуется и кредитуется счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", на дебет счета 19 относят суммы НДС.

В первой группе аналитических счетов учитывают наличие и движение всех видов нефтепродуктов, находящихся на нефтескладах, в пунктах заправки, отделениях, бригадах и т. п. По дебету данных счетов отражают оприходование поступивших на склады нефтепродуктов, по кредиту – списание с подотчета материально ответственных лиц по назначению. Учет всех видов нефтепродуктов ведется в объемных единицах измерения, а смазочных материалов – в единицах массы.

Горючее и смазочные материалы автозаправочными станциями нефтесбытовых организаций для заправки в пути следования могут отпускаться по предварительно оплаченным единым талонам утвержденной формы. Единые талоны продают нефтесбытовые организации по заявкам сельскохозяйственных предприятий. Сельскохозяйственные организации обязаны перед получением единых талонов перечислить нефтесбытовой организации стоимость нефтепродуктов, подлежащих получению по талонам. Расчеты могут производиться также чеками из расчетных чековых книжек.

При перечислении сумм за единые талоны кредитуют счета 51, 55 и дебетуют счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Полученные талоны учитываются во второй группе аналитических счетов субсчета 3 "Топливо" по видам, количеству и стоимости нефтепродуктов в разрезе материально ответственных лиц. На стоимость полученных единых талонов, отраженную в счете-накладной нефтесбытовой организации, дебетуют счет 10, субсчет 3, счет 19 на сумму НДС и кредитуют счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Заведующие нефтескладами или другие материально ответственные лица количественный учет нефтепродуктов, отраженный в единых талонах, ведут в книге учета движения талонов (ф. № 6-п) и в установленные сроки составляют *отчет о движении талонов* (ф. № 7-нп).

Горючее и смазочные материалы со складов отпускают *по лимитно-заборным ведомостям*. Талоны шоферам выдают также по лимитно-заборным ведомостям с одновременной записью количества выданных нефтепродуктов и номеров единых талонов в путевые листы.

В третьей группе аналитических счетов "Топливо в баках транспортных средств" учитывают бензин и дизельное топливо, полученные водителями автомобилей, тракторов и других машин непосредственно с нефтесклада или пунктов заправки, а также в виде талонов. При этом аналитические счета данной группы дебетуют, а аналитические счета первой и второй групп кредитуют. Аналитический учет топлива по этой группе ведут по каждому водителю автомашины и трактористу-машинисту – получателю. Стоимость израсходованного горючего списывают на счета учета затрат по направлению расхода (счета 20, 23 и др.).

В четвертой группе аналитических счетов учитывают отработанные нефтепродукты (отработанное масло и др.), которые в установленном порядке подлежат сдаче на пункты регенерации и переработки их в полноценные нефтепродукты.

В пятой группе аналитических счетов ведут учет всех видов твердого топлива: уголь, торф, сланец, дрова и т. п. В этой же группе учитывают отходы производства, используемые в качестве топлива: древесные опилки, стружка, обрезки, утильное сырье, материалы, полученные от списания зданий, сооружений, многолетних насаждений.

В шестой группе аналитических счетов учитывают все виды газообразного топлива: в баллонах, резервуарах, используемого на производственные и бытовые нужды. Это топливо может находиться как на складах, так и в местах его потребления (кроме жилых домов). На счетах этой же группы учитывают газ в талонах (для заправки машин на газовом топливе в пути).

Седьмая группа аналитических счетов на сельскохозяйственных предприятиях используется для учета нефтепродуктов, выделенных им организациями потребительской кооперации (райпотребсоюзами) для продажи с нефтесклада индивидуальным владельцам транспортных средств за наличный расчет через кассу хозяйства.

В установленные сроки заведующие нефтескладами (учетчики, заправщики) составляют *отчет о движении горючего и смазочных материалов* (ф. № 266-АПК). В нем отдельными строками показывают поступление, расходование и остатки нефтепродуктов в единых талонах.

В соответствии с действующими нормативными документами по учету нефтепродуктов складской, а также бухгалтерский учет нефтепродуктов в натуральном выражении на нефтескладах, в кладовых может вестись в единицах массы и объема.

При получении с нефтескладов материально ответственными лицами нефтепродуктов в единицах объема (литрах) они приходуются в данном измерении. Пересчет количества нефтепродуктов, отпущенных с нефтесклада, из объемных единиц в единицы массы производится путем умножения единиц объема на средневзвешенную плотность (известно, что в течение года она существенно меняется) соответствующего вида нефтепродуктов за отчетный месяц по данному нефтескладу.

Материально ответственные лица в установленные сроки составляют и сдают в бухгалтерию отчет о движении горючего и

смазочных материалов с указанием в нем движения нефтепродуктов в тех единицах, в каких они были учтены. Бухгалтерия, принимая отчеты, пересчитывает движение нефтепродуктов за отчетный период в единицы массы (килограммы) по средней плотности соответствующих видов нефтепродуктов.

Израсходованные нефтепродукты списывают по кредиту субсчета 3 "Топливо" на дебет различных счетов в зависимости от видов расхода. Например, при расходе нефтепродуктов на работу автомашин записи делают на дебете счета 23 "Вспомогательные производства", субсчет 4 "Автомобильный транспорт"; расход горючего на работу тракторного парка в растениеводстве относят на дебет счета 20 "Основное производство", субсчет 1 "Растениеводство".

Принятые нефтепродукты для продажи населению приходуются по счету 10, субсчет 3 в оценке по продажным ценам с кредита счетов: 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – на стоимость по продажным ценам за вычетом скидки и 42 "Торговая наценка" – на суммы торговой скидки; отдельно по дебету счета 19 отражаются суммы НДС. Отпуск нефтепродуктов населению производят только после оплаты их стоимости по розничным ценам через кассу на основании приходных кассовых ордеров с выдачей квитанций. На стоимость отпущенных гражданам нефтепродуктов по розничным ценам делают запись по дебету счета 90, субсчет 2 "Себестоимость продаж", и кредиту счета 10, субсчет 3. Сумму поступившей в кассу оплаты за нефтепродукты отражают по дебету счета 50 "Касса" и кредиту счета 90, субсчет 1 "Выручка". По окончании месяца сумма транспортных расходов по завозу горючего для населения списывается со счета 44 "Расходы на продажу" и относится в дебет счета 90 на субсчет 2. Суммы скидок с розничной стоимости проданных гражданам горюче-смазочных материалов сторнируются по кредиту счета 42 и дебету счета 90, НДС по оплаченным нефтепродуктам со счета 19 относятся в дебет счета 68, субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС".

Учет запчастей

На субсчете 5 "Запасные части" учитывают запасные части, предназначенные для ремонта различных машин и механизмов – тракторов, комбайнов, сельскохозяйственных машин, авто-

мобилей, строительных и дорожных машин, электростанций и т. п. Здесь же учитывается и резина, находящаяся в запасе. Однако покрышки, камеры и ободные ленты на колесах и в запасе на автомобиле, включенные в прейскурантную стоимость автомобиля, на счете 10 не учитывают. Их учитывают в составе основных средств в общей стоимости машины. По субсчету 5 учет ведется в разрезе восьми групп аналитических счетов. Однако на сельскохозяйственных предприятиях практически используются лишь четыре[1]:

1. "Запасные части".
2 "Аккумуляторы".
3. "Шины".
4. "Тракторы, запасные части и шины, подлежащие восстановлению".

В первой группе аналитических счетов для учета запасных частей открывают следующие аналитические счета: "Запасные части к тракторам" (по маркам); "Запасные части к комбайнам" (по маркам); "Запасные части к автомашинам" (по маркам); "Запасные части к сельскохозяйственным машинам"; "Прочие запасные части" (по видам машин и оборудования). В книгах складского учета (или на карточках) кладовщики ведут учет запасных частей по их прейскурантным номерам.

Оприходование поступивших в хозяйство запасных частей отражается на счетах в таком же порядке, как и других материальных ценностей. При получении запасных частей в комплекте с приобретенными машинами их приходуют по прейскурантным ценам с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Расходуются запасные части на ремонт основных средств. Если ремонт производится в ремонтной мастерской хозяйства, то израсходованные запасные части списывают со счета 10, субсчет 5 "Запасные части", на дебет счета 23 "Вспомогательные производства", субсчет 1 "Ремонтные мастерские". При ремонте вне ремонтной мастерской израсходованные запасные части списывают непосредственно на счета затрат, где учитывается ремонт данных основных средств.

По второй группе аналитических счетов "Аккумуляторы" учитывают наличие и движение аккумуляторов по их маркам.

[1] Группы аналитических счетов 5–8 используются в основном на ремонтно-технических предприятиях (РТП).

Новые аккумуляторы учитывают и хранят отдельно от бывших в эксплуатации или принятых для обмена в РТП.

Некоторые особенности имеет учет резины. Резину для машин, хранящуюся на складах, учитывают на счете 10 "Материалы", субсчет 5 "Запасные части", в оценке по прейскурантной стоимости на отдельных аналитических счетах по третьей группе "Шины". Эти счета открываются по маркам машин, для которых резина предназначена. Отклонения от прейскурантных цен (расходы по транспортировке резины, наценку снабженческих организаций) учитывают отдельно. Отклонения списывают на затраты производства в отчетном периоде, в котором была произведена замена резины.

При списании выбракованных автомашин или автоприцепов часто снимают шины, еще годные для дальнейшей эксплуатации. Такие шины приходуют по дебету счета 10, субсчет 5 "Запасные части", с кредита счета 91 "Прочие доходы и расходы" как поступления от ликвидации основных средств. При этом шины приходуют по цене, соответствующей стоимости их остаточного пробега.

Если шины снимаются с машин из-за непригодности для дальнейшей эксплуатации, то их принимают на учет с кредита счетов издержек производства, на которых учитывают затраты по работе транспорта (счет 23). Снятые шины могут быть в различном состоянии. Одни из них пригодны для восстановления, другие годятся только для сдачи в переработку на регенерат. Поэтому стоимость оприходования старых шин и соответственно порядок отражения на счетах этих операций неодинаковые.

Непригодные к восстановлению шины приходуют по прейскурантным ценам, установленным шиноремонтными заводами или организациями "Вторсырье". Такие шины принимают на учет по счету 10 "Материалы" на отдельные аналитические счета. При сдаче шиноремонтным заводам их списывают со счета 10 "Материалы" и по мере оплаты счетов отражают как реализацию прочих материалов. Шины, пригодные для восстановления и ремонта, зачисляют на дебет счета 10, субсчет 5 "Запасные части", на отдельный аналитический счет "Авторезина, подлежащая восстановлению" в оценке, соответствующей остаточному пробегу. По этим шинам должен быть обеспечен как стоимостный, так и количественный учет.

При сдаче шин для восстановления на шиноремонтные заводы с обменом на восстановленные стоимость сданных шин перечисляют со счета 10, субсчет 5 "Запасные части", аналитический счет "Авторезина, подлежащая восстановлению" на дебет субсчета 7 "Сырье, переданное в переработку на сторону" (аналитический счет "Шины в переработке"). На этот счет относятся и все расходы, связанные с восстановлением шин (оплата работ, транспортные расходы и др.).

При передаче восстановленных шин на склад дебетуют субсчет 5 "Запасные части", соответствующий аналитический счет, и кредитуют субсчет 7 "Сырье, переданное в переработку на сторону" по указанному аналитическому счету в стоимости, которая определилась на этом счете. После этого указанный аналитический счет субсчета 7 закрывают.

На субсчете 5 "Запасные части" подлежат обособленному учету на аналитических счетах четвертой группы узлы, агрегаты и двигатели обменного фонда узлов и агрегатов, предназначенные для восстановления и передачи в РТП. Полученные из РТП восстановленные двигатели, узлы и агрегаты до их установки на машинах также учитывают в указанной группе счетов на отдельных аналитических счетах.

Учет строительных материалов

На субсчете 8 "Строительные материалы" учитывают все виды строительных материалов независимо от их последующего использования в хозяйстве и посадочный материал, предназначенный для использования в своем хозяйстве на закладку многолетних насаждений.

Учет ведут по двум группам аналитических счетов:

1. "Строительные материалы".
2. "Посадочный материал многолетних насаждений".

По первой группе аналитических счетов учитывают строительные материалы по группам, принятым в народном хозяйстве, а именно: силикатные материалы – кирпич, цемент, известь и т. п.; лесные материалы – лес круглый, пиломатериалы и др.; строительный металл – железо листовое, жесть, сталь и т. п.; металлоизделия – гвозди, гайки, болты, скобяные изделия и др.; санитарно-технические материалы – краны, тройники, муфты, фланцы и др.; электротехнические материалы – провод, шнур,

кабель, изоляторы, патроны, предохранители, лампы; химико-мостательные товары – краска, олифа, толь, рубероид, асфальт, асбест, кислоты и др.

По второй группе учитывают посадочный материал (саженцы), предназначенный для использования в своем хозяйстве с целью закладки многолетних насаждений: садов, ягодников, полезащитных лесных полос и т. д.

Аналитический учет по субсчету 8 "Строительные материалы" ведут по видам строительных и посадочных материалов и, как правило, по укрупненной номенклатуре. Так, на одном счете учитывают гвозди всевозможных размеров при условии, что цены их не слишком различаются. Это делается с целью упрощения учета.

В отчетах о движении материальных ценностей, составляемых по субсчету 8 "Строительные материалы", расход материалов необходимо группировать в разрезе строительных объектов. Отдельно нужно показывать расход материалов на текущий и капитальный ремонты, передачу другим подразделениям хозяйства и т. д. Получение строительных материалов от своих кирпично-черепичных заводов, лесопилок и других предприятий промышленного типа отражают бухгалтерской записью:

дебет счета 10 "Материалы", субсчет 8 "Строительные материалы"

кредит счета 20 "Основное производство", субсчет 3 "Промышленное производство".

Если строительные материалы получены в ремонтных мастерских (например, скобы, крюки и т. п.), то кредитуют счет 23 "Вспомогательные производства", субсчет 1 "Ремонтные мастерские". Поступление покупных строительных материалов или оборудования к установке отражают по дебету счета 10, субсчет 8, и дебету счета 19 – в части НДС в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Строительные материалы, полученные от ликвидации основных средств, приходуют через счет 91 "Прочие доходы и расходы".

Строительные материалы в основном расходуют на нужды строительства, капитального и текущего ремонтов основных средств. При использовании в строительстве материалы списывают с кредита счета 10, субсчет 8 "Строительные материалы", в дебет счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", при использовании на капитальный и текущий ремонты – на соответствующие счета, где учитывают эти затраты.

Учет инвентаря и хозяйственных принадлежностей

По субсчету 9 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности" учитывают наличие и движение инвентаря, инструментов, хозяйственных принадлежностей и других средств труда со сроком эксплуатации до 1 года и поэтому включаемым в состав средств в обороте. (Средства труда со сроком эксплуатации свыше 1 года учитываются на счете 01 "Основные средства" с начислением по ним амортизации.)

Учет товаров

Помимо операций с готовой продукцией и производственными запасами, учитываемых на счетах 43 "Готовая продукция" и 10 "Материалы", на сельскохозяйственных предприятиях могут быть операции по товарно-материальным ценностям, находящимся в сфере обращения и приобретенным (возведенным) для продажи. Так, различные продукты (сахар, соль, специи и т. п.) могут приобретаться для использования в общественном питании и в детских учреждениях. Для этих же целей могут выделяться и продукты собственного производства (крупа, мясо, масло и др.), а также для продажи работникам предприятия через ларьки, буфеты и т. п. Для реализации своим работникам могут возводиться дома и подсобные помещения к ним.

Все материальные ценности (покупные и собственного производства), предназначенные специально для продажи, учитывают на счете 41 "Товары". На этом же счете в промышленных производствах учитывают стоимость готовых изделий, приобретаемых для комплектации продукции, не включаемых в себестоимость выпускаемой продукции, а подлежащих возмещению покупателями отдельно. На сельскохозяйственных предприятиях специфическим видом товаров, которые также учитывают на этом счете, являются выстроенные индивидуальные жилые дома, предназначенные для реализации работникам хозяйства.

В сельскохозяйственных предприятиях по счету 41 "Товары" ведутся следующие субсчета:

1. "Товары на складах".
2. "Товары в розничной торговле".
3. "Тара под товаром и порожняя".
4. "Покупные изделия".

На субсчетах 1, 2, 3 учитывают сельскохозяйственную продукцию и тару, переданные на объекты общественного питания, в собственную торговую сеть, а также продукцию, заложенную в овощехранилища для реализации в собственной торговой сети, на субсчете 4 – покупные изделия.

8. Контроль за сохранностью материальных ценностей

Общие положения

В каждом хозяйстве должен быть обеспечен постоянный контроль за сохранностью имеющихся товарно-материальных ценностей. Важным приемом такого контроля является инвентаризация, которая позволяет контролировать как сохранность собственности предприятий, так и правильность ведения бухгалтерского учета. При инвентаризации материальных ценностей проверяют наличие продукции и производственных запасов на определенную дату путем пересчета, взвешивания, определения их объема и сопоставления полученных фактических данных с данными бухгалтерского учета.

Проведение инвентаризации

Инвентаризация может быть частичная, когда проверяют наличие ценностей в отдельных местах хранения, и полная, когда проверкой охватываются все ценности в хозяйстве в целом. Обязательная полная инвентаризация проводится ежегодно перед составлением годового отчета в сроки, установленные специальной инструкцией по проведению инвентаризации. Кроме годовой инвентаризации сельскохозяйственные предприятия проверяют наличие остатков в натуре в течение года. Так, нефтепродукты проверяют ежемесячно, остатки кормов, семян, минеральных удобрений – на 1 июля и на 1 декабря, остатки кожевенного сырья – ежеквартально и т. д. Могут быть и внеплановые проверки.

Для проведения инвентаризации создается специальная комиссия. Результаты проверки оформляются инвентаризационными описями и соответствующими актами. Руководители

предприятий обязаны лично рассматривать материалы инвентаризации не позднее чем в 10-дневный срок после ее окончания и принимать соответствующие решения по ее результатам.

Выявленные при инвентаризации излишки приходуют. При этом составляют бухгалтерскую запись:

дебет счетов учета соответствующих материальных ценностей 43, 41, 10

кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Учет недостач и потерь от порчи ценностей

Недостачи товарно-материальных ценностей, а также потери от порчи ценностей относят на дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" с кредита соответствующих материальных счетов. Если недостачи выявлены ревизиями в текущем году, но относятся они к прошлым годам, то на дебет счета 94 соответствующие суммы (признанные материально ответственными лицами или присужденные судом) относят с кредита счета 98 "Доходы будущих периодов", субсчет 3 "Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы". Недостающую продукцию текущего года списывают по плановой себестоимости (без последующей корректировки до фактической), а сельскохозяйственную продукцию урожая прошлого года и покупные товарно-материальные ценности – по балансовой стоимости. В дальнейшем после принятия решения о списании потерь и недостач их списывают с кредита счета 94 в установленном порядке.

Недостачи сельскохозяйственной продукции, семян и кормов в пределах норм естественной убыли (биологические потери при хранении) списывают путем распределения (пропорционально списанному количеству) по основным направлениям расхода продукции, семян и кормов: использованных на производство – на субсчета 20-1, 20-2 и счет 23; отпущенных в переработку – 20-3, реализованных – на счет 90 и т. д., на остаток – на счета 43 и 10. Недостачу и порчу товарно-материальных ценностей сверх норм естественной убыли в тех случаях, когда конкретные виновники недостач и потерь не выявлены или во взыскании которых отказано судом, списывают на дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы".

Недостачу и порчу ценностей сверх норм естественной убыли в суммах, относимых на счет виновных лиц, списывают со счета 94 на дебет счета 73, субсчет 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба". Порядок взыскания этих сумм рассмотрен в предыдущей главе. Недостачи и потери материальных ценностей, возникшие вследствие стихийных бедствий, списывают на счет 99 "Прибыли и убытки", а застрахованных – на счет 76, субсчет 1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию".

Отражение в регистрах

Недостачи, хищения и порчу материальных ценностей по счету 94 учитывают в ведомости № 54-АПК аналитического учета недостач и потерь. В графах по дебету счета 94 отражают раздельно суммы выявленных недостач и хищений, потерь от порчи и повреждений материальных ценностей. В отдельных графах ведомости № 54-АПК отражают суммы списаний с кредита счета 94 по назначению: на виновных лиц, на затраты производства и т. д. Записи в ведомости ведут по лицам, допустившим порчу или недостачу материальных ценностей. На каждое лицо и вид материальных ценностей, по которым выявлены недостачи, отводится отдельная строка.

Таким образом, в ведомости находят отражение все выявленные в хозяйстве недостачи материальных ценностей по материально ответственным лицам и видам материальных ценностей, причинам возникновения и направлениям списания. Итоги оборотов по кредиту в целом и по корреспондирующим счетам из ведомости № 54-АПК ежемесячно переносят в журнал-ордер № 10-АПК, откуда после сверки оборотов они будут записаны в Главную книгу.

9. Учет переоценки товарно-материальных ценностей

Общие положения

В связи с изменением реальной оценки товарно-материальных ценностей организация проводит их переоценку. Если

раньше для этих целей применяли счет 14 "Переоценка товарно-материальных ценностей" и переоценка проводилась по специальным постановлениям правительственных органов, в связи с чем счет 14 применялся очень редко, то после утверждения Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" и (ПБУ-9) и Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ-10) ситуация резко изменилась. Согласно этим стандартам учета суммы дооценки и уценки оборотных активов рассматриваются в качестве прочих финансовых результатов и включаются в состав операционных доходов и расходов, учитываемых по новому плану счетов на счете 91 "Прочие доходы и расходы". При этом для отнесения сумм на данный счет никаких разрешений от вышестоящих, тем более правительственных органов, не требуется. В связи с этим счет 14 "Переоценка товарно-материальных ценностей" в новом плане счетов был ликвидирован, а суммы переоценки отражаются в общем порядке как получение прочих доходов и расходов.

Порядок отражения переоценки

Если организация проводит переоценку товарно-материальных ценностей, то по мере выявления ее результатов и утверждения их руководителем организации суммы переоценки списываются на дебет счета 91 (в случае уценки материалов) или на кредит счета 91 в случае дооценки. Соответственно делаются бухгалтерские записи: дебет счета 10 "Материалы", кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы" (на суммы дооценки) или кредит счета 10 "Материалы", дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" (на суммы уценки). Понятно, что по одним материалам могут отражаться суммы дооценки, по другим – уценки, поэтому эти операции отражаются развернуто по счетам материалов, а на счете 91 выделяется отдельный субсчет, итоги которого по дебету и кредиту перечисляют на счет 99 "Прибыли и убытки".

Кроме материалов с аналогичным отражением по счетам переоценка может проводиться и по другим видам оборотных активов: готовой продукции, товаров, остаткам незавершенного производства и др.

10. Учет НДС по приобретенным ценностям

Общие положения

Налог на добавленную стоимость сельскохозяйственные организации уплачивают поставщикам материальных ценностей, организациям, выполняющим работы и услуги и получают с покупателей за реализованную им продукцию, выполненные работы и услуги. Разница между полученным и уплаченным НДС вносится в бюджет.

НДС по приобретенным ценностям, выполненным работам и услугам для хозяйства учитывают на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям". Счет активный. По дебету отражают суммы начисленного НДС, по кредиту, после оплаты задолженности поставщикам (включая и сумму НДС), сумму НДС списывают со счета 19 в дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС".

Субсчета к счету 19

К счету 19 открыты три субсчета:

19-1 "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств";

19-2 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам";

19-3 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам".

На первом субсчете при приобретении основных средств учитывают уплаченные (причитающиеся к уплате) суммы НДС, относящиеся к строительству и приобретению объектов основных средств (включая отдельные объекты основных средств, земельные участки и объекты природопользования).

На субсчете 19-2 учитывают НДС по нематериальным активам, уплаченные (причитающиеся к уплате), относящиеся к приобретению нематериальных активов.

На субсчете 19-3 учитываются суммы НДС, относящиеся к приобретению сырья, материалов, полуфабрикатов и других производственных запасов, а также товаров.

По дебету счета 19 отражаются суммы начисленного НДС в корреспонденции со счетами учета расчетов. Списание сумм

НДС отражается по кредиту счета 19 в корреспонденции с дебетом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" после перечисления задолженности организациям-поставщикам, включая суммы начисленного НДС.

11. Учет материальных ценностей при компьютерной форме учета

В условиях компьютерной формы учета по всем счетам учета материальных ценностей в бухгалтерии создается АРМ по материальному учету. Информационная база (ИБ) в ЭВМ включает информационные массивы по учету наличия и движения товарно-материальных ценностей в разрезе соответствующих синтетических счетов, субсчетов и аналитических счетов. Для каждого вида материальных ценностей на магнитных носителях выделяется определенное количество секторов (зон), где размещается необходимая справочная информация – номенклатурный номер, единица измерения, постоянная планово-учетная цена и т. п.

По учету товарно-материальных ценностей может применяться одноуровневая обработка, когда создается одно АРМ только в бухгалтерии, и двухуровневая, когда АРМ создаются также и в местах их хранения (или туда выведены дисплейные терминалы). На сельскохозяйственных предприятиях, как правило, применяется одноуровневая обработка. В этом случае документы по движению товарно-материальных ценностей поступают в бухгалтерию, в большинстве случаев сведенные в реестры раздельно по их приходу и расходу. Информация о поступлении материальных ценностей из реестра с помощью клавиатуры выводится на дисплей в следующей последовательности: дата, номер документа, количество, сумма, код хозяйственной операции, номенклатурный номер. Информация контролируется и вводится в память машины. Аналогичным образом вводится в машину информация, содержащаяся в реестрах по расходу материалов.

После ввода всех необходимых данных первичного учета обработка информации производится на основании ключевых реквизитов (кодов второго уровня), заложенных в НСИ. В соответствии с этими кодами необходимые бухгалтерские записи с корреспондирующими счетами автоматически поступают в информационный массив бухгалтерских записей по синтетическим счетам (базу данных сводного синтетического учета) и одновременно формируются массивы выходных данных для учета товарно-материальных ценностей.

В целом по учету товарно-материальных ценностей на базе ПЭВМ можно выделить три комплекса работ. Формирование и введение базы данных, ведение складского учета и ведение бухгалтерского учета. Формирование и введение базы данных включает ввод и корректировку информации, накапливаемой в соответствующих информационных массивах. Ведение складского учета обеспечивается за счет автоматизированного получения всей необходимой информации на основе данных первичных документов (либо их реестров) о наличии и движении материалов по каждому структурному подразделению и материально ответственному лицу. Ведение бухгалтерского учета товарно-материальных ценностей обеспечивается за счет автоматизированного получения информации с распечаткой ведомостей по приходу и расходу в разрезе каналов движения каждого вида материальных ценностей с выведением оборотов по дебету и кредиту в целом и по корреспондирующим счетам.

АРМ обеспечивает выдачу оперативной информации о наличии и движении материалов по каждому структурному подразделению, а также распечатку сальдовых ведомостей, получение справок об остатках товарно-материальных ценностей по материально ответственным лицам на любую дату. Таким образом, в результате обработки информации в составе АРМ бухгалтера по материальному учету создается возможность получать в автоматизированном режиме всю необходимую информацию о поступлении и расходе каждого вида товарно-материальных ценностей в разрезе каналов движения с группировкой необходимых данных по материально ответственным лицам, объектам аналитического учета, субсчетам, синтетическим счетам, а также корреспондирующим счетам. Необходимая информация выдается в регламентном режиме в виде машинограмм, а также в диалоговом режиме (или по запросу) в виде видеограмм. Широко используется машинный способ ведения первичных документов (заполнения и использования).

Многообразие полученной информации обеспечивается также за счет гибкого применения независимых аналитических разрезов по системе "субконто". Например, счет 10 "Материалы" в пределах обычных субсчетов можно вести по следующим независимым аналитическим разрезам – субконто: местам хранения и материально ответственным лицам, наименованиям материалов.

Такое сочетание многоуровневых субъектов и независимых аналитических разрезов позволяет получать информацию с классификацией ее в нескольких аналитических разрезах, делает ее более оперативной и эффективной для проведения анализа и принятия необходимых управленческих решений.

ГЛАВА V

Учет животных на выращивании и откорме

1. Экономическое содержание объекта учета и задачи учета животных на выращивании и откорме

Общие положения

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

Животные на выращивании и откорме представляют собой по существу незавершенное производство отрасли животноводства. Однако, с другой стороны, они имеют ряд специфических особенностей, которые обусловливают их учет как материальных оборотных средств (молодняк может быть реализован, забит на мясо, переведен в основное стадо и т. п.).

Счета для учета животных

В связи с этим все движение молодняка животных на откорме отражается в бухгалтерском учете на инвентарном счете 11 "Животные на выращивании и откорме", а затраты по их содержанию и выход продукции (увеличение живой массы и др.) учитываются на операционном калькуляционном счете 20 "Основное производство", субсчет 2 "Животноводство". Необходимо

отметить, что взрослый скот основного стада на счете 11 не учитывается, за исключением мелких животных, характеризующихся быстрой отдачей (кролики, звери, а также птица и пчелы). Эти группы животных, являясь основными средствами, в целях упрощения учитываются в составе оборотных средств на счете 11.

Перед сельскохозяйственными предприятиями стоит задача – значительно увеличить выход молодняка и обеспечить его полную сохранность, организовать правильное его выращивание, создать прочную кормовую базу и обеспечить высокие приросты живой массы животных в период их откорма.

Бухгалтерский учет должен способствовать решению указанных задач. С его помощью постоянно контролируются поступление и сохранность всего поголовья молодняка и скота, находящегося на откорме. Учет должен систематически отражать все изменения, происходящие в составе стада, а также правильно определять результаты выращивания и откорма скота. Бухгалтерский учет играет большую роль в создании материальной заинтересованности в результатах труда работников животноводства. С помощью учета контролируют производство продукции животноводческими фермами и отдельными работниками.

2. Первичный учет животных на выращивании и откорме

Каналы движения животных

В процессе выращивания молодняка животных и откорма скота в стаде животных постоянно происходят изменения. Количество животных увеличивается как за счет получения приплода от своего маточного поголовья, так и в результате приобретения племенного молодняка и молодняка животных. Увеличивается также и откормочное поголовье вследствие постановки на откорм скота, выбракованного из основного стада. В стаде постоянно происходит перемещение молодняка из одной возрастной группы в другую, увеличение живой массы и стоимости скота.

Часть откормочного поголовья и молодняка выбывает из хозяйства путем продажи его государству и по другим каналам.

Значительную часть молодняка переводят в основное стадо (формирование стада), могут быть случаи вынужденного забоя и падежа животных.

Порядок оприходования

Бухгалтерский учет должен документально отразить все указанные изменения. Важное значение имеет своевременный учет полученного приплода. Установлено, что телят, поросят, ягнят и козлят приходуют в день их рождения. Рождение жеребят и верблюжат оформляют в возрасте одних суток. Цыплят, гусят, утят и индюшат приходуют в суточном возрасте (при инкубации в своем хозяйстве) и в день поступления (при покупке на стороне). Крольчат и щенков пушных зверей берут на учет не позднее последнего дня месяца, кроме крольчат и щенков, родившихся в последние 10 дней месяца (их приходуют следующим месяцем). Оленят пантовых оленей (пятнистых и маралов) приходуют на 30 (31)-е число каждого месяца (с уточнением данных в конце года – при полной инвентаризации), а оленят северных оленей – один раз в год на 31 мая.

Первичная документация

Основным первичным документом, по которому приходуют приплод большинства животных, является *акт на оприходование приплода животных* (ф. № 211-АПК[1]). Этот документ составляют в двух экземплярах работники фермы с участием зоотехника и ветеринарного врача. В акте указывают: за кем из животноводов было закреплено расплодившееся животное, кличку и номер матки, количество и массу родившихся животных, их пол, присвоенные молодняку номера, отличительные признаки (масть, приметы, промеры и т. п.). В акте записывают всех животных данного вида, расплодившихся на ферме. Акты о приплоде в установленные сроки сдают в бухгалтерию.

На полученный приплод зверей в специализированных звероводческих хозяйствах составляют *акт на оприходование приплода зверей* (ф. № 228-АПК[2]), в котором фиксируют количест-

[1] По классификации Госкомстата РФ – СП-39.
[2] По классификации Госкомстата РФ – СП-42.

во найденных в каждом гнезде щенков (живых и мертвых). В бухгалтерском учете приходуются только живые щенки (крольчата), обнаруженные при регистрации приплода. На основании актов в дальнейшем производят записи в другие регистры по учету движения животных.

При покупке молодняка у сторонних организаций документом для его оприходования является *счет-фактура,* а на племенной молодняк должно быть приложено и *племенное свидетельство*. Контрактацию молодняка у населения либо передачу его на выращивание оформляют *договором*, а при получении законтрактованного или выращенного скота на ферму либо при передаче гражданам на выращивание и откорм составляют *акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам с гражданами* (ф. № 213-АПК[1]), в котором указывают вид животного, пол, породу, живую массу, возраст и другие данные, характеризующие принимаемых или передаваемых животных.

При приеме животных от населения для последующей продажи их государству составляют *приемо-расчетную ведомость на животных, принятых хозяйством от населения для последующей продажи государству* примерно по той же форме. Приплод птицы, полученный в инкубаторе хозяйства, приходуют на основе *отчета о процессах инкубации* (ф. № 187-АПК).

Большое значение имеет правильное документальное оформление перевода животных в определенные сроки из одной технологической или возрастной группы в другую. Телок старше двух лет переводят в группу коров после оценки их продуктивности (не позднее трех месяцев после отела), быков старше года (выращиваемых на племя) переводят во взрослое стадо в 18-месячном возрасте. Ягнят (или козлят) рождения прошлого года и ярок переводят в основное стадо в возрасте 18-20 месяцев после формирования их в маточные отары и проведения случки. Проверяемых свиноматок переводят в группу основных свиноматок после отъема поросят первого опороса, проверяемых хряков включают в основное стадо в возрасте 18–22 месяца после оценки продуктивности покрытых ими маток.

Молодняк птицы переводят во взрослое стадо в следующем возрасте: куры яйценоских пород – 150 дней, куры мясных и мясо-яичных пород – 180, гуси – 240, утки – 180, индейки –

[1] По классификации Госкомстата РФ – СП-46.

240 дней. Молодняк зверей всех видов (включая соболей) переводят в основное стадо до 31 декабря, а переходящий молодняк – не позднее 28–29 февраля. Молодняк кроликов во взрослое стадо переводят в конце месяца (последнее число) в возрасте не менее пяти месяцев.

Отбивку ягнят или козлят рождения текущего года от маток осуществляют в четырех–пятимесячном возрасте, а отъем поросят – в двухмесячном возрасте.

Свинки ремонтные должны переводиться в группу проверяемых свиноматок в возрасте 9–10 месяцев живой массой не менее 100 кг через месяц после первой плодотворной случки; хряков ремонтных переводят в группу проверяемых хряков в возрасте пуска в случку (12-14 месяцев) живой массой не менее 160 кг.

Перевод животных в другие возрастные группы оформляют *актом на перевод животных из группы в группу* (ф. № 214-АПК). Этот документ составляют в день перевода молодняка животных из младшей возрастной группы в старшую, а также при переводе скота основного стада на откорм вследствие его выбраковки и при переводе молодняка в основное стадо (формирование основного стада).

В акте на перевод животных из группы в группу приводят данные, характеризующие переводимых животных (количество, масса, пол, возраст, оценка и др.), а также указывают фамилии работников фермы, за которыми они были закреплены и под чью ответственность переданы. В составлении акта, кроме животноводов, обязательно принимают участие ветеринарно-зоотехнические работники фермы.

При отправке молодняка и откормочного поголовья животных на заготовительные пункты предприятия для доращивания или откорма составляют *товарно-транспортную накладную на отправку животных и птицы* по форме № 191-АПК (животные)[1]. Ее выписывают на каждую партию скота и птицы, отправляемых из хозяйства (автомобильным транспортом, по железной дороге или другим транспортом).

К товарно-транспортной накладной обязательно прилагается *ветеринарное свидетельство*. В накладной фиксируют основные данные об отправляемой партии скота: количество голов, живую массу, пункт назначения, получателя, коды для машин-

[1] По классификации Госкомстата РФ – СП-32.

ной обработки. На оборотной стороне накладной, где размещается транспортный раздел, указывают основные реквизиты при перевозке автомобильным транспортом. При доставке животных водным, гужевым транспортом или перегоне гуртом транспортный раздел на обороте накладной не заполняют.

Товарно-транспортную накладную при доставке скота автотранспортом выписывают в четырех экземплярах. Первый экземпляр с подписью водителя оставляют на ферме, остальные три вручают водителю. Из них второй экземпляр предназначен для грузополучателя, а третий и четвертый с отметкой о приеме скота сдают в бухгалтерию хозяйства (из них один прикладывается к путевому листу и поступает к бухгалтеру автотранспорта, другой — к бухгалтеру, ведущему учет поголовья скота). При одновременной отправке большого количества голов скота, имеющих индивидуальные инвентарные номера (тавро), применяют бланки — продолжение товарно-транспортной накладной, заполняемые аналогично основному бланку. При отправке скота по железной дороге ведут *путевой журнал следования скота, отправленного по железной дороге* (ф. № 219-АПК[1]).

При продаже племенного молодняка другим организациям хозяйство выписывает *счет-фактуру*, а также *племенное свидетельство* установленной формы. В случаях забоя, падежа, вынужденной прирезки и ликвидации скота по разным причинам в день выбытия животного составляют *акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка и падеж)* (ф. № 220-АПК[2]). Убой и падеж животных на санбойне в свиноводческих комплексах оформляют *учетным листом убоя и падежа животных* (ф. № 221-АПК[3]).

В акте на выбытие животных и птицы приводят характеристику выбывшего животного и указывают причину выбытия. На оборотной стороне акта перечисляют виды и количество продукции, полученной от выбытия скота, и ее назначение. Акт подписывают заведующий фермой, зоотехник, ветеринарный лицо, за которым было закреплено выбывшее животное.

Ветеринарные работники указывают в акте порядок использования продукции — в пищу, на корм животным, технические отходы и т. п. Продукты забоя, а также используемые продукты

[1] По классификации Госкомстата РФ – СП-49.
[2] По классификации Госкомстата РФ – СП-54.
[3] По классификации Госкомстата РФ – СП-55.

падежа животных сдают на склад хозяйства по накладной, которая с подписью кладовщика, принявшего продукцию, прилагается к акту на выбытие животных и птицы. Бухгалтерия хозяйства должна строго контролировать полноту оприходования продуктов забоя. Фактический выход мяса по его категориям и субпродуктов необходимо сопоставлять с действующими коэффициентами выхода продукции с учетом упитанности животных. Все акты на выбытие животных и птицы подлежат утверждению руководителем хозяйства.

Животные, находящиеся на выращивании и откорме, постоянно увеличивают свою массу, а следовательно, и стоимость. Чтобы определить полученный прирост живой массы скота и соответственно его дооценить, необходимо систематическое взвешивание животных. Для этого следует иметь хорошо налаженное весовое хозяйство, приспособленное для взвешивания живого скота. Без этого невозможно определить результаты работы хозяйства в отрасли животноводства, нельзя организовать правильную оплату труда и выведение итогов по производству продукции. Бухгалтерия хозяйства обязана принимать непосредственное участие в налаживании такой работы. Результаты взвешивания отражают в *ведомости взвешивания животных* (ф. № 216-АПК)[1].

Взвешивание молодняка крупного рогатого скота, свиней и взрослого поголовья этих видов животных, находящихся на откорме, должно производиться ежемесячно. Кроме того, взвешивать животных необходимо в следующих случаях: при рождении, приобретении молодняка, переводе в следующую возрастную группу и основное стадо (а по овцам — при отбивке), при постановке на откорм и снятии с откорма, перед забоем. В тех случаях, когда взвешивание животных невозможно (например, нетелей, супоросных разовых, проверяемых свиноматок и суягных молодых овцематок на определенной стадии беременности и т. д.), их масса принимается по последнему взвешиванию. В последующем прирост живой массы определяют взвешиванием этих животных после их отела, опороса или окота.

Не взвешивают молодняк лошадей и других видов рабочего скота, а также кроликов, зверей и некоторых других мелких животных. Для молодняка этих животных определяется не живая

[1] По классификации Госкомстата РФ – СП-43.

масса (прирост живой массы), а расчетный прирост по количеству кормо-дней пребывания молодняка в хозяйстве. Поголовье крупного рогатого скота и свиней, учитываемых по счету 11 "Животные на выращивании и откорме", взвешивается полностью. Овцы, козы и некоторые другие виды мелких животных взвешиваются выборочно. Для этого отбирают и взвешивают определенное количество наиболее типичных для групп экземпляров (не менее 5 %) животных по каждой возрастной группе. Затем определяют среднюю массу одной взвешенной головы по каждой возрастной группе отдельно путем деления общей массы животных, которых взвешивали, на количество голов взвешенных животных. После этого путем умножения средней массы одной головы на общее количество голов, числящихся в данной возрастной группе, устанавливают живую массу всего поголовья на конец отчетного периода.

Определив живую массу животных на конец отчетного периода сплошным или выборочным взвешиванием, находят полученный за этот период времени прирост живой массы. Для этого к живой массе по данной группе на конец отчетного периода прибавляют живую массу животных, выбывших за этот период (перевод в старшую группу, реализация, вынужденный забой и др. с включением массы павших животных по последнему взвешиванию), и из полученного итога вычитают массу животных, поступивших за отчетный период в данную группу, и массу животных, числящихся на начало отчетного периода. Полученный результат составит валовой прирост живой массы животных данной группы в течение отчетного периода (без прироста живой массы по павшим животным с последнего взвешивания до момента падежа). Расчет полученного прироста живой массы производят в специальном документе: *расчет определения прироста живой массы* (ф. № 217-АПК[1]). Чтобы узнать объем продукции выращивания скота и птицы, из валового прироста живой массы исключают живую массу падежа животных.

Книга учета движения животных и птицы

Все изменения в стаде, зафиксированные в первичных документах, отражают в книге учета движения животных и птицы

[1] По классификации Госкомстата РФ – СП-44.

(ф. № 304-АПК), которую ведут на ферме по половозрастным группам скота. На каждую группу животных отводят несколько страниц. Данные записывают в книгу в день, когда произошли изменения в стаде, на основании соответствующих первичных документов. При этом по приходу отражают приплод, перевод из других групп, покупку, а также прирост живой массы и т. д.; по расходу – продажу (по видам), перевод в другие группы, падеж и т. д. Учет ведут по количеству голов и их живой массе.

Ежемесячно в книге учета движения животных и птицы выводят итоги, которые переносят в *отчет о движении скота и птицы на ферме* (ф. № 223-АПК[1]). Отчет составляют в двух экземплярах, один из которых оставляют на ферме, а второй с приложенными к нему первичными документами передают в бухгалтерию.

Отчет о движении скота и птицы

В отчете по каждой учетной группе скота показывают остаток на начало месяца, движение за месяц и выводят остаток на конец месяца. В отчет о движении скота и птицы на ферме включают также данные о движении скота основного стада. Таким образом, отчет отражает весь оборот стада животных.

Наряду с данными о движении скота по количеству и живой массе в отчете приводят количество кормо-дней по каждой группе животных. Этот показатель имеет большое значение. С его помощью определяют среднее поголовье животных, он широко применяется при анализе работы отрасли животноводства.

Особенности учета в специализированных хозяйствах

В специализированных птицеводческих совхозах и на птицефабриках ведут *акт на вывод и сортировку суточного молодняка птицы* (ф. № 224-АПК[2]), *карточку учета движения молодняка птицы* (ф. № 225-АПК[3]) и *карточку учета движения взрослой птицы* (ф. № 226-АПК[4]). Учетную карточку о движении птицы

[1] По классификации Госкомстата РФ – СП-51.
[2] По классификации Госкомстата РФ – СП-41.
[3] По классификации Госкомстата РФ – СП-52.
[4] По классификации Госкомстата РФ – СП-53.

составляют по каждой возрастной группе и по каждой птичнице в двух экземплярах. Карточки и отчеты в установленные сроки сдают в бухгалтерию, где их проверяют. Они служат основанием для записи данных в бухгалтерские регистры.

В свиноводческих комплексах ведут *учетный лист движения животных и расхода кормов* (ф. № 215-АПК[1]), а также *учетный лист убоя и падежа животных* (ф. № 221-АПК[2]).

Некоторые особенности имеет учет скота при его отгонном содержании и на пастбищах, находящихся вдали от хозяйства. Это относится не только к таким животным, как овцы, но и к крупному рогатому скоту, лошадям и т. д. В этом случае учет движения скота ведут *в книжке чабана-гуртоправа, табунщика и др.* (ф. № 222-АПК[3]). Книжка открывается на каждый гурт, отару или табун скота. Она содержит несколько разделов. В первом разделе приводят опись принятых животных, указывают наименование скота, вид, породу, пол, возраст (обычно в групповом порядке). Во втором разделе отражают движение скота по учетным группам с указанием каналов поступления и выбытия. В третьем разделе ведут учет получения приплода, отбивки и случки. В этой же книжке имеется раздел для учета закрепленного инвентаря и раздел для записей сведений о проверке животных. Записи в книжке производит чабан или гуртоправ-табунщик на основании соответствующих документов. Данные ее ежемесячно сверяют с записями в бухгалтерии.

Зоотехнический учет

Наряду с бухгалтерским учетом на животноводческих фермах в хозяйствах, где имеется племенной скот, ведется производственно-зоотехнический учет в специальных книгах и формах. К ним относятся: книга учета опоросов и приплода свиней, книга учета маточного стада и т. д. Ведут также бонитировочные ведомости. Вся эта документация имеет большое значение в племенной работе хозяйства.

---

[1] По классификации Госкомстата РФ – СП-48.
[2] По классификации Госкомстата РФ – СП-55.
[3] По классификации Госкомстата РФ – СП-50.

3. Методы оценки животных на выращивании и откорме скота и птицы

Оценка разных видов животных

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

Приплод, полученный в хозяйстве, при оприходовании оценивают следующим образом: телят в молочном скотоводстве – по плановой себестоимости головы приплода; телят в мясном скотоводстве – исходя из живой массы теленка и плановой себестоимости килограмма живой массы отъемышей; поросят – исходя из живой массы при рождении и плановой себестоимости 1 ц живой массы отъемышей; оленей – по живой массе при рождении и плановой себестоимости 1 ц живой массы; ягнят – в оценке, принятой при исчислении себестоимости; пушных зверей – в условной оценке, равной 50 %-ной плановой оценке одной головы на день отбивки и отсадки молодняка от маток; жеребят (приплод при рождении) – в размере плановой себестоимости 60 кормо-дней содержания матки; цыплят, утят, гусят, индюшат (суточные птенцы) – по плановой стоимости одной головы согласно себестоимости инкубации. Новые пчелосемьи приходуют по стоимости, предусмотренной в плановом расчете.

При переводе молодняка животных в течение года из одной возрастной группы в другую или в основное стадо его оценивают по стоимости на начало года плюс затраты на выращивание, исчисленные по плановой себестоимости 1 ц прироста живой массы (или 1 кормо-дня для тех видов животных, по которым ежемесячно исчисляется расчетный прирост на момент перевода).

Выбракованных из основного стада и поставленных на откорм продуктивных животных приходуют по счету 11 "Животные на выращивании и откорме" в оценке балансовой стоимости. Выбракованных взрослых племенных и неплеменных лошадей и другой рабочий скот оценивают в размере сумм, полученных от их продажи и выбраковки.

Полученный в результате выращивания и откорма прирост живой массы, выявленный при взвешивании животных, оценивается и тем самым скот систематически дооценивается. Сумму

дооценки на полученный прирост живой массы определяют путем умножения плановой оценки 1 ц прироста на количество центнеров его по данному виду и возрастной группе животных.

По тем видам и возрастным группам молодняка скота и птицы, по которым прирост живой массы не определяют, дооценку производят в следующем порядке: жеребят в племенном коневодстве, ягнят, кроликов, молодых пушных зверей – при отбивке и отсадке от маток до полной плановой себестоимости на момент отбивки (т. е. на остальные 50 % плановой суммы); ягнят после отбивки от маток – исходя из прироста живой массы, определяемого путем выборочного взвешивания; прирост жеребят, полученных от рабочих конематок, а также молодняк зверей и кроликов, цыплят, утят, гусят, индюшат – исходя из количества дней пребывания в хозяйстве животных и плановой стоимости одного дня. Взрослая птица, кролики и звери переоценке не подлежат, а стоимость их содержания относится на получаемую от них продукцию (яйцо, шкурки и т. п.).

В конце года, после составления расчета себестоимости продукции, плановую оценку молодняка животных и животных на откорме корректируют до уровня фактической. Если фактическая себестоимость окажется меньше плановой, плановую оценку уменьшают методом "красное сторно", а если фактическая оценка превысит плановую, делают запись на дооценку молодняка животных и животных на откорме. В заключительном балансе на конец года оставшийся в хозяйстве молодняк и скот на откорме показывают по фактической себестоимости.

4. Синтетический и аналитический учет животных на выращивании и откорме

Характеристика счета 11

Синтетический учет молодняка животных, скота на откорме, зверей, птицы, кроликов и пчел ведут на балансовом счете 11 "Животные на выращивании и откорме".

Этот счет по отношению к балансу активный. На дебете отражают наличие молодняка и скота на откорме, птицы, зверей, кроликов и пчел на начало года, поступление их в течение года,

а также дооценку молодняка и откормочного поголовья вследствие прироста живой массы.

По кредиту счета учитывают уменьшение животных в связи с переводом молодняка в основное стадо и выбытием из хозяйства по разным причинам (продажа, забой и т. п.). Операции по переводу молодняка из одной возрастной группы в другую отражают на дебете и кредите этого счета. Аналитический учет по счету 11 "Животные на выращивании и откорме" ведут по субсчетам:

Субсчета счета 11

1. "Молодняк животных" (по видам, полу, возрастным группам или годам рождения). Учитывают молодняк крупного рогатого скота, свиней, овец, коз, оленей маралов; молодняк различных видов рабочего скота.
2. "Животные на откорме" (по видам). Учитывают взрослый скот, переведенный на откорм и нагул из основного стада.
3. "Птица" (по видам). Ведут учет всей птицы, как взрослой, так и молодняка (куры, гуси, утки, индейки).
4. "Звери" (по видам). Учитывают все виды пушных зверей (взрослых и молодняка).
5. "Кролики" (по породам). Ведут учет взрослого поголовья и молодняка различных пород кроликов.
6. "Семьи пчел". Учитывают имеющиеся в хозяйстве пчелосемьи.
7. "Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам".
8. "Скот, принятый от населения для реализации".

Аналитический учет перечисленных выше групп и видов животных ведут по следующим видам молодняка животных и животных на откорме, производственным учетным группам и полу.

По субсчету 1 "Молодняк животных"

А. Крупный рогатый скот

1. Телки старше двух лет.
2. Телки до двух лет (по годам рождения).
3. Бычки (по годам рождения).

4. Животные – доноры эмбрионов.
5. Коровы – первотелки для реализации.

Б. Свиньи

1. Свиноматки проверяемые.
2. Поросята до двух месяцев.
3. Поросята от двух до четырех месяцев.
4. Ремонтный молодняк старше четырех месяцев.
5. Молодняк на откорме (старше четырех месяцев).

В. Овцы и козы

1. Молодняк рождения прошлого года и ярки (до перевода в основное стадо).

2. Ягнята (или козлята) рождения отчетного года (после отбивки). При этом в овцеводстве учет по каждой группе ведут по рунам: а) тонкорунные, б) полутонкорунные, в) полугрубошерстные, г) грубошерстные.

Г. Олени и маралы

Молодняк по годам рождения:
а) самки (оленухи, маралухи),
б) самцы (олени, маралы).

Д. Лошади и другие виды рабочего скота по годам рождения и полу

1. Молодняк лошадей.
2. Молодняк верблюдов.
3. Молодняк ослов.

Следует иметь в виду, что молодняк племенных животных всех видов учитывают также по породам.

По субсчету 2 "Животные на откорме"

1. Крупный рогатый скот на откорме и нагуле.
2. Свиньи на откорме.
3. Овцы и козы, находящиеся на нагуле, откорме.

По субсчету 3 "Птица"

А. Куры яичного направления

1. Молодняк.
2. Маточное стадо несушек.
3. Промышленное стадо несушек.
4. Ремонтный молодняк.

Б. Куры мясного направления

1. Молодняк.
2. Мясные цыплята (бройлеры).
3. Маточное стадо.

В. Утки

1. Молодняк.
2. Взрослое стадо.

Г. Гуси

1. Молодняк.
2. Взрослое стадо.

Д. Индейки

1. Молодняк.
2. Взрослое стадо.

Е. Цесарки

1. Молодняк.
2. Взрослое стадо.

Ж. Перепелки

1. Молодняк.
2. Взрослое стадо.

По субсчетам 4 "Звери" и 5 "Кролики" счета открывают для каждого вида зверей по годам их рождения, а для кроликов – по их породам.

На субсчете 6 "Семьи пчел" аналитический счет открывают в целом по пасеке, учет ведут по роям.

На субсчете 7 "Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам" учитывают молодняк скота и птицы по каждому лицу, принявшему его на выращивание, а также по соответствующим видам и группам животных применительно к установленной номенклатуре.

На субсчете 8 "Скот, принятый от населения для реализации" аналитические счета открывают по видам принятого скота для продажи и по конкретным лицам, сдавшим его.

Учет на аналитических счетах ведут по количеству голов и стоимости, а по молодняку крупного рогатого скота, свиней, птицы и животным, оставленным на откорм и нагул, кроме того, учитывают и живую массу. Отдельно на счете отражают остаток животных, поступление или расход их в натуральных показателях по ответственным за сохранность лицам. В конце каждого месяца по всем аналитическим счетам подсчитывают итог оборотов (количество и сумму).

Корреспонденция счетов

Рассмотрим порядок отражения на счетах операций по движению молодняка животных, птицы, зверей, пчел и животных на откорме. Оприходование приплода молодняка продуктивных животных, полученного от основного стада в хозяйстве, оформляют бухгалтерской записью:

дебет счета 11 "Животные на выращивании и откорме", субсчет 1 "Молодняк животных"
кредит счета 20 "Основное производство", субсчет 2 "Животноводство".

Такую же бухгалтерскую запись делают на оприходование суточных птенцов, получаемых от инкубации яиц в своем хозяйстве.

Оприходование приплода, полученного от рабочего скота, записывают следующим образом:

дебет счета 11 "Животные на выращивании и откорме", субсчет 1 "Молодняк животных"
кредит счета 23 "Вспомогательные производства", субсчет 7 "Гужевой транспорт".

Полученный прирост молодняка продуктивного и рабочего скота, птицы и животных на откорме оформляют записью:

дебет счета 11 "Животные на выращивании и откорме"
кредит счета 20 "Основное производство", субсчет 2 "Животноводство".

Такая же бухгалтерская статья составляется и на корректирование стоимости полученного прироста в конце года после определения фактической себестоимости. Удорожание (перерасход) отражают обычной записью, удешевление (экономию) — методом "красное сторно".

Животных, выбракованных из основного стада и поставленных на откорм, учитывают на счете 11 "Животные на выращивании и откорме", при этом составляют бухгалтерскую запись:

дебет счета 11 "Животные на выращивании и откорме", субсчет 2 "Животные на откорме"
кредит счета 01 "Основные средства" (по продуктивному скоту) и 91 "Прочие доходы и расходы" (по рабочему скоту).

Одновременно с оприходованием скота на счете 11 по рабочему скоту производят списание выбракованного скота из основного стада по балансовой стоимости, при этом делают запись:

дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы"
кредит счета 01 "Основные средства".

Одновременно по рабочему скоту (кроме волов и оленей) списывают износ бухгалтерской записью:

дебет счета 02 "Амортизация основных средств"
кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Перевод молодняка из младшей возрастной группы в старшую отражают записью внутри счета 11 "Животные на выращивании и откорме", при этом счет 11 дебетуется и одновременно кредитуется, изменения происходят только на соответствующих аналитических счетах.

По купленному у поставщиков молодняку животных делают запись:

дебет счета 11 "Животные на выращивании и откорме",
дебет счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" (на суммы НДС)
кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Приобретение молодняка в порядке контрактации и выращивания гражданами по договорам отражают через счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Все расходы на покупку и доставку в хозяйство купленного молодняка полностью относятся на его стоимость.

Выбытие по разным причинам молодняка животных, птицы, кроликов, зверей и скота, находящегося на откорме, отражают на кредите счета 11. При этом в зависимости от направления выбытия дебетуют различные счета: 20 "Основное производство", субсчет 3 "Промышленные производства", – при передаче животных на убой по балансовой стоимости; 08 "Вложения во внеоборотные активы" – при переводе молодняка в основное стадо.

Продажу молодняка животных и животных на откорме независимо от ее видов оформляют бухгалтерской записью:

дебет счета 90 "Продажи"

кредит счета 11 "Животные на выращивании и откорме".

Падеж молодняка или животных, находящихся на откорме (кроме падежа в связи с эпизоотиями или стихийными бедствиями), а также их вынужденный забой, при котором мясо не было использовано, рассматриваются как потери хозяйства и оформляются бухгалтерской записью:

дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

кредит счета 11 "Животные на выращивании и откорме".

Соответственно со счета 94 эти суммы относят по назначению в зависимости от причин падежа. При отсутствии конкретных виновников падежа суммы причиненного хозяйству ущерба относят на счет 20 "Основное производство", субсчет 2 "Животноводство", по отдельной статье в аналитическом учете, т. е . на увеличение затрат по соответствующей учетной группе содержания скота. Тем самым увеличивается себестоимость продукции, получаемой от данной учетной группы скота, а стоимость падежа фиксируется в качестве твердой суммы в затратах производства.

Если падеж произошел по вине материально ответственного лица, то ущерб, причиненный хозяйству, взыскивается с этого лица по установленным для взыскания ценам. При этом стоимость павших животных, подлежащую взысканию с виновных лиц, относят на их лицевые счета. Операцию оформляют следующими записями (по балансовой стоимости):

дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

кредит счета 11 "Животные на выращивании и откорме";

дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" субсчет 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба"

кредит счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Сумма, превышающая балансовую стоимость павшего животного, дополнительно зачисляется на дебет счета 73, субсчет 2, и кредит счета 98 "Доходы будущих периодов".

Стоимость молодняка животных, птицы, зверей, пчел, кроликов и скота на откорме, погибших от стихийных бедствий, списывают по кредиту счета 11 "Животные на выращивании и откорме" в дебет счета 99 "Прибыли и убытки", а в случае, если поголовье застраховано, – в дебет счета 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию".

Если при падеже или гибели скота поступает продукция, годная для использования (кожа, рога, копыта и т. п.), то на сумму ее оприходования делают запись:

дебет счета 43 "Готовая продукция"

кредит счета 20 "Основное производство".

При передаче гражданам молодняка скота и птицы по договорам на выращивание делают запись:

дебет счета 11, субсчет 7 "Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам"

кредит счета 11, субсчет 1 "Молодняк животных" (либо другой субсчет по соответствующим видам животных и птицы).

Инвентаризация

Для обеспечения сохранности молодняка животных и животных на откорме периодически, в сроки, установленные в хозяйстве, скот пересчитывают в натуре, а также при смене материально ответственных лиц, за которыми он закреплен. Обязательно проводят инвентаризацию всех животных по состоянию на 31 декабря перед составлением годового отчета. Результаты инвентаризации оформляют актами и инвентаризационными описями и отражают в бухгалтерском учете (излишки приходуют, недостачи списывают).

5. Учет выращиваемых и откармливаемых животных на специализированных животноводческих предприятиях

Общие положения

Специализированные предприятия по выращиванию и откорму скота в последние годы получили широкое распространение, что объясняется высокой экономической эффективностью

специализированного производства на промышленной основе, которое применяется на рассматриваемых предприятиях. В животноводческой кооперации по выращиванию и откорму скота складываются следующие взаимоотношения: хозяйства-участники поставляют специализированному предприятию с оплатой по установленным расчетным ценам животных для выращивания и откорма, а также в необходимом количестве корма; специализированное предприятие осуществляет доращивание и откорм животных и реализует их от имени хозяйств-участников в счет выполнения их обязательств по продаже скота; полученная откормочным предприятием прибыль в установленном порядке распределяется между хозяйствами-участниками.

Общепринятой формой взаимоотношений в животноводческой кооперации по выращиванию и откорму скота в условиях рынка является поставка скота откормочному предприятию хозяйствами-участниками на условиях купли-продажи со списанием с баланса хозяйства-поставщика и зачислением на баланс откормочного предприятия.

Учет в откормочных хозяйствах

При продаже животных специализированному предприятию для доращивания и откорма хозяйства-поставщики на каждую партию поставляемых животных выписывают в трех экземплярах *товарно-транспортную накладную на отправку-приемку животных и птицы* [спец. ф. № 191-АПК (животные)][1]. Один экземпляр этой накладной передается откормочному предприятию вместе со счетом, ветеринарным свидетельством и карточкой племенного учета (по племенным животным). Два экземпляра товарно-транспортной накладной с подтверждением откормочного предприятия о приемке животных остаются у хозяйства-поставщика.

Хозяйства-поставщики на фактическую себестоимость сданных откормочному предприятию животных делают запись по кредиту счета 11 "Животные на выращивании и откорме" и дебету счета 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж". Одновременно стоимость животных по расчетным ценам, обусловленным в договоре, записывают по кредиту счета 90, субсчет 1, и дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

[1] По классификации Госкомстата РФ – СП-32.

Суммы НДС отражаются записью: дебет счета 90 "Продажи", субсчет 3, кредит счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС".

Соответственно при получении оплаты сумму записывают по дебету счета 51 и кредиту счета 62; оплата НДС – дебет счета 68, кредит счета 51.

Откормочные предприятия полученный от хозяйств-поставщиков для доращивания и откорма скот приходуют его на дебет счета 11 с кредита счета 60 в оценке по расчетным ценам, по которым производится оплата хозяйствам-поставщикам. НДС отражается по дебету счета 19 и кредиту счета 68. Аналитический учет животных по счету 11 откормочные предприятия ведут в разрезе производственных и половозрастных групп в порядке, установленном для сельскохозяйственных организаций, с учетом специфики деятельности данного специализированного предприятия. Так, на животноводческих предприятиях по доращиванию молодняка крупного рогатого скота в аналитическом учете выделяют возрастные группы учета с детализацией меньше года, например молодняк в возрасте до трех месяцев, от трех до шести, свыше шести месяцев.

В хозяйствах, занимающихся откормом скота, аналитический учет, как правило, ведут по воловням, в каждой из которых подбирается примерно однотипный по кондиционной массе скот. В комплексах по производству свинины аналитический учет на счете 11 ведут в разрезе следующих производственных и возрастных групп: поросята до отъема от маток, поросята-отъемыши, свиньи на откорме и ремонтный молодняк. На животноводческих предприятиях по направленному выращиванию племенного молодняка крупного рогатого скота аналитический учет племенного поголовья ведут в разрезе пород, половозрастных и технологических групп с учетом технологии выращивания в зависимости от мест содержания. Например, в хозяйствах могут выделяться следующие учетные группы: телочки (бычки) молочного периода в возрасте до пяти месяцев, телки от молочного периода до достижения случного возраста и массы (в возрасте от 5 до 17 месяцев), телки слученные (осемененные) первой половины стельности, телки второй половины стельности, коровы-первотелки (период раздоя после отела 3-4 месяца).

Весь скот, принятый от хозяйств-поставщиков для выращивания и откорма, откормочные предприятия учитывают на сче-

те 11 независимо от возраста и назначения. Отелившихся телок в основное стадо не переводят, так как они являются товарной продукцией. Полученный приплод приходуют на дебете счета 11 с кредита счета 20-2 в оценке по себестоимости прироста живой массы телок.

После доращивания или откорма животноводческие предприятия продают скот либо государству, либо откормочному хозяйству для последующего откорма, либо хозяйствам-поставщикам для пополнения стада (выращенный племенной молодняк). Во всех случаях продаваемый скот в балансовой оценке списывают со счета 11 и относят на дебет счета 90 "Продажи", субсчет 2, с одновременным отражением его продажной стоимости на кредите счета 90, субсчет 1, и дебете счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" с отражением сумм НДС по дебету счета 90, субсчет 3, и кредиту счета 68.

6. Отражение операций по движению животных на выращивании и откорме в регистрах учета

Отчеты ферм

В регистрах журнально-ордерной формы учета движение молодняка животных и животных на откорме отражают следующим образом. На фермах ведут книги учета движения животных и птицы, в которые производят записи на базе первичных документов. На основании данных книги ежемесячно составляют по каждой ферме *отчет о движении скота и птицы*. Данные отчетов по видам животных обобщают в целом по хозяйству. Для этого, как правило, составляют сводный отчет о движении скота и птицы в целом по хозяйству.

Сводный отчет

Сводный отчет составляют на отдельном бланке отчета о движении скота и птицы на ферме (ф. № 223-АПК[1]). Здесь на каждую группу (вид) животных и птицы в зависимости от числа

[1] По классификации Госкомстата РФ – СП-51.

ферм, где они содержатся, отводится необходимое количество строк, куда переносятся данные о движении животных из отчетов по каждой ферме и выводятся итоги в целом по хозяйству. Полученные в сводном отчете итоги переносят в ведомость (ф. № 73-АПК) аналитического учета животных, которая является основным регистром аналитического учета по счету 11 "Животные на выращивании и откорме".

Ведомость № 73-АПК

Ведомость состоит из двух частей. В первой (приходная часть, дебет счета) показывают наличие животных на начало месяца по количеству, живой массе и стоимости и их поступление с указанием кредитуемых корреспондирующих счетов: 20-2 – приплод продуктивного скота, 23 – приплод рабочего скота, 20–2 – прирост, 11 – перевод из других групп, 60 – покупка у поставщиков, 76 – покупка у населения и т. д. Во второй части (расходная часть) отражают кредитовые обороты и выводят остатки на конец месяца. Здесь показывают выбытие животных по направлениям с указанием дебетуемых корреспондирующих счетов: 90 – продажа государству и другие виды реализации (по каждому виду реализации), 11 – перевод в старшие группы, 08 – перевод в основное стадо, 20 – забой на мясо, 94 – падеж (кроме падежа от стихийных бедствий) и др. В конце регистра на основе данных о поступлении и расходовании выводят наличие животных на конец месяца. Все обороты показывают нарастающим итогом с начала года и за отчетный месяц.

Сверка данных

Полученные в ведомости итоги сверяют с данными других регистров. Так, сумма дебетового оборота по каналам движения – приплод и прирост должна быть равна кредитовому обороту, отраженному в журнале-ордере №10-АПК по счету 20, субсчет 2, и счету 23, субсчет 7 (по приплоду рабочего скота). Оборот за месяц по каналу движения – покупка сверяют с данными журналов-ордеров № 6-АПК и 8-АПК. Оборот по каналу – переведено из основного стада – сверяют с данными журнала-ордера № 13-АПК. Аналогичным образом сверяют кредитовые обороты: при продаже скота – с журналом-ордером № 11-АПК, при

забое – с журналом-ордером № 10-АПК, при безвозмездной передаче – с журналом-ордером № 12-АПК и т. д.

После сверки с другими регистрами итоговые данные оборотов за месяц по кредиту счета 11 в целом и с разбивкой в разрезе корреспондирующих счетов из ведомости № 73-АПК переносят в журнал-ордер № 14-АПК. Данный журнал-ордер ведется только по кредиту счета 11.

Журнал-ордер № 14-АПК

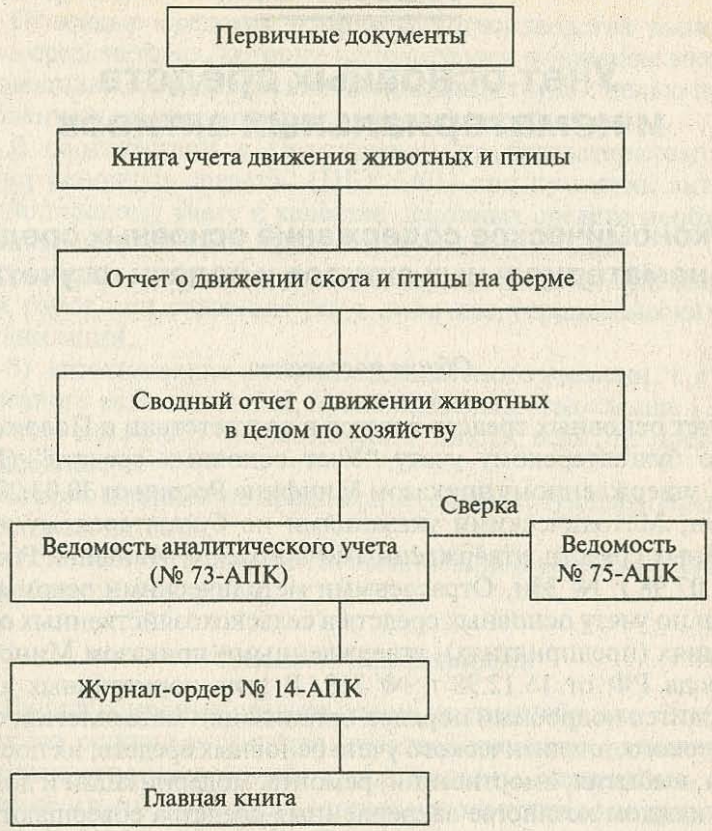
Журнал-ордер № 14-АПК является регистром годичного обращения. По счету 11 в журнале-ордере отводится раздел на лицевой стороне. Для записей кредитовых оборотов из ведомости № 73-АПК за каждый месяц в журнале-ордере отводится одна строка, в которой фиксируется общий кредитовый оборот счета 11 и составляющие его суммы по корреспондирующим счетам. Для контрольных целей приводится и дебетовый оборот счета (общей суммой). Кредитовый оборот счета 11 из журнала-ордера № 14-АПК в установленном порядке переносят в Главную книгу: общая сумма – в кредит счета 11, а ее составляющие частные суммы – в дебет соответствующих корреспондирующих счетов.

Ведомость № 75-АПК

Кроме ведомости № 73-АПК и журнала-ордера № 14-АПК для контрольных целей за операциями выращивания животных, находящихся у отдельных граждан, бухгалтерия ведет ведомость № 75-АПК аналитического учета молодняка животных, переданных на выращивание работникам и другим гражданам по договорам. Ведомость открывают на год. Записи в ведомости делают по каждому гражданину (арендатору) на основании актов на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам с гражданами. Итоговые суммы о переданных и закупленных животных сверяют с соответствующими данными по каналам движения в приходной и расходной частях ведомости № 73-АПК.

В целом схема записей по счету 11 при журнально-ордерной форме учета может быть представлена следующим образом.

Схема записей



Как видим, приходится многократно переносить итоги из одного регистра в другой.

7. Учет животных на выращивании и откорме при компьютерной форме учета

Компьютерная форма учета животных на выращивании и откорме на базе ПЭВМ строится примерно так же, как и по учету товарно-материальных ценностей (см. главу IV).

ГЛАВА VI

Учет основных средств и нематериальных активов

1. Экономическое содержание основных средств и нематериальных активов и задачи их учета

Общие положения

Учет основных средств ведется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), утвержденному приказом Минфина России от 30.03.2001 г. № 26н, Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина России от 28.07.98 г. № 33н, Отраслевыми методическими рекомендациями по учету основных средств в сельскохозяйственных организациях (предприятиях), утвержденными приказом Минсельхозпрода РФ от 16.12.98 г. № 769. В этих нормативных актах приводится подробный порядок организации методологии, синтетического, аналитического учета основных средств, их поступления, выбытия, амортизации, ремонта, модернизации и др.

В каждом хозяйстве закрепленные средства совершают непрерывный кругооборот. В зависимости от характера перенесения стоимости на готовый продукт средства хозяйства делятся на основные и оборотные.

Если оборотные средства целиком потребляются в производственном процессе в течение одного цикла производства и при этом, как правило, меняют свою натуральную форму, а их стоимость целиком включается в стоимость готовой продукции, то основные средства участвуют в кругообороте по-иному. Они обслуживают производство в течение нескольких производственных циклов, сохраняя при этом свою натуральную форму, и переносят свою стоимость на готовый продукт частями, по мере износа. После реализации готового продукта часть его стоимости в денежной форме, соответствующая изнашиванию основ-

ных средств, накапливается в хозяйстве для возобновления изношенной части основных средств.

Основные средства в процессе производства выполняют роль средств труда, которые используются человеком в качестве проводника его воздействия на предметы труда с целью приспособления их к удовлетворению своих потребностей.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01) при принятии активов к бухгалтерскому учету в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:

а) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

б) использование в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

г) способность приносить организацией экономические выгоды (доход) в будущем.

Состав основных средств

Группа основных средств довольно разнообразна. Это прежде всего основные средства производственного назначения, к которым относятся орудия труда (машины, механизмы, оборудование и т. п.); средства, которые используются для сохранности и перемещения предметов и продуктов труда (например, транспортные средства), а также производственные помещения, сооружения, необходимые для создания нормальных производственных условий (производственные здания, склады и т. п.).

К основным средствам относятся также взрослый рабочий и продуктивный скот (кроме мелких животных), многолетние насаждения, а также капитальные затраты на улучшение земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные работы) и в арендованные основные средства.

Своеобразную группу основных средств составляют основные средства непроизводственного характера – здания, сооружения и другие предметы многолетнего использования. Они предназначены для удовлетворения культурно-бытовых нужд

населения, а также используются в лечебных и детских учреждениях, клубах, школах и т. п. Непроизводственные основные средства, по существу, не являются средствами труда, но они также служат длительное время, сохраняют свою натуральную форму и постепенно (частями) теряют свою стоимость по мере изнашивания. На сельскохозяйственных предприятиях к средствам труда относятся также земельные угодья[1].

Таким образом, понятие "основные средства" на практике не совпадает с понятием "средства труда", так как в состав основных средств входят и непроизводственные средства.

Основные средства необходимо эффективно использовать и обеспечить их полную сохранность. В этом важную роль играет бухгалтерский учет.

Нематериальные активы

Особую группу средств предприятия, близкую по своему экономическому содержанию к основным средствам, составляют так называемые нематериальные активы, которые так же, как и основные средства, используются на протяжении многих производственных циклов и переносят на готовый продукт свою стоимость постепенно путем начисления износа. Однако в отличие от основных средств данные активы, как правило, не имеют своего материального воплощения в те или иные ценности инвентарного характера. Поэтому их учет и начисление износа ведут на особых бухгалтерских счетах.

Задачи учета

Бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов должен обеспечить: контроль за сохранностью всех основных средств хозяйства, правильное документальное оформление поступления, перемещения в хозяйстве и их выбытия, своевременное и точное отражение в учетных регистрах движения основных средств и их использования; правильное начисление амортизации (износа) в соответствии с установленными нормами и своевременное отражение этих сумм на счетах; правильное отражение на счетах движения и износа нематериальных активов, выявление результатов от выбытия и ликвидации основных средств и др.

В плане счетов бухгалтерского учета основные средства и нематериальные активы отражаются отдельно от оборотных средств в специальном разделе "Внеоборотные активы" (раздел 1).

[1] Земельные участки, лесные и водные угодья, месторождения полезных ископаемых, переданные предприятию в соответствии с действующим законодательством в собственность, принимаются на балансовый учет по счету 01 "Основные средства" и учитываются на нем обособленно.

2. Классификация основных средств и их оценка

Общие положения

Для правильной организации бухгалтерского учета основных средств и начисления амортизации, составления статистической отчетности о составе и движении, а также для анализа их использования все основные средства объединяются в однородные группы. Такая группировка называется классификацией.

В настоящее время пользуются типовой классификацией основных средств, утвержденной в 1971 г. с последующими уточнениями.

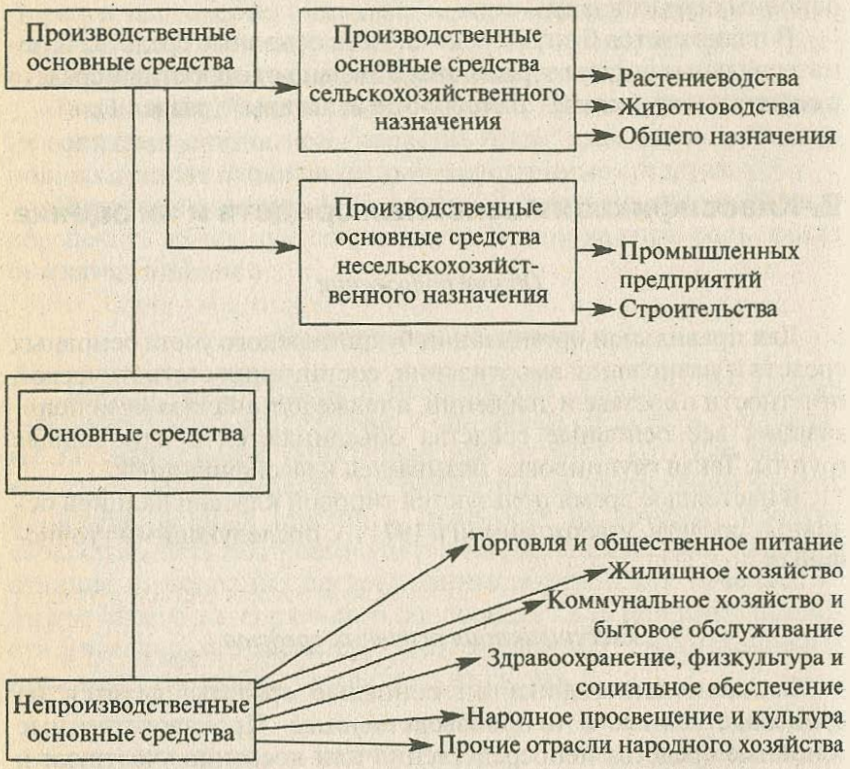
Классификация основных средств

Согласно классификации основные средства делятся на производственные и непроизводственные. Производственные основные средства непосредственно или косвенно участвуют в процессе производства, непроизводственные – такого участия не принимают, но обслуживают культурно-бытовые и другие нужды хозяйства. К непроизводственным относятся основные средства, используемые в общественном питании и торговле, в жилищно-коммунальном хозяйстве, сфере бытового обслуживания, здравоохранении, просвещении и пр.

Производственные основные средства сельскохозяйственных предприятий, в свою очередь, подразделяются на средства сельскохозяйственного и несельскохозяйственного назначения.

В отрасли сельского хозяйства выделяются производственные основные средства, относящиеся к растениеводству, животноводству, и средства общего назначения. Производственные

основные средства несельскохозяйственного назначения также дифференцированы по отраслям несельскохозяйственного характера – промышленных производств, строительства.



Распределение основных средств по отраслям народного хозяйства и видам деятельности осуществляется исходя из целевого назначения и вырабатываемой с участием этих средств продукции и оказываемых услуг.

В зависимости от назначения и натурально-вещественных признаков выделяют следующие основные средства:

I. Здания (коровники, свинарники, зернохранилища, конторы, нефтесклады, гаражи и т. п.).

II. Сооружения (силосные башни, теплицы, оросительные системы, навозохранилища, клетки для зверей и т. д.).

III. Передаточные устройства (водораспределительные сети, радиотрансляционная и телефонная сеть и т. п.).

IV. Машины и оборудование, в том числе:

силовые машины и оборудование (тракторы, самоходные шасси, двигатели внутреннего сгорания, электродвигатели и т. д.);

рабочие машины и оборудование (почвообрабатывающие машины и орудия, посевные и посадочные машины, уборочные машины, зернодробилки, доильные установки, соломорезки и т. п.);

измерительные и регулирующие приборы, устройства и лабораторное оборудование агрозооветкабинетов (весы автомобильные, микроскопы, термостаты и т. п.);

вычислительная техника (вычислительные машины и др.);

прочие машины и оборудование (пожарные машины, телефонные станции, радиовещательные узлы и т. д.).

V. Транспортные средства (автомобили грузовые и легковые, автобусы, автоприцепы, гужевой транспорт, водный транспорт, мотоциклы, велосипеды и т. п.).

VI. Инструменты (электродрели, тиски, электровибраторы и др.).

VII. Производственный инвентарь и принадлежности (баки, лари, чаны, верстаки и др.).

VIII. Хозяйственный инвентарь (конторская мебель, пишущие машинки, диваны, ковры и т. п.).

IX. Скот рабочий (лошади, волы, ослы, верблюды и т. п.).

X. Скот продуктивный (коровы, быки-производители, свиноматки, хряки, овцематки, валухи и т. д.).

XI. Многолетние насаждения (плодовые насаждения, полезащитные полосы и т. д.).

XII. Капитальные затраты по улучшению земель – без сооружений.

XIII. Прочие основные средства (библиотечные фонды, спортивный инвентарь и т. п.).

По своей принадлежности основные средства подразделяются на собственные и арендованные. *Собственные* основные средства, как правило, включаются в состав закрепленных собственных источников хозяйства. *Арендованные* – это основные средства, используемые хозяйством на арендных условиях (по договору) в течение ограниченного срока, в состав собственных источников не включаются.

По характеру использования в процессе производства основные средства делят на действующие и недействующие. *Недействующими* считаются средства, находящиеся в запасе, который обусловлен характером производства и является экономически обоснованным. К этой же группе средств относят средства, переданные на консервацию.

По вещественному составу основные средства делят на инвентарные и неинвентарные. К *инвентарным* относят объекты, имеющие вещественное выражение и поддающиеся проверке, обмеру и подсчету в натуре. К *неинвентарным* – капитальные вложения в земельные, лесные и водные угодья (кроме сооружений).

Понятие инвентарного объекта

С классификацией основных средств неразрывно связано определение понятия *инвентарный объект*. Последний представляет собой составную часть группировочного подразделения и является учетной единицей основных средств.

Под отдельным инвентарным объектом понимается законченное устройство, отдельный предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, выполняющими вместе одну общую хозяйственную функцию. Многие из объектов, входящих в состав основных средств, являются вспомогательными, или обслуживающими другие объекты. Вспомогательные объекты могут обслуживать либо один основной объект, либо несколько. В первом случае вспомогательный объект должен учитываться как составная часть основного объекта, во втором – как самостоятельный инвентарный объект. Объектом учета многолетних насаждений является площадь, занятая этими насаждениями, а по культуртехническим работам – площадь, на которой произведены затраты для улучшения земель.

Установление инвентарного объекта помогает не только рационально организовать бухгалтерский учет основных фондов, но и является важнейшей предпосылкой правильного внутрихозяйственного планирования, финансирования и воспроизводства. Число инвентарных объектов на современных крупных сельскохозяйственных предприятиях велико, что обусловливает специфику организации учета этих видов хозяйственных средств.

Все основные средства имеют определенную денежную оценку. На предприятиях всех отраслей применяется единый принцип оценки основных средств. Согласно действующему положению основные средства на протяжении всего периода их нахождения в хозяйствах учитывают в первоначальной оценке.

Под *первоначальной стоимостью* основных средств понимают сумму затрат, слагающуюся из затрат по возведению (сооружению) или приобретению основных средств, включая расходы на их доставку. *Переоценка* основных средств производится при существенном изменении их стоимости. Одновременно с переоценкой основных средств уточняется и сумма их износа.

Первоначальная учетная оценка основных средств может изменяться также в результате переоборудования объектов, а именно: при расширении, достройке, дооборудовании, модернизации, реконструкции, проведенных в порядке капитальных вложений.

Кроме первоначальной различают также остаточную и восстановительную стоимость основных средств.

Остаточная стоимость основных средств на данный момент времени определяется как разность между первоначальной стоимостью и суммой износа этих средств на тот же момент. Ее величина постоянно меняется, поскольку меняется и сумма износа.

Под *восстановительной стоимостью* понимают стоимость воспроизводства инвентарного объекта в данный момент времени. Она зависит от уровня цен на промышленную продукцию, тарифов на электрическую и тепловую энергию и на грузовые перевозки, а также сметных норм, цен и тарифов строительства. Восстановительная стоимость определяется при переоценке основных средств, когда издаются специальные ценники и другие документы, необходимые для данной работы. В учете восстановительная стоимость основных средств отражается только на момент их переоценки.

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночных ценам. Машины,

оборудование, сельскохозяйственные орудия, различный инвентарь, приобретаемый, а также изготовляемый в мастерских хозяйства и учитываемый в составе основных средств, отражается в оценке, равной фактической сумме затрат на приобретение или изготовление, включая все расходы за доставку, монтаж и установку.

Основные средства, бывшие в эксплуатации и приобретенные за плату, принимаются на учет в сумме оплаты и расходов за доставку и установку, выявившейся в учете капитальных вложений, с добавлением суммы износа по этим средствам, указанной в документах на оплату.

Здания и сооружения, выстроенные хозяйственным способом, принимают на учет по фактической стоимости строительства (включая стоимость проектно-сметной документации). При строительстве подрядным способом сданные подрядчиками объекты принимают на учет по сметной, договорной стоимости.

Молодые насаждения учитывают в сумме фактически произведенных затрат на их посадку. В дальнейшем до сдачи этих насаждений в эксплуатацию к их стоимости присоединяют расходы на выращивание. Таким образом, многолетние насаждения эксплуатационного возраста будут учтены по фактической себестоимости.

Взрослый продуктивный и рабочий скот основного стада принимается на учет в следующей оценке:

а) при формировании основного стада за счет молодняка животных, выращенных в своем хозяйстве, – по фактической себестоимости выращивания;

б) при покупке на стороне – по фактической стоимости приобретения животных, включая расходы на доставку.

Капитальные затраты по улучшению земель (неинвентарного характера) принимаются на учет по фактической стоимости указанных работ.

Основные средства, внесенные учредителями в счет их вкладов в уставный капитал предприятия, принимаются на учет в оценке по договоренности сторон.

Оценка основных средств, полученных от других предприятий и лиц безвозмездно, а также в качестве субсидий правительственного органа, производится экспертным путем или по данным документов приемки-передачи.

3. Документальное оформление, инвентарный, аналитический и синтетический учет основных средств

Документация по учету основных средств

Поступающие в хозяйство основные средства должны быть документально оформлены и сразу же оприходованы. Основным документом на оприходование основных средств (построенных в хозяйстве и приобретенных со стороны) является *акт приема-передачи основных средств* (ф. № 101-АПК)[1].

В акте должны быть приведены краткая характеристика принятого объекта, соответствие его техническим условиям, результаты пробных испытаний. Если обнаружены отдельные недоделки, то устанавливаются сроки их устранения. Акт утверждается руководителем хозяйства и представляется в бухгалтерию. К нему прилагается вся техническая документация, относящаяся к принятому объекту.

Приобретенные основные средства на местной базе снабжения представитель хозяйства получает по *доверенности*. Прибывшие от поставщиков основные средства по железной дороге или водным путем принимает представитель хозяйства также по доверенности. При этом сверяют наличие поступивших средств с сопроводительными транспортными документами. Предварительно проверяют исправность вагонов, тары, наличие пломб и т. д. В случае расхождения фактических данных с данными сопроводительных документов или обнаружения повреждений составляют с участием представителя железной дороги *коммерческий акт*. На основании этого акта предъявляется претензия транспортной организации.

Машины, оборудование и другие приобретенные основные средства при доставке их в хозяйство принимает комиссия, назначенная для этой цели руководителями хозяйства. Комиссия тщательно сверяет поступившие средства со счетами-фактурами поставщиков, транспортными документами и т. д. И оформляет приемку актом приема-передачи основных средств (ф. № 101-АПК). При этом составление общего акта для не-

[1] По классификации Госкомстата РФ – ОС-1.

скольких объектов основных средств допускается лишь по хозяйственному инвентарю, оборудованию и другим средствам, если эти объекты однотипны и имеют одинаковую стоимость. При обнаружении недостач составляют в присутствии представителя поставщика или представителя незаинтересованной стороны акт и предъявляют иск поставщику.

При получении от поставщиков сложных машин (тракторов, комбайнов, автомашин) одновременно должны быть получены и паспорта на них, в которых даны основные технические характеристики машин. В дальнейшем работники бухгалтерии вместе с инженером-механиком хозяйства фиксируют в них все производимые капитальные и текущие ремонты.

Изготовленные в своих мастерских инвентарь и другие виды основных средств приходуют на основании *накладных* или *нарядов*, в которых дается характеристика изготовленных объектов.

При переводе в основное стадо молодняка продуктивного и рабочего скота также создают специальную комиссию с участием соответствующих специалистов (зоотехник, ветврач, представитель бухгалтерии, скотник и т. п.), которая составляет *акт на перевод животных из группы в группу* (ф. № 214-АПК)[1]. Купленный взрослый скот приходуют от поставщиков так же, как и другие основные средства. На поступающих животных должны быть оформлены поставщиком племенные свидетельства.

Многолетние насаждения берут на учет в два этапа. Сначала вновь посаженные плодовые сады, полезащитные полосы и т. п. по окончании посадочных работ принимают на учет в состав неэксплуатационных насаждений. При этом составляют *акт приема многолетних насаждений и передачи их в эксплуатацию* (ф. № 103-АПК).

По мере выращивания стоимость молодых насаждений увеличивается на сумму затрат по уходу за ними. По достижении насаждениями эксплуатационного возраста (начало плодоношения у садов и ягодников, смыкание крон у деревьев в лесопосадках) вновь составляют акт и насаждения переводят в состав действующих основных средств. Для приема в эксплуатацию лесозащитных насаждений составляют *акт* по форме № 103а-АПК. В обоих случаях для составления актов создается специальная комиссия.

[1] По классификации Госкомстата РФ – СП-47.

Поступившие в хозяйство земельные угодья приходуются на основании *акта на оприходование земельных угодий* (ф. № 111-АПК). В документе дается полная характеристика принимаемых на баланс земельных угодий: площадь, вид угодий, место расположения, конфигурация, данные о плодородии, балансовая стоимость; указываются прилагаемые документы, послужившие основанием для составления акта.

Акт подписывают члены комиссии, утверждает руководитель хозяйства, после чего он передается в бухгалтерию для учета указанных в нем земельных угодий в составе основных средств.

Основные средства, поступившие безвозмездно от других предприятий, и обнаруженные при инвентаризации неучтенные средства, а также основные средства неинвентарного характера (улучшение земель, раскорчевка площадей и др.) приходуют также по актам, составленным соответствующими комиссиями.

Инвентарные номера

Все поступающие в хозяйство основные средства должны быть немедленно закреплены за материально ответственными лицами. С целью контроля за сохранностью, перемещением в хозяйстве и правильным использованием основных средств принято каждому инвентарному объекту присваивать свой цифровой номер, который получил название инвентарного номера. Инвентарные номера присваиваются отдельным объектам на весь период нахождения их в хозяйстве. При выбытии объектов из хозяйства освободившийся инвентарный номер другим объектам во избежание путаницы не присваивается.

Инвентарные номера приводят во всех документах и учетных регистрах, где отражаются обозначаемые ими объекты. Их ставят на отдельных предметах различными методами – несмываемой краской, клеймением, прикреплением металлических ярлыков и другими способами. Периодически (не чаще раз в 10-12 лет) в хозяйстве производится пересмотр всех инвентарных номеров, и если большое число объектов выбыло, может быть проведена новая их нумерация.

В настоящее время в связи с внедрением комплексной механизации учета рекомендуется использовать код инвентарных

номеров, построенный по порядково-серийной системе, состоящий из четырех знаков.

Все основные средства, находящиеся в эксплуатации, закрепляются за бригадами, фермами и другими подразделениями хозяйства в следующих инвентаризационных описях: основных производственных средств, рабочего скота и продуктивных животных, птицы и пчелосемей, многолетних насаждений.

Инвентаризационные описи составляются в установленные сроки при проведении инвентаризации основных средств либо полной инвентаризации. Один экземпляр описей находится в бухгалтерии, другой – в подразделениях хозяйства. Основные средства в инвентаризационных описях группируют согласно действующей классификации.

Инвентарный и аналитический учет

Учет объектов основных средств по месту эксплуатации (нахождения) и материально ответственным лицам осуществляется в *инвентарных списках основных средств* (тип. ф. № ОС-9). Учет ведут по классификационным группам основных средств (здания, сооружения, машины и т. д.) с указанием места их эксплуатации. В начале года записи делают на основании инвентаризационных описей и инвентарных карточек, а в дальнейшем – по документам на поступление и выбытие, для чего предусмотрены отдельные графы.

В бухгалтерии сельскохозяйственных предприятий пообъектный инвентарный учет основных средств ведут в инвентарных карточках типовой формы. Для учета разных классификационных групп основных средств предусмотрены карточки различной формы, что обеспечивает отражение в них необходимых сведений об учитываемых объектах.

В настоящее время применяются следующие формы инвентарных карточек: *инвентарная карточка учета основных средств (для зданий, сооружений, машин, оборудования, инструмента, производственного и хозяйственного инвентаря)* (тип. ф. № ОС-6); *инвентарная карточка учета для многолетних насаждений* (ф. № 109-АПК).

Инвентарные карточки в большинстве случаев открывают на каждый инвентарный объект. Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструментов, станков и подобные им,

имеющие одно и то же производственное или хозяйственное назначение, одинаковую стоимость, поступившие одновременно в одну бригаду или отделение, могут учитываться на карточке группового учета. Однако при этом каждому объекту присваивается отдельный инвентарный номер.

При организации аналитического учета основных средств в инвентарных карточках записи в них первоначально делают на основании инвентаризационных описей, а в дальнейшем – по данным первичных документов на поступление, приобретение, сооружение, перемещение и ликвидацию основных средств, а также технических паспортов и т. п.

В карточках приводят краткую характеристику объектов и отдельных его конструктивных элементов и отражают индивидуальные особенности объекта. Карточки, как правило, составляются в одном экземпляре и хранятся в бухгалтерии предприятия. Если учет основных средств по местам их эксплуатации ведут не в инвентарных списках основных средств (тип. ф. № ОС-9), а в инвентарных карточках, то в этих случаях инвентарные карточки составляют в двух экземплярах, один из которых находится в местах эксплуатации основных средств (ферма, бригада и т. д.).

Заполненные инвентарные карточки регистрируют в *описях инвентарных карточек по учету основных средств* (тип. ф. № ОС-7). Описи инвентарных карточек ведут в бухгалтерии в одном экземпляре по классификационным группам (видам) объектов основных средств. Ведение описей улучшает контроль за сохранностью и полнотой учета инвентарных объектов. При выбытии учитываемого объекта основных средств делают отметку в описи, а соответствующая карточка закрывается.

Все инвентарные карточки хранятся в картотеке основных средств. Здесь карточки располагают по классификационным группам основных средств и местам нахождения объектов. Одна группа карточек отделяется от другой специальными разделителями, что облегчает работу с картотекой. Разделители представляют собой картонные пластинки с выступами, на которых указаны наименования той или иной классификационной группы и подразделения хозяйства. Иногда для этой же цели используют специальные металлические пластинки-индикаторы. Перед каждой классификационной группой основных средств в карто-

теке помещают *карточки учета движения основных средств* (тип. ф. № ОС-8), в которых отражают все изменения, происшедшие с объектами данной группы.

Открытые в течение месяца новые карточки индивидуального и группового учета, карточки по выбывшим основным средствам и карточки по переместившимся внутри хозяйства объектам откладывают и хранят до конца месяца в отдельной ячейке картотеки. По данным этих карточек, а также по данным ведомостей расчета амортизации в конце месяца делают соответствующие записи в карточках учета движения основных средств, после чего карточки размещают по разделам картотеки (по выбывшим объектам карточки изымают).

В карточках учета движения основных средств учет ведут в суммовом выражении. В них по каждой классификационной группе отражают наличие основных средств данной группы на начало каждого месяца и итоги по поступлению и выбытию основных средств за месяц. В конце отчетного периода (квартала, года) подсчитывают итоги. В этой же карточке показывают сумму амортизации по учитываемой группе основных средств (за январь – полностью, а с февраля – только изменения), а также затраты на ремонт.

Таким образом, карточки учета движения основных средств являются, по существу, счетами аналитического учета движения основных средств по их классификационным группам.

По карточкам учета движения основных средств и инвентарным карточкам суммарные итоги ежемесячно сверяют с данными синтетического учета. В конце года по итоговым данным карточек учета движения основных средств заполняется отчетность о движении основных средств.

Важнейшим средством производства на сельскохозяйственных предприятиях является земля. Для учета земель в хозяйствах ведется Земельная кадастровая книга, которая имеет четыре раздела. В первом разделе указаны общая площадь земель и основание на право пользования землей (Государственный акт, решение соответствующей администрации), во втором – учитывается состав земли по видам угодий, в третьем – сельскохозяйственные угодья характеризуются по качеству почв, в четвертом – отражены приусадебные участки. Отдельно выделяются земли, переданные в аренду.

Синтетический учет

В системе счетов бухгалтерский учет основных средств ведут на балансовом счете 01 "Основные средства" применительно к действующей их классификации.

На данном счете учитывают основные средства, находящиеся в эксплуатации, в запасе, в аренде, доверительном управлении.

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией на счете 01 в соответствующей доле.

Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, а также изменение первоначальной стоимости их при достройке, оборудовании и реконструкции отражаются по дебету счета 01 "Основные средства" в корреспонденции со счетом 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Изменение первоначальной стоимости при переоценке соответствующих объектов отражается по счету 01 "Основные средства" в корреспонденции со счетом 83 "Добавочный капитал".

Для учета выбытия объектов основных средств (продажи, списания, частичной ликвидации, передачи безвозмездно и др.) к счету 01 открывается специальный субсчет 01-9 "Выбытие основных средств". В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывшего объекта, а в кредит – сумма накопленной амортизации. По завершении выбытия остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 "Основные средства" на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

Субсчета к счету 01

По счету 01 учет строится в разрезе следующих субсчетов:

1. "Производственные основные средства основной деятельности (без скота многолетних насаждений, земельных участков, объектов природопользования)".
2. "Производственные основные средства других отраслей".
3. "Непроизводственные основные средства".
4. "Скот рабочий и продуктивный".
5. "Многолетние насаждения".

6. "Земельные участки и объекты природопользования".
7. "Объекты неинвентарного характера".
8. "Основные средства по лизингу и прочие объекты".
9. "Выбытие основных средств".

На первом субсчете учитывают основные средства производственного назначения без тех, которые учтены на других субсчетах, отрасли сельского хозяйства, на втором – других отраслей (промышленности, строительства), на третьем – непроизводственного назначения, на четвертом – животные (рабочие и продуктивные основного стада), на пятом – многолетние насаждения в эксплуатационном возрасте и молодые, на шестом – числящиеся на балансе земельные участки и объекты природопользования, на седьмом – объекты капитальных вложений неинвентарного характера, принятые на счет 01, на восьмом – объекты, полученные по лизингу и принятые на баланс, прочие объекты основных средств. Девятый субсчет используется для списания выбытия основных средств в порядке, указанном выше.

Корреспонденция счетов

Оприходование основных средств в результате приобретения, изготовления в своем хозяйстве (строительство) оформляется бухгалтерской записью по дебету счета 01 "Основные средства" и кредиту счета 08 "Вложения во внеоборотные активы". Если вместе с приобретенными машинами в хозяйство поступают в комплекте запасные части и инструмент, то их приходуют (в оценке по прейскурантным ценам) по дебету счета 10 "Материалы", субсчет 5 "Запасные части", и кредиту счета 08 (стоимость оприходования основных средств по счету 01 в этом случае принимается за вычетом этих сумм).

Оприходование основных средств, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал предприятия, отражается по дебету счета 01 "Основные средства" и кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями". Оприходование основных средств, полученных от других предприятий и лиц безвозмездно, а также в качестве субсидии правительственного органа, отражается по дебету счета 01 в корреспонденции со счетами, на которых отражается безвозмездное поступление ценностей.

При зачислении в конце года в основные средства молодых многолетних насаждений закладки истекшего года на сумму

фактических затрат дебетуют счет 01 "Основные средства", аналитический счет "Молодые насаждения", и кредитуют счет 08 "Вложения во внеоборотные активы". Такую же запись делают при ежегодном зачислении в основные средства (молодые насаждения) годовых затрат по выращиванию молодых многолетних насаждений и уходу за ними.

По достижении молодыми насаждениями эксплуатационного возраста их зачисляют в действующие основные средства, при этом делают запись по дебету счета 01 "Основные средства", аналитический счет "Насаждения в эксплуатации", кредит счета 01 "Основные средства", аналитический счет "Молодые насаждения".

4. Учет амортизации, ликвидации и выбытия основных средств

Общие положения

В процессе кругооборота основные средства, сохраняя первоначальную вещественную форму, постепенно изнашиваются. Под износом понимают потерю основными средствами части их стоимости. Для замены износившихся основных средств хозяйство должно накапливать определенные средства, т. е. суммы износа основных средств должны каким-то путем возмещаться из выручки. Такое накапливание происходит путем систематического включения в себестоимость производимого продукта сумм, равных величине износа основных средств. Эти суммы получили название *амортизационных отчислений.*

Начисление амортизации основных средств

Ежегодная величина износа основных средств, а следовательно, и сумма амортизационных отчислений зависят от характера самих средств, интенсивности и условий их эксплуатации и других факторов. Для удобства расчетов годовую сумму амортизационных отчислений выражают в процентах к первоначальной стоимости основных средств. Эта величина получила название *нормы амортизации* основных средств.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01 и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств предприятия могут применять следующие 4 способа начисления амортизации основных средств: 1) линейный способ; 2) способ уменьшаемого остатка; 3) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; 4) способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

При линейном способе годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования данного объекта.

Например, приобретен объект стоимостью 80 тыс. руб. со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизационных отчислений – 20%. Годовая сумма амортизационных отчислений составит 16 тыс. руб. (80 · 20 : 100).

При втором способе годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, устанавливаемого в соответствии с законодательством.

Коэффициент ускорения применяется по перечню высокотехнологичных отраслей и эффективных видов машин и оборудования, устанавливаемому федеральными органами исполнительной власти. По движимому имуществу, составляющему объект финансового лизинга и относимому к активной части основных средств, может применяться в соответствии с условиями договора лизинга коэффициент ускорения не выше трех.

Например, приобретен объект основных средств стоимостью 100 тыс. руб. со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизации составляет 40%. Норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования, составляющая 20%, увеличивается на коэффициент ускорения 2 (100 тыс. руб. : 5 = 20 тыс. руб.). (100 · 20 тыс. руб. : 100 тыс. руб. × × 2) = 40.

В первый год эксплуатации годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости, сформированной при оприходовании объекта и составляет

40 тыс. руб. Во второй год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40% (100 · 40 : 100) от остаточной стоимости, т. е. разница между первоначальной стоимостью объекта и суммой амортизации, начисленной за первый год (100 – 40 · 40) : 100, и составит 24 тыс. руб. В третий год эксплуатации – в размере 40% от разницы между остаточной стоимостью объекта после второго года эксплуатации и суммы амортизации, начисленной за второй год эксплуатации, и составит 12,4 тыс. руб. (60 – 24) · 40 : 100 и т. д.

При третьем способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и годового соотношения, где в числителе число лет, остающееся до конца срока службы объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока службы объекта.

Например, приобретен объект основных средств стоимостью 180 тыс. руб. Срок полезного использования установлен 5 лет. Сумма чисел лет срока службы составляет 15 лет (1+2+3+4+5). В первый год эксплуатации объекта может быть начислена амортизация в размере 5/15, или 70 тыс. руб., во второй год – 4/15, что составит 48 тыс. руб., в третий год – 3/15, или 36 тыс. руб., в четвертый год – 2/15, или 24 тыс. руб., и в пятый год – 1/15, или оставшиеся 12 тыс. руб.

Нетрудно видеть, что второй и третий способы начисления амортизации основаны на том, что основные суммы амортизационных отчислений падают на первые годы эксплуатации основных средств, поэтому их применение рекомендуется по основным средствам, дающим наибольшую отдачу в первые годы эксплуатации (тракторы, комбайны и другие виды основных средств высокоинтенсивного использования).

При четвертом способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Например, приобретен автомобиль грузоподъемностью более 2 т с предполагаемым пробегом до 400 тыс. км стоимостью 80 тыс. руб. В отчетном периоде пробег составил 5 тыс. км, сле-

довательно, сумма амортизационных отчислений исходя из соотношения первоначальной стоимости и предполагаемого объема продукции составит 1,0 тыс. руб. (5 · 80 : 400). Как видим, при этом варианте в основе начисления амортизации лежит объем выполненных работ или полученной продукции, он применяется, как правило, по машинам, где эти показатели являются основными (автотранспорт, землеройные машины и т. п.).

Следует отметить, что помимо общих правил начисления амортизации в ряде случаев применяются правила начисления, установленные отдельными законодательными или нормативными актами.

Так, в соответствии с Федеральным законом от 14.10.95 г. № 88-ФЗ "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации" субъекты малого предпринимательства вправе начислять амортизацию основных средств в размере, в два раза превышающем нормы, установленные для соответствующих видов основных средств, а также списывать дополнительно как амортизационные отчисления до 50 % первоначальной стоимости основных средств со сроком полезного использования более трех лет.

По некоторым видам основных средств амортизация не начисляется, и нормы амортизационных отчислений по ним не установлены. К таким средствам относятся: продуктивный скот, волы, буйволы, олени; молодые насаждения до сдачи их в эксплуатацию; основные средства на консервации; библиотечные фонды; сооружения городского благоустройства и автомобильные дороги общего пользования. По перечисленным объектам первоначальная стоимость возмещается либо при их выбраковке за счет выручки (скот), либо такого возмещения нет ввиду специфичности (библиотечные фонды) или неучастия в процессе производства (основные средства на консервации и др.).

Амортизационные отчисления производятся в течение всего срока службы основных средств в хозяйстве. Амортизацию начисляют независимо от того, эксплуатируются основные средства или они по тем или иным причинам бездействуют. При простое основных средств во время их ремонта начисление амортизации не прекращают (за исключением случаев проведения реконструкции и технического перевооружения).

При поступлении новых основных средств начисление амортизации по ним начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем поступления в хозяйство, а по выбывшим основным средствам прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия.

В случае если предприятие начисляет резерв для проведения ремонтов, то одновременно с начислением амортизации делают отчисления в ремонтный фонд или в резерв для ремонта основных средств[1]. Отчисления в ремонтный фонд по каждому виду основных средств производят по специально установленным нормам, которые отражают нормативную потребность в средствах для проведения в установленные сроки капитального и текущего ремонтов основных средств.

Расчеты амортизации

«При начислении амортизации и отчислений в ремонтный фонд составляют специальный расчет. В настоящее время на сельскохозяйственных предприятиях используют для этой цели *ведомость расчета амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам* (ф. № 48-АПК). В эту ведомость записывают все основные средства в группировке по отраслям хозяйства и однородным группам в соответствии с типовой классификацией, чтобы можно было определить общую сумму амортизационных отчислений и отчислений в ремонтный фонд и без дополнительных выборок отнести их на соответствующие производства, виды продукции и другие объекты.

Принимая во внимание, что амортизация и отчисления в ремонтный фонд должны начисляться ежемесячно, для облегчения этой работы поступают следующим образом. В начале года в указанную ведомость записывают балансовую стоимость всех основных средств по состоянию на 1 января согласно карточкам учета основных средств и действующие нормы амортизации и отчислений в ремонтный фонд по каждой группе объектов. Зная балансовую стоимость основных средств и соответствующие нормы амортизационных отчислений и отчислений в ремонтный фонд, определяют годовые суммы амортизации и отчислений в ремонтный фонд по отдельным группам основных средств и в целом по хозяйству.

[1] Широко применяется прямое включение затрат на ремонт в себестоимость без резервирования отчислений в ремонтный фонд (на предприятиях без больших сезонных колебаний в сроках проведения ремонтов).

Взяв 1/12 этой суммы, проставляют размер амортизационных отчислений и отчислений в ремонтный фонд за январь. Для определения сумм амортизации за февраль и последующие месяцы делать весь расчет нет необходимости, достаточно учесть те изменения, которые произошли в составе основных средств за прошлый период (месяц). С этой целью составляют *ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд (без автотранспорта)* (ф. № 49-АПК). На полученные суммы корректируют размер амортизационных отчислений и отчислений в ремонтный фонд, начисленных за предыдущий месяц.

Для начисления амортизации и сумм в ремонтный фонд по автотранспорту ежемесячно составляют *ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по автотранспорту* (ф. № 50-АПК). В ней по видам и группам подвижного состава автомобильного транспорта указывают балансовую, общую и среднюю стоимость одного автомобиля (прицепа), норму и суммы амортизации и отчислений в ремонтный фонд.

В данной ведомости в отличие от предыдущих начисление сумм амортизации и отчислений в ремонтный фонд производят не просто от балансовой стоимости, а исходя из данных о пробеге (в тысячах километров) и установленных норм отчислений. По автомобилям грузоподъемностью до 2 т и специальным автомобилям начисление сумм амортизации производят от балансовой стоимости. Определение сумм отчислений в ремонтный фонд по всем видам автомобилей (включая грузоподъемностью до 2 т и специальные) производится от пробега.

Начисленные на основании указанных ведомостей суммы амортизации, т. е. износа основных средств, и отчислений в ремонтный фонд ежемесячно относят в затраты соответствующих производственных подразделений.

Распределение амортизации в растениеводстве

В растениеводстве для распределения сумм амортизации и отчислений в ремонтный фонд на конкретные объекты учета затрат (культуры или группы культур) составляют *ведомость распределения амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам отрасли растениеводства* (ф. № 110-АПК).

Ведомость составляют один раз в год (в конце года) для распределения сумм амортизации и отчислений в ремонтный фонд

по тракторам, сельскохозяйственным машинам и прочим основным средствам, используемым в растениеводстве. В течение года суммы начисленной амортизации по основным средствам отрасли растениеводства и по машинно-тракторному парку числятся на счетах 20-1 и 23-2 как нераспределенная амортизация с отнесением (распределением) на аналитические счета объектов учета растениеводства в конце года[1].

Синтетический учет амортизации (износа) основных средств ведется на счете 02 "Амортизация основных средств". Начисленные суммы амортизации отражаются по кредиту счета в корреспонденции со счетами учета затрат на производство, расходов на продажу. Организация арендодатель отражает начисленную сумму амортизации по основным средствам, сданным в аренду, по кредиту счета 02 и дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" (если арендная плата формирует операционные доходы).

Синтетический учет

На начисленные суммы амортизации (износа) и отчислений в ремонтный фонд составляют следующие бухгалтерские записи:

дебет счета 20 "Основное производство", субсчет 1 "Растениеводство", аналитический счет "Нераспределенные амортизационные отчисления и отчисления в ремонтный фонд по основным средствам, используемым в растениеводстве" – на сумму амортизации (износа) и отчислений в ремонтный фонд по зернохранилищам, картофелехранилищам и прочим зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, рабочим машинам и оборудованию, используемым в растениеводстве (кроме основных средств машинно-тракторного парка). В конце года суммы амортизации и отчислений в ремонтный фонд с этого счета распределяются в установленном порядке на отдельные культуры и другие объекты;

дебет счета 20 "Основное производство", субсчет 2 "Животноводство", – на сумму амортизации (износа) и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам, используемым в животноводстве;

---

[1] Широко применяется также списание в течение года сумм в нормативном размере с корректировкой до фактических величин в конце года.

дебет счета 20 "Основное производство", субсчет 3 "Промышленные производства", – на сумму амортизации (износа) и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам, используемым в промышленных производствах;

дебет счета 23 "Вспомогательные производства" – на сумму амортизации (износа) и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам, используемым во вспомогательных производствах и по машинно-тракторному парку;

дебет счета 25 "Общепроизводственные расходы" – на сумму амортизации (износа) и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам общепроизводственного назначения;

дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы" – на сумму амортизации (износа) и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам общехозяйственного назначения;

дебет счета 29 "Обслуживающие производства" – по основным средствам обслуживающих производств;

дебет счета 44 "Расходы на продажу" – по основным средствам, обслуживающим реализацию и др.;

кредит счета 02 "Амортизация основных средств" – на полную сумму начисленной за месяц амортизации (износа основных средств);

кредит счета 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет 1 "Резерв на ремонт", – на полную сумму начисленных за месяц отчислений в резерв на ремонт (ремонтный фонд).

При выбытии (продаже, списании, частичной ликвидации, передаче безвозмездно и др.) объектов основных средств сумма начисленной по ним амортизации фиксируется по дебету счета 02 "Амортизация основных средств" в кредит счета 01 "Основные средства", субсчет 9 "Выбытие основных средств". Аналогичная запись производится при списании начисленной амортизации по недостающим или полностью испорченным основным средствам.

Как видно из предыдущего изложения, при начислении амортизации (износа) оценка основных средств, учтенная на счете 01, остается неизменной. Суммы начисленного износа накапливаются при включении амортизации в затраты производства на контрактивном счете 02 "Амортизация основных средств".

Для определения остаточной стоимости основных средств на данный момент времени необходимо из стоимости основных

средств, учтенной на счете 01 "Основные средства", вычесть сумму амортизации, числящуюся на то же время на счете 02 "Амортизация основных средств".

Аналитический учет

Аналитический учет амортизации организуется отдельно по группам производственных основных средств сельскохозяйственного назначения, производственных основных средств других отраслевых назначений, непроизводственных основных средств.

Амортизация по каждому объекту основных средств на сельскохозяйственных предприятиях, как правило, указывается в инвентарных карточках по учету основных средств. При необходимости (ликвидация или передача основных средств и изменение норм амортизации) сумма износа по отдельным объектам основных средств устанавливается на основании имеющихся в карточках данных о первоначальной стоимости объекта, времени его эксплуатации и установленных норм амортизационных отчислений.

Например, сумма износа инвентарного объекта, первоначальная стоимость которого 40 000 руб., время нахождения в эксплуатации 5 лет, норма амортизации 12,5 %, составит 2500 руб. (40000 · 12,5 · 5 : 100).

Учет выбытия основных средств

Основные средства в процессе эксплуатации, постепенно изнашиваясь, приходят в такое состояние, когда дальнейшее их использование становится невозможным или экономически нецелесообразным. Полностью износившиеся основные средства подлежат ликвидации и списанию с баланса. Вместе с тем в хозяйственной деятельности имеется много и других причин, вследствие которых из хозяйства выбывают основные средства: они могут быть переданы другим хозяйствам по каким-либо причинам безвозмездно; излишние и неиспользуемые основные средства могут быть проданы другим предприятиям; основные средства могут быть переданы межхозяйственным организациям в порядке долевого участия; не исключены случаи, когда основные средства разрушаются или уничтожаются в результате стихийных бедствий (пожар, наводнение, землетрясение и др.); часть инвентарного объекта может быть ликвидирована в связи с переоборудованием и модернизацией; выбраковывают скот

основного стада; многолетние насаждения списывают с баланса из-за полной утраты ими производственного значения; числящиеся в составе основных средств капитальные затраты неинвентарного характера списывают с баланса по истечении сроков их погашения и т. п.

Объекты, числящиеся в составе основных средств, списываются с баланса в соответствии с действующим положением о порядке списания пришедших в негодность зданий, сооружений, машин, оборудования, транспортных средств и другого имущества, относящегося к основным средствам (фондам).

Следует иметь в виду, что имущество, относящееся к основным средствам, подлежит списанию лишь в тех случаях, когда его невозможно или экономически нецелесообразно восстановить, а также когда оно не может быть в установленном порядке продано или передано другим предприятиям и организациям.

Для определения непригодности основных средств к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности проведения восстановительных ремонтов, а также для оформления необходимой документации на списание имущества на сельскохозяйственном предприятии создается постоянно действующая комиссия, в состав которой включают заместителя руководителя предприятия, главного инженера (старшего механика), главного агронома и главного зоотехника, инженера-строителя (прораба), главного бухгалтера или его заместителя, а в необходимых случаях и других специалистов. Проверку технического состояния сложных сельскохозяйственных машин до списания их (кроме вышедших из строя в результате аварий или стихийных бедствий) производят представители районных инспекций при управлении сельского хозяйства. Для этого к установленному сроку предприятие готовит соответствующую документацию и машины для осмотра.

Объекты основных средств стоимостью не более 2000 руб. за единицу, а также приобретенные книги, брошюры и прочие издания разрешается списывать на затраты производства (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию. В целях обеспечения сохранности этих объектов в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Правила списания

После принятия решения на списание того или иного объекта составляют соответствующий акт на списание имущества. В настоящее время для этих целей применяют следующие формы: *акт на списание зданий и сооружений* (ф. № 104-АПК), *акт на списание машин, оборудования и транспортных средств* (ф. № 105-АПК); *акт на выбраковку животных из основного стада* (ф. № 106-АПК); *акт на списание производственного и хозяйственного инвентаря* (ф. № МБ-8). В актах на списание имущества отражают первоначальную стоимость объекта, сумму износа, количество проведенных капитальных ремонтов и др. Комиссия указывает в акте причины, обусловившие списание объекта, в необходимых случаях конкретных лиц, виновных в преждевременном выбытии имущества.

Комиссия должна определить возможность использования получаемых при ликвидации основных средств материалов, отдельных узлов и деталей и дать им оценку. Кроме того, обязательно делается запись об изъятии всех деталей и узлов, которые содержат драгоценные металлы. Акты на списание имущества вместе с приложенными к ним документами комиссия передает на рассмотрение и утверждение руководителям хозяйства.

Разборка и демонтаж основных средств до утверждения актов не допускаются. Только после утверждения актов основные средства разбирают, демонтируют (ликвидируют хозяйственный инвентарь) и заполняют раздел акта на фактическую ликвидацию имущества.

Корреспонденция счетов

Утвержденные акты передают в бухгалтерию, где на их основании делают соответствующие записи о выбытии основных средств в инвентарные карточки, описи и т. д. На основании актов приходуют материальные ценности, полученные при ликвидации. Бухгалтерия определяет также результат от выбытия имущества. На списание с баланса инвентарной стоимости выбывших основных средств делают записи:

1) дебет счета 01, субсчет 9 “Выбытие основных средств”
   кредит счета 01, субсчет соответствующего имущества;
2) дебет счета 02 “Амортизация основных средств”;
   кредит счета 01, субсчет 9 “Выбытие основных средств”;

3) дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы"
кредит счета 01, субсчет 9 "Выбытие основных средств".

В процессе ликвидации основных средств хозяйство несет определенные расходы на разборку зданий, демонтаж машин и оборудования, раскорчевку площадей по ликвидирусмым многолетним насаждениям и т. п. Все эти расходы учитывают на дебете счета 01, субсчет 9 "Выбытие основных средств", в корреспонденции с кредитом счетов 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 23 "Вспомогательные производства" и других в зависимости от конкретных видов расходов. Получаемые при ликвидации основных средств материальные ценности приходуют по установленным ценам, при этом суммы записывают на дебете счетов учета материальных ценностей (счета 10, 12 и др.) и кредите счета 01, субсчет 9 "Выбытие основных средств".

Результат от ликвидации основных средств – сальдо субсчета 01-9 "Выбытие основных средств" зачисляется на счет 91 "Прочие доходы и расходы" – соответственно на дебет или кредит этого счета в зависимости от полученного результата.

Аналогичный порядок записей по счетам применяют в случаях продажи основных средств. Так, при продаже основных средств их отражают по дебету счета 01-9 с кредита счета 01 с одновременным списанием износа по дебету счета 02 в кредит счета 01-9. Кроме того, причитающуюся сумму за проданные средства отражают на расчетах с покупателями по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 9 "Расчеты по прочим операциям", с зачислением в кредит счета 01-9 "Выбытие основных средств". Полученный результат от выбытия перечисляют на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

В случаях недостачи или порчи основных средств их списывают с баланса в аналогичном порядке на счет 01-9, но затем остаточная стоимость недостающих основных средств списывается с кредита счета 01-9 в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" с последующим отнесением этих сумм с кредита счета 94 в дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба".

При гибели имущества от стихийных бедствий страховыми организациями начисляется страховое возмещение. Суммы страхового возмещения отражают на счетах в порядке, рассмотренном в гл. III.

Некоторые особенности имеет учет выбраковки скота основного стада. При выбраковке скота составляют *акт на выбраковку животных из основного стада* (ф. № 106-АПК). Инвентарную стоимость выбракованных рабочих животных, по которым начисляется износ (лошади, верблюды), отражают по дебету счета 01-9 "Выбытие основных средств" и кредиту счета 01-4. Одновременно в кредит счета 01-9 списывают суммы износа с дебета счета 02. Затем выбракованный рабочий скот, поставленный на откорм, в стоимости, равной балансовой стоимости за вычетом износа, приходуют по счету 11. При этом делают запись на счетах:

по дебету счета 11, субсчет 2, и кредиту счета 01-9. По продуктивным животным постановка на откорм оформляется прямой записью с кредита счета 01 в дебет счета 11.

Если животные выбракованы без постановки на откорм, то запись по счету 11 не делают, а операция отражается по дебету счета 01-9 в корреспонденции со счетом 01-4 и затем по кредиту счета 01-9 в корреспонденции со счетом 91 (при продаже животных) или с субсчетом 20-3 (при забое).

5. Учет нематериальных активов и их амортизации

Общие положения

В условиях рыночных отношений заметную группу средств организации составляют так называемые нематериальные активы. Эта группа средств характеризуется тем, что она не имеет своего воплощения в инвентарные объекты основных или оборотных средств с конкретным материальным содержанием, и поэтому не может учитываться на обычных инвентарных счетах основных и оборотных средств (01, 10 и др.).

Содержание нематериальных активов

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2000, утвержденному приказом Минфина России от 16.09.2000 г. № 91н, для отнесе-

ния в бухгалтерском учете к нематериальным активам соответствующих объектов должны соблюдаться следующие условия:

а) отсутствие материально-вещественной (физической структуры);

б) возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;

в) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

г) использование в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

д) не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

е) способность приносить организации экономическую выгоду (доход) в будущем;

ж) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права организации на результаты соответствующей интеллектуальной деятельности.

Исходя из указанных условий к нематериальным активам могут быть отнесены следующие активы:

объекты интеллектуальной собственности (исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности);

исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;

имущественное право автора или иного правообладателя на технологии интегральных схем.

В составе нематериальных активов учитываются также деловая репутация организации и организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации).

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т. п. Основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг либо использовании для управленческих нужд организации.

К нематериальным активам относят права предприятия на пользование землей и другими природными ресурсами, права на использование изобретений, "ноу-хау", производственной информации (патенты, лицензии, товарные знаки, торговые марки), программных средств вычислительной техники, других объектов интеллектуальной собственности, организационные расходы, включая плату за государственную регистрацию организации.

Учет нематериальных активов

Для учета перечисленных объектов нематериальных активов в плане счетов выделен счет 04 "Нематериальные активы". Объекты нематериальных активов на этом счете учитывают по их первоначальной оценке. По объектам, внесенным учредителями в счет их вкладов в уставный капитал, она слагается исходя из договоренности сторон. По объектам, приобретенным за плату у других предприятий и лиц, оценка слагается исходя из фактических затрат на приобретение и приведение в состояние готовности для применения (программные средства, патенты и др.). По объектам нематериальных активов, полученных от других предприятий и лиц безвозмездно, оценка производится экспертным путем.

Счет 04 "Нематериальные активы" по отношению к балансу является активным счетом. По дебету счета отражают суммы увеличения (оприходования) нематериальных активов в корреспонденции с различными счетами в зависимости от каналов поступления. При этом производится предварительное отражение затрат по созданию и приобретению нематериальных активов на счете учета капитальных вложений.

Так, при создании какой-либо разработки, представляющей собой интеллектуальную собственность предприятия, все затраты предварительно относятся на счет 08 "Вложения во внеобо-

ротные активы", субсчет 5 "Приобретение нематериальных активов", в корреспонденции с кредитом счетов 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 10 "Материалы" и т. д. По завершении работ приходуется в состав нематериальных активов: дебет счета 04 "Нематериальные активы", кредит счета 08, субсчет 5. При приобретении нематериальных активов затраты также предварительно относятся на счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" с кредита счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Одновременно начисляется сумма НДС: дебет счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", кредит счета 60 или 76. Оприходование поступивших (приобретенных) нематериальных активов отражается по дебету счета 04 "Нематериальные активы" и кредиту счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 5.

При выбытии объектов нематериальных активов (продажа, списание, передача безвозмездно и др.) их стоимость, учтенная на счете 04 "Нематериальные активы", уменьшается на сумму начисленной за время использования амортизации (с дебета счета 05 "Амортизация нематериальных активов"). Остаточная стоимость выбывших объектов списывается со счета 04 "Нематериальные активы" на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

По кредиту счета 04 "Нематериальные активы" отражаются выбытие, списание объектов нематериальных активов после их использования и потери потребительных свойств (устаревшие патенты, лицензии, "ноу-хау", программные средства и т. п.) или при их продаже другим предприятиям и организациям, передаче безвозмездно и т. п.

Аналитический учет

Аналитический учет по счету 04 "Нематериальные активы" ведут по видам нематериальных активов: патенты, лицензии, "ноу-хау", программные средства вычислительной техники и другие, а внутри них по отдельным объектам (например, пакеты прикладных программ – ППП для ПЭВМ по учету труда и его оплаты, по учету материальных ценностей и т. д.). Нематериальные активы являются долгосрочными вложениями, стоимость которых возмещается постепенно путем начисления амортиза-

ции (износа), которая включается в затраты производства и возмещается затем из поступающей выручки.

Учет амортизации нематериальных активов

Учет амортизации (износа) нематериальных активов ведется на контрактивном счете 05 "Амортизация нематериальных активов", так же, как и по счету 02. По данному счету применяется не двухступенчатая схема записей, а одноступенчатая прямая схема записей, когда начисления амортизации и износа совмещаются в один прием. В данном случае при начислении амортизации (износа) по нематериальным активам делается запись по кредиту счета 05 и дебету счетов по учету затрат на производство, где соответствующий объект нематериальных активов использовался.

Начисление амортизации (износа) по отдельным объектам нематериальных активов производится в течение срока их полезного использования. Суммы амортизации (износа) начисляются ежемесячно по нормам, рассчитанным исходя из первоначальной стоимости объектов, и срока их полезного использования (но не более срока деятельности данного предприятия). По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок их полезного использования, нормы амортизации (износа) устанавливают условно в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности предприятия). Порядок начисления амортизации (износа) в основном соответствует действующему порядку по основным средствам, рассмотренному в предыдущем параграфе.

По дебету счета 05 "Амортизация нематериальных активов" производится списание амортизации при выбытии (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) объектов нематериальных активов. При этом делается бухгалтерская запись: дебет счета 05 "Амортизация нематериальных активов , кредит счета 04 "Нематериальные активы". Неперекрытая начисленной амортизацией остаточная стоимость нематериальных активов списывается со счета 04 в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы", хотя в нормальных случаях стоимость нематериальных активов за период их использования должна полностью покрываться за счет начисленной амортизации.

При начислении амортизации по нематериальным активам могут применяться: линейный способ, способ уменьшаемого

остатка, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Применение одного из способов по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего срока их полезного использования.

Определение срока полезного использования нематериальных активов производится исходя из:

срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству Российской Федерации;

ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход).

Амортизационные отчисления по организационным расходам организации отражаются в бухгалтерском учете путем равномерного уменьшения первоначальной стоимости в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации).

Аналитический учет по счету 05

Аналитический учет по счету 05 "Износ нематериальных активов" ведется в разрезе каждого конкретного объекта нематериальных активов. В регистрах журнально-ордерной формы учета для отражения движения нематериальных активов (счет 04) используется журнал-ордер № 13-АПК, где для этих целей выделяется специальный раздел. Что касается счета 05, то он ведется в журнале-ордере № 10-АПК по аналогии со счетом 02.

6. Учет основных средств при арендных отношениях, лизинге и прокате

В последние годы в связи с трудностями в привлечении инвестиций значительное распространение получили арендные и лизинговые отношения.

Применительно к основным средствам первоначально практиковалась краткосрочная и долгосрочная аренда. С появлением и развитием лизинга долгосрочная аренда, как правило, была заменена лизинговыми отношениями.

Рассмотрим порядок учета при краткосрочной аренде основных средств и лизинговых отношениях.

Учет при аренде

При краткосрочной (или текущей) аренде основных средств между арендатором и арендодателем заключается договор аренды, где указываются: срок аренды объекта, размер арендной платы, условия проведения ремонта арендуемого объекта и т. п. После заключения договора составляется *акт приема-передачи*, служащий основанием для бухгалтерского учета арендованных объектов основных средств. У арендодателя переданные в аренду основные средства продолжают числиться на балансе и только в аналитическом учете делают соответствующие отметки. Арендатор же полученные в аренду объекты основных средств берет на учет в их первоначальной стоимости на забалансовый счет 001 "Арендованные основные средства". В качестве регистра аналитического учета таких объектов основных средств служит копия инвентарной карточки данного объекта, которая должна быть приложена бухгалтерией арендодателя к акту приема-передачи арендованных объектов. Эти карточки хранятся в картотеке бухгалтерии арендатора обособленно.

Арендатор за пользование арендованными объектами основных средств начисляет арендодателю обусловленную договором арендную плату, что отражается в учете записью в дебете счетов по учету затрат на производство, где используются арендованные основные средства[1], и кредите счета 76. Арендодатель причитающуюся арендную плату отражает по дебету счета 76 с зачислением в кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы". Кроме того, арендодатель производит амортизационные отчисления по переданным в аренду основным средствам с отражением этих сумм по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" и кредиту счета 02 "Износ основных средств". Если по условиям договора аренды арендодатель производит капитальный ремонт сданных в аренду основных средств, то эти затраты в общем порядке отражаются на счетах по учету затрат с последующим их списанием на законченный ремонт за счет ремонтного фонда (при его создании на предприятии).

Если по условиям договора аренды капитальный ремонт производит арендатор, то затраты на ремонт у арендаторов учи-

[1] Если арендная плата частично производится и за счет прибыли, то эти суммы записывают в дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

тывают на счете 97 "Расходы будущих периодов". Предстоящие затраты на капитальный ремонт этих основных средств подлежат ежемесячному резервированию равными долями исходя из сметной стоимости предусмотренного договором аренды ремонта с включением арендатором сумм произведенных отчислений в дебет счетов издержек производства и кредит счета 96 "Резервы предстоящих расходов", аналитический счет "Резерв на ремонт арендованных основных средств".

В случае когда арендатор производит ремонт за счет средств арендодателя, то расходы будущих периодов он погашает арендной платой по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", уменьшая тем самым причитающиеся арендодателю суммы арендной платы.

По окончании срока аренды арендованные объекты возвращаются арендодателю по акту приема-передачи основных средств и списываются арендатором с забалансового счета 001 "Арендованные основные средства". Если арендатором были произведены в арендованные основные средства капитальные вложения, то их также передают вместе с арендованным объектом и приходуют на балансе арендодателя как основные средства или обращают на увеличение стоимости объектов, находившихся в аренде, по которым имели место эти затраты.

Учет при лизинге

В соответствии с приказом Минфина России от 17.02.97 г. № 15 были утверждены "Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга". После этого практиковавшаяся ранее долгосрочная аренда основных средств (как правило, с выкупом) повсеместно была заменена лизингом.

Операции лизинга имеют много общего с арендой, это своего рода финансовая аренда. Но имеются и существенные отличия, поэтому и учет иной.

Так, если при обычной аренде (и краткосрочной, и долгосрочной) возникают отношения между арендатором и арендодателем, то при лизинге уже не 2, а 3 контрагента (субъектов правоотношений), а иногда и 4: 1) лизингодатель (по аналогии с арендодателем); 2) лизингополучатель (по аналогии с арендатором); 3) продавец лизингового имущества (т. е. организация, у которой лизингодатель покупает имущество для передачи его лизингополучателю) и может быть контрагент; 4) лизинговый фонд или же банк, т. е. организация, финансирующая лизинговые операции. На схеме все это выглядит следующим образом.



Из первого отличия лизинга от аренды вытекает и второе: если при аренде арендодатель передает в аренду свое имущество (уже бывшее в употреблении), то при лизинге в аренду передается новое имущество, купленное для передачи в лизинг (хотя при окончании договора, естественно, по новому договору это имущество будет передаваться уже далеко не новым).

Имеется и третье отличие лизинга от аренды (но уже от долгосрочной). При долгосрочной аренде происходит выкуп арендованного имущества и оно после окончания срока аренды переходит в собственность арендатора.

При лизинге, как правило, договор заключается на более короткий срок, и имущество не переходит в собственность лизингополучателя, хотя это и возможно при заключении повторного договора на это же имущество.

Из всего приведенного вытекает следующее определение лизинга: лизинг – это самостоятельный вид предпринимательской деятельности, когда по договору лизинга лизингодатель обязуется приобрести в собственность у продавца лизинговое имущество и предоставить это имущество лизингополучателю за плату (под определенный процент) во временное пользование.

Правительством Российской Федерации постановлением "О совершенствовании лизинговой деятельности в агропромышленном комплексе" от 29.10.97 г. № 1367 утвержден порядок обеспечения предприятий АПК машиностроительной продукцией и приобретения племенного скота на основе лизинга.

Согласно этому порядку бюджетные ассигнования для АПК (на эти цели) направляются в специальный лизинговый фонд. Распоряжается средствами лизингового фонда Минсельхоз

России. Отдельной строкой в лизинговом фонде выделяются средства для крестьянских (фермерских) хозяйств. Часть средств из федерального лизингового фонда может направляться для образования региональных лизинговых фондов, которые создаются за счет бюджетов субъектов Федерации.

Лизинговые компании обязательно должны иметь лицензию на осуществление лизинговой деятельности. Право на лизинговую деятельность каждая компания получает на конкурсной основе. Перечень конкретных объектов по лизингу, порядок заключения договоров и установления цен контролируется Минсельхозом России.

Средства лизингового фонда предоставляются лизинговым компаниям на возвратной основе. Полученные средства лизинговая компания учитывает на счете 86 "Целевое финансирование".

Возвращаются средства лизингового фонда после их использования. При этом делается запись: дебет счета 86, кредит счета 51. Если средства лизингового фонда использованы не по назначению, то они взыскиваются в федеральный бюджет с начислением процентов по банковской ставке рефинансирования. При этом делается запись: дебет счета 86 (взыскиваемая сумма), дебет счета 91 (сумма процентов), кредит счета 51 (общая уплачиваемая сумма). Рекомендованный в системе агропрома порядок учета лизинговых операций является неудачным, поэтому целесообразнее применять типовой порядок, рекомендованный Минфином России с учетом особенностей лизинговых отношений в сельском хозяйстве.

С введением упоминавшихся выше указаний Минфина России "Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга" в план счетов бухгалтерского учета были внесены определенные изменения.

Изменения в плане счетов

1. К счету 01 "Основные средства" был введен дополнительный субсчет "Арендованное имущество", на котором учитывается имущество, поступившее в аренду по договору лизинга.

2. К счету 02 "Амортизация основных средств" введен дополнительный субсчет "Амортизация имущества, сданного в лизинг", на котором учитывают начисляемую амортизацию по лизинговому имуществу.

3. Был ликвидирован счет 03 "Долгосрочно арендуемые основные средства", который применялся при долгосрочной аренде, и вместо него был введен счет 03 "Доходные вложения в материальные ценности", на котором учитываются вложения в лизинговые операции. Бывший счет 03 включен в счет 01 как субсчет "Арендованное имущество".

4. Бывший счет 09 "Арендные обязательства к поступлению" ликвидирован. Вместо него по счету 76 введен субсчет "Задолженность по лизинговым платежам".

5. Бывший счет 97 "Арендные обязательства" ликвидирован. Вместо него по счету 76 введен субсчет "Арендные обязательства".

6. По счету 08 добавлен новый субсчет "Приобретение основных средств по лизингу".

7. В составе забалансовых счетов добавлен новый счет "Основные средства, сданные в аренду".

Эти изменения в плане счетов дали возможность организовать развернутый учет лизинговых операций у лизингодателя и лизингополучателя по двум разным вариантам: первый – когда лизинговое имущество при лизинговых операциях остается на балансе лизингодателя и второй вариант – когда оно приходуется на баланс лизингополучателя. Рассмотрим порядок учета у лизингодателя и лизингополучателя при первом и втором варианте.

Первый вариант учета

Учет у лизингодателя. При приобретении лизингового имущества у лизингового продавца лизингодатель отражает эту операцию обычным путем через счет 08 и 19; дебет счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" – сумма без НДС, дебет счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" – сумма НДС и кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – на общую сумму платежа, включая НДС.

После монтажа полученного имущества оно списывается со счета 08 как имущество, готовое для сдачи в лизинг, на дебет счета 03 "Доходные вложения в материальные ценности", субсчет "Имущество для сдачи в аренду". После заключения лизингового договора и передачи имущества в лизинг лизингополучателю делается внутренняя запись: дебет счета 03, субсчет "Имущество, сданное в аренду по лизингу", кредит счета 03,

субсчет "Имущество для сдачи в аренду". Как видим, имущество поступило лизингополучателю, но остается на счете 03 на балансе лизингодателя.

Затраты лизингодателя по ведению своей деятельности, связанной с лизингом, отражаются на счете 20 "Основное производство" в корреспонденции с разными счетами в зависимости от вида затрат. Например, начисление амортизации по переданному в лизинг имуществу отражается по дебету счета 20 "Основное производство" и кредиту счета 02 "Амортизация основных средств". Причитающиеся с лизингополучателя суммы лизинговых платежей записываются у лизингодателя по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредиту счета 90 "Продажи" с одновременным начислением сумм НДС 16,67 или 20 % и отражением по дебету счета 90 или 62 и кредиту счета 68[1]. Сумма лизинговых затрат (амортизация и др.) списывается с кредита счета 20 в дебет счета 90. После оплаты лизингополучателем суммы лизинговых платежей, включая НДС, делается запись: дебет счета 51, кредит счета 62. Сумма НДС со счета 19 списывается в дебет счета 68, субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС" в зачет сумм уплачиваемого в бюджет НДС.

По счету 90 "Продажи" выводится финансовый результат и перечисляется на счет 99 (дебет счета 90, кредит счета 99, если по счету 90 выведена прибыль, и обратная запись, если выведен убыток).

При возврате лизингового имущества лизингополучателем после завершения срока договора у лизингодателя оно списывается со счета 03, субсчет "Имущество, сданное в аренду", на счет 01 "Основные средства", а при заключении нового договора лизинга делается запись со счета 01 вновь на счет 03 и весь цикл операций повторяется вновь.

Учет у лизингополучателя. Лизингополучатель поступившее лизинговое имущество на свой баланс не приходует, поскольку оно продолжает числиться на балансе лизингодателя по счету 03 на субсчете "Имущество, сданное в аренду по лизингу". У лизингополучателя оно отражается на забалансовом учете по счету 001 "Арендованные основные средства".

[1] Если НДС уже вошел в выручку, то по ставке 16,67 сумма относится в дебет счета 90, если еще не вошел в выручку, то по ставке 20% относится в дебет счета 62.

Начисляемые лизинговые платежи лизингополучатель отражает по дебету счета 20 "Основное производство" и кредиту счета 76, субсчет "Задолженность по лизинговым платежам". Одновременно отражаются суммы НДС по дебету счета 19 и кредиту счета 76. По мере оплаты лизинговых платежей делается запись по дебету счета 76, субсчет "Задолженность по лизинговым платежам," кредит счета 51. Сумма начисленного НДС списывается по кредиту счета 19 в дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС".

Если лизинговое имущество выкупается до завершения договора лизинга, то досрочно начисленные (на оставшуюся сумму) лизинговые платежи относятся в дебет счета 97 "Расходы будущих периодов" (с последующим списанием их на счет 20) и в кредит счета 76. По суммам НДС действует общий порядок (они начисляются на счет 19, но списываются на счет 68 только после оплаты лизинговых платежей по счету 76).

После полного выкупа лизингового имущества лизингополучателем оно списывается с забалансового счета 001 и приходуется по дебету счета 01 "Основные средства" и кредиту счета 02 "Амортизация основных средств", субсчет "Амортизация собственных основных средств".

Таким образом, только в итоге выкупа лизингового имущества оно будет оприходовано при этом варианте на баланс у лизингополучателя. Лизингодатель в этом случае спишет его со своего баланса через счет 01-9.

При обычном завершении договора лизинга (без выкупа имущества) лизингополучатель списывает с забалансового счета 001 "Арендованные основные средства" данное имущество и цикл операций по лизингу при этом варианте считается законченным.

Второй вариант учета

Учет у лизингодателя. У лизингодателя поступающее имущество вначале отражается по дебету счета 08 и кредиту счета 60 с начислением НДС на счете 19. Затем имущество после его монтажа списывается с кредита счета 08 на дебет счета 03 "Доходные вложения в материальные ценности". Передаваемое в лизинг имущество у лизингодателя списывается по балансовой стоимости с кредита счета 03 в дебет счета 91 "Прочие доходы и расхо-

ды". Одновременно по договорной стоимости делается запись с кредита счета 91 в дебет счета 76, субсчет "Задолженность по лизинговым платежам", с начислением суммы НДС в кредит счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по НДС".

Счет 91 закрывается путем перечисления сальдо на счет 98 "Доходы будущих периодов".

При поступлении лизинговых платежей от лизингополучателя делается запись по дебету счета 51 "Расчетный счет" и кредиту счета 76, субсчет "Задолженность по лизинговым платежам". Одновременно часть НДС, соответствующая доле полученного платежа в общей сумме лизинговой задолженности, списывается по НДС с кредита счета 19 в дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС". Кроме того, на полученную сумму платежа списывается доход с дебета счета 98 "Доходы будущих периодов", субсчет "Доходы, полученные в счет будущих периодов", в кредит счета 99 "Прибыли и убытки".

Поскольку лизинговое имущество при передаче лизингополучателю в данном варианте списывается с баланса лизингодателя, в целях контроля его балансовую стоимость записывают на забалансовый счет 011 "Основные средства, сданные в аренду".

Если лизинговое имущество возвращается от лизингополучателя лизингодателю, то его остаточная стоимость вновь приходуется по счету 03 в корреспонденции с кредитом счета 76, субсчет "Задолженность по лизинговым платежам". Одновременно оно списывается с забалансового счета 011 "Основные средства, сданные в аренду".

Если возвращаемое лизинговое имущество полностью погашено лизинговыми платежами, то оно приходуется по счету 03 в условной оценке 1 рубль.

Учет у лизингополучателя. Поскольку у лизингодателя переданное в лизинг имущество списывается с баланса, у лизингополучателя оно отражается по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные средства", субсчет "Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга", и кредиту счета 76, субсчет "Арендные обязательства", одновременно по дебету счета 19 и кредиту счета 76 отражается сумма НДС по поступлении ценностей. Стоимость поступившего имущества после его сборки и монтажа с кредита счета 08 зачисляется в дебет счета 01, субсчет "Арендованное имущество".

Лизинговые платежи лизингополучатель отражает внутренней проводкой по счету 76: дебет аналитического счета "Арендные обязательства", кредит аналитического счета "Задолженность по лизинговым платежам", т. е. делается зачет дебиторской задолженности лизингодателя и кредиторской задолженности лизингополучателя. Поскольку лизингополучатель оплатил свою кредиторскую задолженность, то он списывает соответствующую часть НДС с кредита счета 19 в дебет счета 68, субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС". По образующемуся после этого сальдо данного субсчета по счету 68 делаются платежи НДС в бюджет (или зачет).

Начисление амортизации учитывается по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств" и дебету счета 20 "Основное производство" с применением ускоренного начисления с коэффициентом 3.

Возврат лизингового имущества при условии погашения всей стоимости лизингового имущества отражается через счет 91: дебет счета 91, кредит счета 01; дебет счета 02, кредит счета 91; счет балансируется и сальдо не имеет.

При выкупе лизингового имущества лизингополучатель делает только внутренние проводки: дебет счета 01, субсчет "Собственные основные средства", кредит счета 01, субсчет "Арендованные основные средства"; дебет счета 02, субсчет "Амортизация арендованных основных средств", кредит счета 02, субсчет "Амортизация собственных основных средств".

В учетной политике лизингодателя и лизингополучателя указывается, какой вариант (обязательно согласованный, т. е. одинаковый) учета лизинговых операций будет применяться.

В предприятиях агропромышленного комплекса целесообразно применять второй вариант, как в большей мере учитывающий особенности отрасли (основные средства сразу приходуются в хозяйстве, где они будут использоваться).

Учет при прокате имущества

Одним из видов арендных отношений являются операции по прокату имущества. В соответствии со ст. 626 ГК РФ объектом договора проката может быть только движимое имущество.

Договор проката имеет определенные преимущества перед прочими видами аренды. Организации, занимающиеся предоставлением имущества в прокат, имеют право взыскивать задол-

женность со своих клиентов в бесспорном порядке на основании исполнительной подписи нотариуса (ст. 630 ГК РФ).

Имущество, приобретенное для сдачи в прокат, учитывается на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности", субсчет "Имущество, предоставляемое по договору проката". При этом операции по поступлению этого имущества отражаются через счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" и счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (с отражением НДС по счету 19) и приходуются на счет 03 по указанному субсчету с кредита счета 08.

Кроме того, у прокатной организации по счету 03 открываются субсчета "Имущество на складе прокатной организации" и "Имущество, переданное в прокат"(при передаче его от прокатной организации предприятию пользуются услугами прокатной организации).

Предприятие, получившее имущество в прокат, учитывает его в соответствии с заключенным договором проката (с принятием на баланс или на забалансовый счет), уплачивая при этом обусловленные договором проката платежи с отнесением их на затраты производства. После завершения договора проката имущество возвращается организации, передавшей его в прокат (со списанием с забалансового счета или с соответствующего субсчета на счете 03, если оно было оприходовано на баланс).

7. Отражение операций по учету основных средств и нематериальных активов в регистрах бухгалтерского учета

Для учета операций, отражаемых на счетах 01 "Основные средства" и 04 "Нематериальные активы", в регистрах журнально-ордерной формы учета предусмотрены журнал-ордер № 13-АПК и ведомость № 72-АПК аналитического учета.

В журнале-ордере № 13-АПК ведут учет операций по кредиту счетов 01 и 04. Для каждого счета, включенного в журнал-ордер, выделяют отдельный раздел. В разделе 1 журнала-ордера ведут учет операций по кредиту счета 01 "Основные средства" в корреспонденции с дебетом счетов: 11 "Животные на выращивании и откорме", 91 "Прочие доходы и расходы", 79 "Внутрихозяйственные расчеты" и др. Записи делают на основании актов приема-передачи основных средств (ф. № 101-АПК), актов на списание зданий и сооружений (ф. № 104-АПК), актов на списание машин, оборудования и транспортных средств (ф. № 105-АПК), актов на списание многолетних насаждений (ф. № 108-АПК). Данные по кредиту счета 01 о движении животных основного стада записывают на основании ведомости № 73-АПК аналитического учета животных (кредитовые обороты из раздела ведомости о движении животных основного стада).

В отдельном разделе журнала-ордера учитывают операции по кредиту счета 04 "Нематериальные активы" в корреспонденции с дебетом счетов: 91 "Прочие доходы и расходы", 58 "Финансовые вложения", 79 "Внутрихозяйственные расчеты". Записи делают на основании договоров купли-продажи, актов приема-передачи, договоров аренды, актов на выбытие, счетов-фактур, актов инвентаризации, бухгалтерских справок (ф. № 88-АПК).

В журнале-ордере № 13-АПК записи ведут в течение месяца в хронологической последовательности совершения операций. По истечении месяца кредитовые обороты счетов 01 и 04 в установленном порядке переносят в Главную книгу. Предварительно делают сверку по каждому корреспондирующему счету с данными других регистров, в том числе: по счету 58 "Финансовые вложения" с данными ведомости № 28-АПК аналитического учета долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений; по счету 11 "Животные на выращивании и откорме" – с данными ведомости № 73-АПК аналитического учета животных, по счету 91 – с данными ведомости № 65-АПК, по счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" – с данными аналитических таблиц по счету 79 в журнале-ордере № 9-АПК и т. д.

Аналитический учет основных средств ведут в установленном порядке по каждому объекту в инвентарных карточках учета основных средств. Ежедневный учет наличия и движения взрослого продуктивного скота на фермах осуществляется в книге учета движения животных и птицы (ф. № 304-АПК). Сводный аналитический учет наличия и движения животных основного стада за каждый месяц и нарастающим итогом с начала года ведут в ведомости № 73-АПК аналитического учета животных, порядок ведения которой изложен в гл. V.

Аналитический учет по счету 04 "Нематериальные активы" ведут в ведомости № 72-АПК, которую открывают на год, а при незначительном движении – на более длительный период.

Учет нематериальных активов в ведомости ведется по каждому наименованию позиционным способом по первоначальной стоимости (дата приобретения). На каждый вид нематериальных активов занимается одна строка, по которой отражается остаток на начало года (если он был), суммы поступления (дебет счета) с указанием даты, номера документа и корреспондирующего счета, суммы выбытия также с указанием даты, номера документа и корреспондирующего счета и остаток на конец года или другого отчетного периода. В конце каждой строки приводятся справочные данные для отражения износа нематериальных активов: месячная норма износа, сумма износа за месяц, корреспондирующий счет. Эти данные затем используются для отражения суммы износа нематериальных активов по счету 05 в журнале-ордере № 10-АПК.

На оборотной стороне ведомости № 72-АПК приводят таблицу сводных данных по счету 04 "Нематериальные активы", которая заполняется ежемесячно на основе группировки записей из основного раздела ведомости по корреспондирующим счетам. На каждый месяц в таблице заполняется одна строка с отражением сумм дебетового и кредитового оборота счета 04 с разбивкой по корреспондирующим счетам. Суммы кредитовых оборотов в таблице должны соответствовать данным журнала-ордера № 13-АПК по счету 04. Суммы дебетовых оборотов сверяют с данными других регистров по корреспондирующим счетам. Итоговая сумма сальдо счета 04 в ведомости № 72-АПК должна соответствовать сальдо счета в Главной книге.

8. Инвентаризация основных средств

Общие положения

Инвентаризацию основных средств (кроме животных) проводят один раз в год перед составлением годового отчета, но не ранее 1 ноября отчетного года. Инвентаризацию зданий, сооружений и других неподвижных объектов основных средств разрешается проводить один раз в 2–3 года, библиотечных фондов – не реже одного раза в 5 лет. Продуктивных животных и рабочий скот следует инвентаризовать ежеквартально (на 1 апреля, 1 июля, 1 октября) и 31 декабря отчетного года.

При смене материально ответственных лиц проводят частичные инвентаризации на дату передачи основных средств одним материально ответственным лицом другому.

До начала инвентаризации основных средств проверяют наличие и состояние инвентарных карточек, технических паспортов и другой технической документации; наличие документов на основные средства, сданные или принятые в аренду и т. д. При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление.

Порядок проведения инвентаризации

При проведении инвентаризации комиссии составляют инвентаризационные описи (или делают отметки в старых описях). Одновременно инвентаризационные комиссии проверяют правильность использования и хранения основных средств. Вновь выявленные и неучтенные с момента проведения последней инвентаризации объекты должны быть оценены по их восстановительной стоимости, а износ на полное восстановление – по действительному техническому состоянию предметов.

По основным средствам применяется несколько форм инвентаризационных описей: инвентаризационная опись основных средств (ф. № инв.-1), инвентаризационная опись рабочего скота и продуктивных животных, птицы и пчелосемей (ф. № инв-21-АПК), инвентаризационная опись многолетних насаждений (ф. № инв-22-АПК), сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств (ф. № инв.-18).

На основании материалов инвентаризации сверяют данные бухгалтерского учета с данными инвентаризационных описей и устанавливают излишки или недостачу основных средств. Основные средства, по которым выявлены расхождения, записывают в сличительные ведомости.

Инвентаризация должна завершаться составлением протокола, в котором даются сведения о причинах возникновения недостач или излишков. Устанавливаются также конкретные лица, виновные в возникновении излишков или недостач, и предлагаются меры, которые следует к ним применять. Протокол утверждают руководитель организации, а при необходимости и общее собрание членов организации.

Неучтенные объекты, обнаруженные при инвентаризации, приходуют записью:

дебет счета 01 "Основные средства" – на первоначальную или восстановительную стоимость объекта

кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы" – на остаточную стоимость или счета 99 "Прибыли и убытки" – при зачислении суммы на финансовые результаты деятельности;

кредит счета 02 "Амортизация основных средств" – на сумму амортизации объекта.

Не годные к дальнейшему использованию основные средства списывают таким же путем, как и при ликвидации основных средств. Недостачу основных средств по вине материально ответственных лиц относят на их счет. При этом составляют обычные записи: дебет счета 01-9, кредит других субсчетов счета 01 и дебет счета 02, кредит счета 01-9, затем на сумму остаточной стоимости недостающих объектов делают две записи:

дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

кредит счета 01-9 "Выбытие основных средств";

дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба"

кредит счета 94 "Недостачи и потери от порчи материальных ценностей".

При взыскании сумм сверх остаточной стоимости основных средств делается дополнительная запись на эти суммы по дебету счета 73, субсчет 2, и кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов". Если будет установлено, что недостачи образовались вследствие злоупотреблений, дело передается для рассмотрения в судебно-следственные органы.

9. Учет основных средств и нематериальных активов при компьютерной форме учета

При компьютерной форме учет основных средств и нематериальных активов строится следующим образом. Создается информационная база (ИБ) в ЭВМ по учету основных средств, которая включает следующие информационные массивы: вспомогательные массивы заготовок первичных документов (документограмм) по учету движения основных средств, справочные массивы корреспонденции счетов по операциям движения основных средств, начислению амортизации и отчислений в ремонтный фонд, массив инвентарного учета наличия основных средств, массив движения основных средств за месяц, массив входящего сальдо на начало месяца, вспомогательные массивы заготовок форм выходных машинограмм.

Данные первичного учета о движении основных средств вводятся в ЭВМ с клавиатуры путем заполнения переменной информации на макетах первичных документов, воспроизводимых на дисплее ЭВМ. Аналогичным путем вводятся в документограммы на дисплее и коды ключевых реквизитов для последующей обработки информации. Часть реквизитов автоматически засылается в документограмму с имеющихся справочных массивов (нормы амортизационных отчислений, отчислений в ремонтный фонд и т. п.).

После ввода всех необходимых данных первичного учета обработка информации производится на основании данных НСИ, заложенных в соответствующий макет. В соответствии с этими данными необходимые бухгалтерские записи с корреспондирующими счетами автоматически поступают в информационный массив бухгалтерских записей по синтетическим счетам (базу данных сводного синтетического учета) и одновременно формируются массивы выходных данных по учету основных средств.

В результате обработки на компьютере информации по учету основных средств создается возможность получать в автоматизированном виде информацию: о наличии основных средств по структурным подразделениям в разрезе инвентарных номеров объектов, о движении основных средств, об их износе (начислении амортизации) и выбытии, т. е. весь комплекс операций, связанных с данным участком учетных работ. Необходимая информация выдается в регламентном режиме в виде машинограмм, а также в диалоговом режиме (или по запросу) путем видеограмм.

ГЛАВА VII

Учет труда и его оплаты

1. Содержание объекта учета

Общие положения

Учет труда и его оплаты является одним из важнейших участков бухгалтерского учета, обеспечивающих накопление и систематизацию информации о затратах труда на производство продукции и оплату труда каждому работнику. Необходимым условием правильного определения оплаты труда и соблюдения принципа материальной заинтересованности работников является хорошо организованный бухгалтерский учет.

Бухгалтерский учет труда и его оплаты должен обеспечить:

точное и своевременное документальное отражение фактических затрат труда в различных отраслях хозяйства;

точное отражение объемов выполненных работ или выхода продукции и использованного рабочего времени;

контроль за правильностью применения установленных норм и расценок, обеспечивающих точное начисление оплаты труда;

контроль за количеством труда, вложенным каждым работником хозяйства, с целью точного исчисления заработка и выплаты его в установленные сроки;

контроль за использованием установленного фонда оплаты труда и численности работников хозяйства по их категориям;

соблюдение порядка распределения оплаты труда по бухгалтерским счетам, обеспечивающего правильность исчисления затрат на объектах учета;

широкое применение прогрессивных форм организации и оплаты труда, в том числе в условиях подрядных и арендных отношений.

Выполнение задач, стоящих перед учетом, способствует укреплению в хозяйствах трудовой и финансовой дисциплины,

режиму экономии и рациональному использованию трудовых ресурсов.

Для успешной работы каждое сельскохозяйственное предприятие должно располагать определенным количеством работников. Количество и состав персонала зависят от размера хозяйства, характера его производственной деятельности, структуры и организации производства и других факторов. Потребность в рабочей силе каждое хозяйство планирует при составлении производственно-финансового плана (бизнес-плана).

2. Первичная документация

Для учета затрат труда, выполненных работ и начисления заработной платы (оплаты труда) на сельскохозяйственных предприятиях используется несколько форм первичных документов. Для контроля за трудовой дисциплиной и с целью анализа степени использования рабочего времени применяется табельный учет. Данные табельного учета служат также основанием для начисления заработной платы (оплаты труда) работникам с повременной оплатой труда.

Табельный учет

Табельный учет ведут в *табеле учета рабочего времени* (ф. № 140-АПК)[1] по месту работы (в отделениях, бригадах, на фермах, в промышленных и вспомогательных производствах и других хозяйственных подразделениях) заведующие соответствующими подразделениями хозяйства.

В табель записывается весь личный состав подразделения в установленной последовательности с указанием табельных номеров (лицевых счетов), присвоенных работникам. В табеле ежедневно отмечают выход на работу, количество отработанных часов, неявки отражают в табеле условными обозначениями, например: О – отпуск, Б – болезнь, П – прогул и т. д.

В конце месяца в табеле подводят итоги об отработанном времени (часы, дни), днях неявки на работу (по причинам). Затем табель сдают в бухгалтерию, где его данные после соответст-

[1] По классификации Госкомстата РФ – ф. № Т-13.

вующей проверки используются для составления расчетно-платежной ведомости. Следует иметь в виду, что по категориям работников с повременной оплатой труда сведения табельного учета об отработанном времени являются единственным основанием для начисления заработной платы.

Параллельно с табельным на сельскохозяйственных предприятиях ведут первичный учет потерь рабочего времени в результате целодневных (сменных) и внутрисменных простоев. Для этого используют *учетный лист целодневных (сменных) и внутрисменных простоев* (ф. № 64а), который заполняет ежедневно при наличии простоев руководитель производственного подразделения. В учетном листе указывают время и причины простоев, а также принятые меры по их устранению.

Продолжительность и причины простоев подтверждаются подписями рабочих (колхозников). Если во время простоев работники были использованы на других работах, то это время в данный документ как простой не включают.

Ежедневно учетные листы целодневных (сменных) и внутрисменных простоев передают на рассмотрение руководителям хозяйств для принятия соответствующих мер, а после этого – в бухгалтерию, где их используют для учета простоев и начисления оплаты труда. Следует иметь в виду, что итоги времени простоев, зафиксированных в данном документе, должны соответствовать времени простоев, отраженных в табелях учета рабочего времени.

При возникновении несчастных случаев на производстве заполняют специальный документ – *акт о несчастном случае на производстве* (ф. № Н-1).

Первичный учет труда в растениеводстве

В растениеводстве для учета затраченного труда, объема выполненных работ, начисления заработка, а в ряде случаев и некоторых материальных затрат в процессе работы используют различные формы учетных листов.

Для учета полевых и стационарных работ, выполненных тракторами, комбайнами и другими самоходными машинами, применяют *учетный лист тракториста-машиниста* (ф. № 133-АПК), который заполняют на каждого тракториста-машиниста отдельно.

При открытии учетного листа указывают год, месяц, наименование хозяйства, номер отделения, бригады, а также фамилию, имя и отчество тракториста-машиниста, его табельный номер, марку трактора и его инвентарный номер. Учет ведут по мере выполнения работ по видам с указанием, под какие культуры они выполнялись. На каждый вид работ и культуры отводится одна строка, на которой последовательно по датам записывают: агротехнические условия выполнения работ (глубина вспашки и т. п.), бригаду-заказчика, единицу измерения, количество отработанных часов, норму выработки, расценку, фактический объем выполненной работы в натуре, перевод работы в условные эталонные гектары, расход горючего фактически и по норме за единицу работы.

В разделе о движении горючего отражают остаток горючего на дату выдачи и дату сдачи учетного листа и количество выданного (заправленного) горючего во время работы.

Учетный лист тракториста-машиниста ведет бригадир или учетчик бригады (тракторно-полеводческой или тракторной), подписывают тракторист, бригадир и утверждает агроном. Агроном также делает отметку о качестве и сроках выполнения работ. По данным, отраженным в учетном листе, производят начисление оплаты труда трактористу-машинисту.

Путевой лист трактора (ф. № 134-АПК) используют для учета работы тракторов на транспортных работах. В этом документе отражают количество отработанных часов и дней, пробег всего и в том числе с грузом; количество перевезенных грузов, сделанных тонно-километров, отработанных машино-дней, выполненных условных эталонных гектаров работ; расход горючего по норме и фактически и суммы начисленной оплаты труда по ее видам.

Для учета ручных работ и работ, выполненных с помощью живой тягловой силы, используют *учетный лист труда и выполненных работ* (ф. № 131-АПК и 132-АПК). Форма № 131-АПК учетного листа предназначена для учета труда и работ, выполненных бригадой, звеном, а форма № 132-АПК – для учета затрат труда и работ, выполненных отдельным членом бригады; последняя форма является, по существу, лицевым счетом рабочего (колхозника).

При открытии учетного листа труда и выполненных работ на звено или бригаду в нем последовательно записывают наименование сельскохозяйственного предприятия, отделение (участок), бригаду, звено, месяц, год, фамилию, имя, отчество каждого чле-

на данного звена или группы работников, выполняющих совместно работы, указывают также табельные номера работающих.

По мере выполнения работ ежедневно в заголовках отдельных граф этой формы указывают числа месяца, наименование культуры и вида выполненных работ, единицу измерения, расценку, нормы выработки. При приемке работ против каждого работающего отмечают количество отработанных часов и объем фактически выполненной работы.

Если в течение одного дня звено было занято несколькими видами работ, то для каждой из них предназначается отдельная графа в учетном листе. При использовании живой тягловой силы в последней строке учетного листа делают отметку об отработанных коне-днях.

Для определения сумм оплаты труда расчеты производятся по каждой строке учетного листа. При этом по каждому виду работ расценку за единицу выработки умножают на объем работы. Если же расценка показана за норму выработки в день, то ее нужно предварительно разделить на норму выработки и полученный результат умножить на фактический объем выполненной работы.

Доплата определяется умножением основной заработной платы (оплаты труда) на процент доплаты. По каждой строке и по графам подсчитывают итоги. Подписывают учетный лист агроном и бригадир.

Учетный лист труда и выполненных работ индивидуальный (ф. № 132-АПК) мало отличается от учетного листа формы № 131-АПК. Порядок его заполнения и расчетов оплаты труда такой же, как и в предыдущей форме, с той только разницей, что его открывают на одного работника.

В практике учета на сельскохозяйственных предприятиях применяют также *книжку бригадира по учету труда и выполненных работ* (ф. № 65). Эта книжка заменяет учетные листы и табели, но имеет пока ограниченное распространение в связи с громоздкой формой построения.

Первичный учет труда в животноводстве

В животноводстве заработную плату (оплату труда) начисляют в зависимости от количества и качества получаемой продукции и некоторых других показателей. Поэтому для учета выработки и подсчета заработка используют данные первичных документов по учету движения животных. На основании *акта на оприходование приплода животных* (ф. № 211-АПК)[1] начисляют заработную плату (оплату труда) дояркам, скотникам, чабанам и другим работникам.

Данные *акта на перевод животных из группы в группу* (ф. № 214-АПК)[2] используют для начисления заработной платы (оплаты труда) свинарям – за поголовье поросят к моменту отъема и полученный прирост живой массы, конюхам и чабанам – за сохранность молодняка к моменту отбивки и т. п.

Ведомость взвешивания животных (ф. № 216-АПК)[3] служит основанием для определения прироста живой массы за отчетный период, за который начисляется заработная плата (оплата труда) телятницам, скотникам и другим работникам животноводства. Полученный прирост живой массы определяют в специальном документе – *расчете прироста животных* (ф. № 217-АПК)[4].

На основании *журнала учета надоя молока* (ф. № 176-АПК)[5] начисляют заработную плату (оплату труда) дояркам, мастерам машинного доения. Определенную оплату начисляют также за надой молока от закрепленной группы скота скотникам, пастухам и т. п.

Акт настрига и приема шерсти (ф. № 181-АПК)[6] является первичным документом, в котором отражают количество полученной шерсти при стрижке овец. Он служит основанием для начисления заработной платы (оплаты труда) овцеводам. В специализированных хозяйствах для начисления заработной платы (оплаты труда) животноводам используют данные и других первичных документов.

Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. № 135-АПК) применяют для начисления заработной платы (оплаты труда) работникам животноводства с учетом отработанного времени и объема выполненных работ, на которые установлены сдельные расценки. В этом расчете записывают

---

[1] По классификации Госкомстата РФ – форма № СП-39.
[2] По классификации Госкомстата РФ – форма № СП-47.
[3] По классификации Госкомстата РФ – форма № СП-43.
[4] По классификации Госкомстата РФ – форма № СП-44.
[5] По классификации Госкомстата РФ – форма № СП-21.
[6] По классификации Госкомстата РФ – форма № СП-24.

фамилии, имена и отчества основных и подменных работников, количество отработанных каждым из них человеко-часов, расценки и объем выполненных работ. На отдельной итоговой строке в расчете показывают количество рабочих дней, отработанных рабочими лошадьми. Составляют расчет заведующий фермой, бригадир и учетчик. В конце месяца его подписывает зоотехник, затем документ поступает в бухгалтерию для составления расчетно-платежных ведомостей.

Первичный учет прочих производств

На вспомогательных и промышленных производствах, а также на строительных и монтажных работах для учета объема выполненных работ, затрат труда и начисления заработной платы (оплаты труда) широко используют *наряды на сдельную работу* (для бригады и индивидуальные).

Наряд на сдельную работу (*для бригады*) (ф. № 136-АПК) применяют с целью учета объема выполненных работ, затраченного времени и начисления заработной платы (оплаты труда) членам бригады. Наряд выписывают сроком до одного месяца в одном экземпляре. В течение месяца в нем отмечают выполненные работы и на оборотной стороне наряда ведут табель, в котором ежедневно учитывают время, отработанное каждым членом бригады. После выполнения задания или по окончании месяца рассчитывают общую сумму оплаты труда за работу. Заработок каждого рабочего (колхозника) определяется его разрядом (квалификацией) и количеством отработанного времени в процессе выполнения задания-наряда. При одинаковом разряде рабочих устанавливают средний заработок за 1 ч, а затем умножают его на количество отработанных часов каждым рабочим. Если же разряд рабочих неодинаков, то заработок между ними распределяют с учетом тарифного коэффициента и отработанного времени. Применяют и другой вариант расчета: отработанные часы умножают на часовую тарифную ставку каждого рабочего (в соответствии с его разрядом) и определяют сумму заработка. Затем находят отношение общего сдельного заработка к тарифному в процентах и по этому проценту рассчитывают заработок бригады.

Наряд на сдельную работу (*индивидуальный*) (ф. № 137-АПК) применяют для установления заданий и учета объемов выполненных работ, затраченного времени и заработной платы (оплаты труда) на одного работника.

Путевой лист грузового автомобиля является первичным документом по учету работы грузового автотранспорта и основанием для начисления оплаты труда шоферам и грузчикам. В настоящее время используются два варианта путевого листа: сдельный (ф. № 4с), повременный (ф. № 4п). Путевой лист выписывают на один день (при дальних рейсах – на один рейс). В нем приводят данные о количестве перевезенного груза, расстоянии, расходе горючего и другие показатели, необходимые для учета и анализа работы грузовых автомобилей.

Путевой лист легкового автомобиля (тип. ф. № 3) предназначен для первичного учета работы легкового автотранспорта и начисления оплаты труда шоферам. Путевой лист выдается обычно на день или смену. Для учета работы автобусов используют *путевой лист автобуса* (тип. ф. № 6).

На основании перечисленных документов работники бухгалтерского учета начисляют основную и дополнительную заработную плату (оплату труда) рабочим и служащим (колхозникам). При начислении заработной платы (оплаты труда) руководствуются положением об оплате труда и премировании, нормами выработки, расценками, тарифными ставками, установленными должностными окладами и т. п.

При сдельной оплате труда сумму заработка определяют путем умножения установленной расценки на количество произведенной продукции или выполненных работ. Если работы выполнялись бригадой, то заработок должен быть распределен между членами бригады в соответствии с их квалификацией и количеством затраченного времени каждым из них.

Оплату труда работникам животноводства начисляют исходя из количества полученной продукции, объема выполненных работ и установленных в хозяйстве расценок за единицу данной продукции или работы (например, работы по обслуживанию скота). Согласно положению об оплате труда работники животноводства премируются за перевыполнение планов производства продукции и другие показатели.

Оплата за непроработанное время

За время выполнения государственных и общественных обязанностей, предусмотренных законодательством, за работником сохраняется средний заработок. При исчислении среднего зара-

ботка принимают во внимание все виды выплат, имеющие постоянный характер и входящие в фонд заработной платы. Если работнику выплачивается средний заработок за 12 и более рабочих дней, то для расчета берут заработок за последние три месяца. При оплате до 12 дней следует учитывать заработок за последний календарный месяц.

Рабочим, служащим, колхозникам один раз в году предоставляется отпуск на установленное законодательством количество рабочих дней с добавлением выходных дней, приходящихся на отпускное время. Право на отпуск работники получают по истечении 11 месяцев непрерывной работы в данном хозяйстве. Оплату за время отпуска исчисляют из расчета среднего заработка за 12 календарных месяцев, предшествующих месяцу ухода в отпуск. При подсчете среднего заработка учитывают все виды заработной платы (оплаты труда) за год, а также пособия по временной нетрудоспособности. Для подсчета оплаты за отпуск годовой заработок делят на 12, полученный среднемесячный заработок – на 25,4 (среднее число рабочих дней в месяце), а средний дневной заработок умножают на число дней отпуска[1].

Для начисления заработной платы (оплаты труда) работнику при уходе его в очередной отпуск или при увольнении его до окончания месяца используют *расчет по заработной плате (оплате труда)* (ф. № 138-АПК), который служит также для начисления заработной платы (оплаты труда) из расчета средней заработной платы (оплаты труда). На оборотной стороне расчета записывают сумму начисленной заработной платы по месяцам для определения среднедневной или среднемесячной заработной платы. На лицевой стороне слева записывают суммы начислений по видам, справа – удержания по видам.

Пособия по временной нетрудоспособности выплачивают за счет средств социального страхования. Основанием для начисления пособия является листок нетрудоспособности. Величина пособия зависит от непрерывного стажа работы и характера заболевания.

[1] В условиях инфляции для расчета отпускных берется заработок не за 12 календарных месяцев, а за более короткий период (например, за 3 месяца).

Из заработной платы рабочих и служащих совхозов, а также из оплаты труда колхозников производятся определенные удержания. Эти удержания делают только в случаях и размерах, предусмотренных законом.

Из заработной платы работников к удержаниям, производимым в обязательном порядке, относятся: аванс, выданный в счет заработной платы; подоходный налог с физических лиц; суммы по исполнительным листам суда; подотчетные суммы; излишне выплаченная заработная плата; задолженность за товары, купленные в кредит. Удержание подоходного налога с физических лиц производится исходя из суммы полученного дохода. В эту сумму включаются все выплаты с начала года, в том числе премии и пособия по временной нетрудоспособности, входящие и не входящие в состав фонда заработной платы. Удержание налогов производится из заработка свыше установленного необлагаемого минимума оплаты труда в месяц. Размер удержаний определяется по ставкам в соответствии с действующим законодательством.

Суммы удержаний отражаются обычно непосредственно в расчетно-платежной ведомости. Однако в случае машинной обработки информации для этих целей составляется специальный документ – ведомость прочих доплат и удержаний (ф. № 139-АПК). В ней фиксируются различные доплаты, не нашедшие отражения в учетных листах, нарядах и других документах (выходное пособие, начисления за выполнение общественных и государственных обязанностей и т. п.), а также различные удержания (по исполнительным листам, разовые авансы и др.).

3. Обобщение и группировка данных по учету труда

Данные из первичных документов накапливаются и сводятся в двух направлениях: первое – для начисления и выплаты заработной платы каждому работнику и последующего отражения в регистрах по учету начисленной оплаты труда; второе – для накапливания по объектам учета затрат и последующего отнесения сумм в соответствующие регистры по учету затрат.

Первое направление. Для начисления и выплаты заработной платы каждому работнику в сельском хозяйстве на основании данных из первичных документов составляется специализированная форма *расчетно-платежной ведомости* (спец. ф. № 141-АПК) в тесной увязке с принятой системой налогообложения. В этой ведомости по каждому работнику указываются данные о доходах и удержаниях с начала года и за текущий месяц. С начала года приводятся суммы начисленной заработной платы, дополнительные выплаты, включаемые в облагаемый налогом доход, и выводится совокупный доход с начала года. Затем из совокупного дохода вычитаются не облагаемые налогом суммы – установленная законом оплата труда, не облагаемая налогом, вычеты на детей, прочие вычеты – и определяется таким путем налогооблагаемый доход с начала года. От налогооблагаемого дохода в установленном проценте рассчитывается сумма подоходного налога с начала года и затем путем вычитания подоходного налога, уже удержанного за предыдущие месяцы (следующая графа ведомости), определяется размер налога, подлежащего удержанию за текущий месяц. Эта сумма проставляется в разделе данных за текущий месяц. Здесь же отражаются удержания по исполнительным листам, прочие удержания. Предварительно на основании уже составленных и обработанных первичных документов и табеля использованного рабочего времени в этом разделе определяются по каждому работнику суммы начисленной оплаты труда деньгами, натурой и выводится общая сумма оплаты труда. Путем вычитания из этой суммы данных об удержаниях и авансах определяется оплата труда к выдаче в окончательный расчет.

В итоге специализированная форма расчетно-платежной ведомости дает возможность объединить в одном документе расчет совокупного дохода с начала года, облагаемого налогом дохода, суммы платежей: налога за месяц и подлежащие выплате работникам суммы доходов после всех удержаний.

Данные из расчетно-платежной ведомости используются на последующих этапах учетной работы для составления сводных специализированных регистров по учету расчетов по оплате труда.

Дополнительно к специализированной форме расчетно-платежной ведомости в сельском хозяйстве может применяться платежная ведомость (межведом. тип. ф. № Т-53). Как правило, при использовании расчетно-платежной ведомости (ф. № 141-АПК) данная форма применяется для выплаты авансов в счет заработной платы за первую половину месяца.

Платежная ведомость используется с необходимым количеством вкладных листов. Каждая строка отводится для одного работника, где указываются реквизиты: его табельный номер, фамилия, имя и отчество, сумма аванса к выдаче, расписка в получении, примечания (на случай депонирования и т. п.).

На лицевой стороне ведомости общую сумму к выдаче удостоверяют своими подписями руководитель организации и главный бухгалтер.

Второе направление. Для накапливания данных о затратах на производство по объектам учета затрат (в том числе и такого важнейшего вида затрат, как оплата труда) и последующего отнесения их в регистры по учету затрат применяется *накопительная ведомость по учету затрат* (ф. № 301-АПК). Данная ведомость является универсальной формой для накапливания производственных затрат, в том числе и затрат по оплате труда по многочисленным счетам синтетического и аналитического учета в разрезе объектов затрат.

В ведомости производятся накапливание и группировка данных о затратах по счетам: 20-1, 20-2, 20-3, 23, 25, 26, 29, 97. Ведомость монтируется на свободных листах, поэтому каждый лист используется для накапливания данных о затратах по соответствующему синтетическому счету или субсчету. Итоги из накопительных ведомостей переносятся в соответствующие регистры аналитического учета затрат – лицевые счета (производственные отчеты) подразделений и отраслей, а также в группировочные ведомости для записи в регистры синтетического учета затрат (журнал-ордер ф. № 10-АПК).

Таким образом, расчетно-платежная ведомость (ф. № 141-АПК) и накопительная ведомость по учету затрат (ф. № 301-АПК) являются исходными формами для последующего отражения затрат труда в регистрах бухгалтерского учета по первому и второму направлению группировки затрат труда.

4. Учет расчетов по оплате труда и контроль за использованием фонда заработной платы (оплаты труда)

Общие положения

Расчеты по заработной плате (оплате труда) в сельскохозяйственных предприятиях учитывают на синтетическом счете 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". По кредиту счета 70 отражают суммы начисленной заработной платы (оплаты труда), а также выплат, не входящих в состав фонда заработной платы (оплаты труда), таких, как пособия по временной нетрудоспособности, премии за счет фондов экономического стимулирования и специального назначения и др. По дебету счета 70 учитывают выплаченные суммы, включая стоимость натуральной оплаты, все виды удержаний из заработной платы (оплаты труда), депонирование (перечисление на счет 76) сумм невыплаченной заработной платы (оплаты труда).

По счету 70 может быть развернутое сальдо: кредитовое, отражающее задолженность хозяйства работникам по заработной плате (оплате труда) и дебетовое, показывающее задолженность работников хозяйству по заработной плате (оплате труда). Дебетовое сальдо свидетельствует о плохой организации расчетов с работниками, поскольку оно возникает в тех случаях, когда работникам выплачено больше, чем им причитается за отработанное время или выполненные работы. Корреспонденция счетов по синтетическому счету 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" является весьма многообразной.

По кредиту счет 70 корреспондирует с большим количеством счетов по начислению оплаты труда и другим выплатам, которые можно классифицировать по следующим шести группам:

первая – счета учета затрат отраслей и производств, в которых использован труд работников и соответственно начислены суммы оплаты труда;

вторая – счета учета доходов от участия в предприятии, по которым начисляются суммы дивидендов и других причитающихся доходов работникам предприятия;

третья – счета социального страхования, за счет которых начисляются пособия работникам предприятия;

четвертая – счета созданных резервов, за счет которых производятся предусмотренные действующим законодательством и

учредительными документами выплаты различных вознаграждений работникам;

пятая – прочие счета по разовым операциям, связанным с кредитом счета 70;

шестая – операции по натуральной оплате труда.

Первая группа. По кредиту счета 70 начисляются суммы оплаты труда работникам за выполненные работы в корреспонденции с дебетом следующих счетов: 07, 10, 11, 15 – по операциям, связанным с заготовлением и приобретением материальных ценностей; 08 – по работам и затратам, относящимся к капитальным вложениям; 20–29 – по работам, относящимся к затратам на производство, включая работы по исправлению допущенного брака; 44, 90, 91 – по работам, связанным с реализацией продукции, работ, услуг, основных средств, нематериальных активов, а также относящиеся к коммерческим расходам.

Вторая группа. Начисление сумм доходов акционерам и другим учредителям предприятия – физическим лицам, членам персонала организации, в корреспонденции с дебетом счета 84 – за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации.

Третья группа. Начисление пособий (по листкам нетрудоспособности, по беременности и родам и т. п.) за счет средств фонда социального страхования в корреспонденции с дебетом счета 69-1 "Расчеты по социальному страхованию".

Четвертая группа. Начисление сумм вознаграждений за выслугу лет, за годовые итоги работы в корреспонденции с дебетом счетов созданных для этой цели резервов предстоящих расходов (счета 96-2 и 96-3); начисление сумм отпускных за счет созданного резерва на отпуска в корреспонденции с дебетом счета 96-2; начисление сумм вознаграждений и других выплат за счет созданных резервов по целевым выплатам в конце года в корреспонденции с дебетом счета 96-3.

Пятая группа. Разовые операции по начислению оплаты труда за счет средств целевых финансирования и поступлений в корреспонденции с дебетом счета 86; разовые операции по начислению оплаты труда при пожарах, других стихийных бедствиях и ликвидации последствий стихийных бедствий в корреспонденции с дебетом счета 99; поступление от работников в кассу наличных денег в погашение переплат и выданных ранее авансов в счет оплаты труда в корреспонденции с дебетом счета 50.

Шестая группа. В сельском хозяйстве довольно распространены операции по натуральной оплате труда: комбайнерам, животноводам по действующей системе оплаты труда; другим категориям работников – по соглашению с работодателем. Начисление сумм натуральной оплаты труда отражается записью по кредиту счета 70 и дебету соответствующих счетов затрат, куда относится оплата труда работников (20-1, 20-2 и др.). Выданную продукцию (животных) в счет начисленной натуральной оплаты труда отражают записью по кредиту счета 43 или 11 в дебет счета 90 в оценке по себестоимости, а затем с кредита счета 90 в дебет счета 70 – по средней продажной цене.

По дебету счета 70 отражаются суммы выплаты задолженности по начисленной оплате труда в корреспонденции с кредитом счета 50 по денежной оплате и 90 – по натуральной оплате, а также суммы удержаний в корреспонденции с кредитом счетов:

28 – за допущенный брак в производстве;

68 – на суммы начисленного подоходного налога с физических лиц;

71 – удержания невозвращенного остатка подотчетных сумм;

73-1 – удержания ранее полученных ссуд на индивидуальные нужды;

73-2 – удержания с виновных лиц сумм недостач и потерь ценностей;

76-9 – удержания по исполнительным листам;

76-4 – перечисление в депонентскую задолженность неполученных сумм оплаты труда;

76-5 – удержания в погашение задолженности по квартирной плате;

76-6 – удержание в погашение задолженности за содержание детей в детских учреждениях.

Счет 70, как правило, имеет кредитовое сальдо, которое отражает суммы задолженности по начисленной, но еще не выплаченной заработной плате.

5. Учет расчетов с работниками при увольнении

Согласно действующему трудовому законодательству организация, увольняя работника, обязана полностью с ним рассчи-

таться. За отработанное, но не оплаченное еще время работник получает заработную плату, не выданную на день увольнения, и денежную компенсацию за неиспользованные дни отпуска, а в некоторых, предусмотренных законодательством, случаях ему выплачивается и выходное пособие.

Всем работникам ежегодно предоставляется отпуск. За время отпуска работнику выплачивается средняя заработная плата. Статьей 75 КЗОТ РФ запрещается заменять отпуск денежной компенсацией (за исключением случая, когда работник на день увольнения еще не использовал свой отпуск).

Расчет среднего заработка для выплаты компенсации за неиспользованный отпуск производится в соответствии с п. 5 порядка начисления среднего заработка в 2000-2001 гг., утвержденного постановлением Минтруда России от 17.05.2000 г. № 38.

Для этого устанавливается расчетный период: три календарных месяца, предшествующих увольнению работника. Однако администрация может установить более длительный расчетный период, например 12 месяцев.

Если отпуск установлен в рабочих днях, то среднедневной заработок определяется так: сумму начисленной заработной платы в расчетном периоде делят на количество рабочих дней (причем исходя из шестидневной рабочей недели).

Поскольку отпуск, как правило, устанавливается в календарных днях, то среднедневной заработок определяется следующим образом: сумму начисленной заработной платы в расчетном периоде делят на количество календарных дней в этом периоде. Определяя среднедневной заработок, бухгалтер должен исключить из расчетного периода праздничные, нерабочие дни, установленные законодательством Российской Федерации (1, 2, 7.01; 8.03; 1, 2, 9.05; 12.06; 7.11; 12. 12).

Если размеры заработной платы резко меняются, то расчет размеров компенсации за неиспользованный отпуск будет определяться с учетом этих изменений. В этом случае все выплаты, учитываемые в расчетном периоде, увеличиваются на коэффициент повышения оплаты (должностных окладов, тарифных ставок, денежного вознаграждения). Если оплата труда была повышена в пределах расчетного периода, то, рассчитывая средний заработок за предшествующий изменению отрезок времени расчетного периода, его также следует увеличить.

Если оплата труда была увеличена после расчетного периода (но до увольнения работника), то следует повысить средний заработок, который исчислялся исходя из расчетного периода по действовавшей оплате труда.

Для того чтобы выплатить компенсацию за неиспользованный отпуск, бухгалтер, исчисляя средний заработок, учитывает и ежемесячные премии, начисленные в расчетном периоде. Однако премия, выданная за одни и те же заслуги, может быть включена только один раз за каждый месяц расчетного периода. Кроме того, в расчет среднего заработка включаются премии за периоды работы, превышающие один месяц. Однако эти премии (в размере одной месячной части) не могут включаться в расчет более одного раза в месяц, если они выделены за одно и то же.

Вознаграждение по итогам работы за год и единовременное вознаграждение за выслугу лет (стаж работы), начисленные за предшествующий календарный год, учитываются при подсчете среднего заработка для компенсации за неиспользованный отпуск в размере 1/12 за каждый месяц расчетного периода (независимо от времени, когда они были начислены).

Если приходящееся на расчетный период время отработано не полностью, то, рассчитывая величину среднего заработка для компенсации за неиспользованный отпуск, сумму премий и вознаграждений, следует брать пропорционально отработанному в расчетном периоде времени.

В соответствии со ст. 124 КЗОТ РФ, если работник увольняется раньше, чем заканчивается рабочий год, в счет которого ему предоставлен отпуск, то бухгалтерия должна удержать с него суммы за неотработанные дни отпуска. Удержание за неотработанные дни отпуска делается на основании приказа руководителя предприятия. Причем согласие работника на это не требуется.

6. Отражение расчетов по оплате труда в регистрах бухгалтерского учета

Как уже было отмечено выше, систематизация сумм заработной платы для отражения в регистрах бухгалтерского учета производится в двух направлениях: по каждому работнику для отнесения в регистры по учету расчетов с рабочими и служащими и по объектам учета затрат для отнесения в регистры по учету затрат на производство. Рассмотрим порядок отражения сумм оплаты труда в регистрах по каждому из этих направлений.

Первое направление. Основой для записей в регистры этой группы являются составленные расчетно-платежные ведомости. При этом могут вестись: лицевые счета работников (или книга учета расчетов по оплате труда), реестры невыданной оплаты труда (ф. № 85-АПК), сводная ведомость начисленной оплаты труда по ее составу и категориям работников (ф. № 58-АПК), сводная ведомость по расчетам с персоналом (ф. № 59-АПК).

Лицевые счета работников (или книга учета расчетов по оплате труда) являются регистром аналитического учета расчетов с персоналом по оплате труда по счету 70. Сюда по каждому работнику переносят из расчетно-платежной ведомости (ф. № 141-АПК) итоговые данные за месяц о начисленных суммах оплаты труда и других выплатах, пособия по листкам нетрудоспособности, удержания по видам и суммы к выдаче. Срок хранения указанного регистра в связи с возможными обращениями граждан в будущем о суммах заработка для пенсионных дел – 75 лет.

При неполучении работниками сумм заработной платы в установленный срок эти суммы переносят отдельно по каждому лицу в реестр невыданной оплаты труда (ф. № 85-АПК). Они подлежат перечислению в депонентскую задолженность, для чего заполняется ведомость № 53-АПК учета депонированной оплаты труда.

Ведомость № 53-АПК открывают на год. Учет в ней ведется линейно-позиционным способом: на каждого депонента отводится отдельная строка, по которой последовательно записывают: табельный номер, фамилию, имя, отчество депонента и затем в разделе "Кредит" (отнесено на счет депонента) отмечают месяц возникновения депонентской задолженности, номер платежной ведомости, по которой депонирована оплата труда, и депонированная сумма. Записи делаются на основании реестра невыданной оплаты труда (ф. № 85-АПК), составленного кассиром и проверенного главным бухгалтером. Возможны также записи и непосредственно из расчетно-платежной ведомости. По мере погашения депонентской задолженности в ведомости №53-АПК делают записи в разделе "Дебет – выплачено". При этом указывается номер расходного кассового ордера и в графе соответствующего месяца – выплаченная сумма. На основании ведомости депонирование отражается записью: дебет счета 70, кредит счета 76-4; выплата – дебет счета 76-4, кредит счета 50.

Важными регистрами для сводного учета и контроля за состоянием расчетов по оплате труда и составления установленной отчетности являются: сводная ведомость начисленной оплаты труда по ее составу и категориям работников (ф. № 58-АПК) и сводная ведомость по расчетам с персоналом (ф. № 59-АПК).

Ведомость № 58-АПК открывают на год в целом по организации для ежемесячного отражения обобщенных данных расчетно-платежных ведомостей (листов книги, журнала) о начисленной оплате труда и других выплатах по составу и категориям работников.

В разделе 1 "Рабочие списочного состава" отражаются итоговые данные начисленных сумм, входящих в состав фонда оплаты труда по видам основной и дополнительной оплаты труда, включая премии различного рода, оплату простоев, оплату отпусков, вознаграждений за выслугу лет и прочие начисленные суммы, а также пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком и другие выплаты.

В разделе 2 "Инженерно-технический персонал списочного состава" обобщаются данные о начисленных суммах, входящих в состав фонда оплаты труда: оплата по основным окладам, премии, оплата ежегодных и дополнительных отпусков, вознаграждений за выслугу лет и пр. Отдельно отражаются суммы, не входящие в состав фонда оплаты труда, и выводится итоговая сумма. Аналогично разделу 1 указывается общая сумма начислений ИТР по фонду оплаты труда: за месяц и с начала года.

В разделе 3 "Прочий персонал списочного состава" (служащие, младший обслуживающий персонал, работники охраны и др.) ежемесячно и с начала года накапливаются суммы, начисленные по фонду оплаты труда по категориям, в том числе оплата по основным окладам, премии, оплата отпусков, вознаграждения за выслугу лет и пр. Далее отражаются начисленные суммы, не входящие в состав фонда оплаты труда, и прочие выплаты, после чего показывается итоговая сумма.

В разделе 4 "Непромышленный персонал" аналогично разделу 3 отражаются данные о начисленных суммах из фонда оплаты труда по персоналу жилищно-коммунального хозяйства, детских дошкольных учреждений и др.

В разделе 5 приводятся аналогичные данные по категориям работников сельского хозяйства.

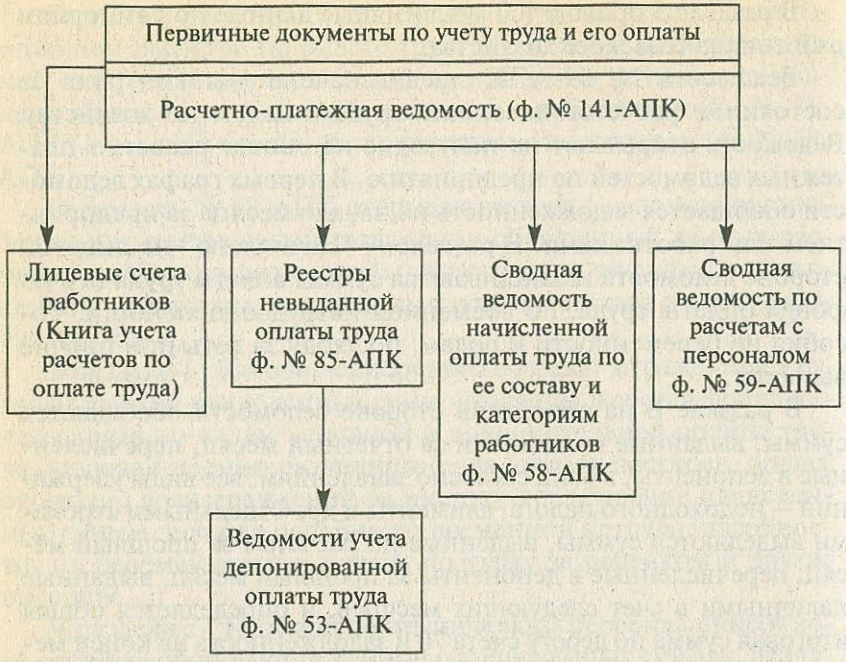
Ведомость № 59-АПК предназначена для контроля за состоянием расчетов по оплате труда в целом по хозяйству. Ведомость открывают на полугодие на основе расчетно-платежных ведомостей по предприятию. В первых графах ведомости обобщается задолженность на начало месяца за предприятием или работниками. В разделе А "Начислено" на лицевой стороне ведомости накапливаются суммы оплаты труда за счет фонда оплаты труда, по временной нетрудоспособности, пособия по беременности и родам, по уходу за детьми и прочие выплаты.

В разделе Б на оборотной стороне ведомости обобщаются суммы, выданные наличными за отчетный месяц, перечисленные в депоненты, в банк согласно заявлениям, все виды удержаний – подоходного налога, алименты и др. Отдельными строками выделяются суммы, выданные по расчетам за прошлый месяц, перечисленные в депоненты за прошлый месяц, выданные наличными в счет следующих месяцев, и определяется общая итоговая сумма по дебету счета 70 и задолженность на конец месяца за предприятием и за работниками, т. е. развернутое сальдо по счету. Данная ведомость имеет важное значение для контроля за состоянием расчетов по оплате труда.

Суммы выданной из кассы оплаты труда, отраженные в ведомости, должны соответствовать данным журнала-ордера № 1-АПК, а начисленные суммы оплаты труда, пособий по временной нетрудоспособности за счет средств социального страхования и другие – данным журнала-ордера № 10-АПК.

Данные ведомости № 59-АПК служат основанием для сверки записей в журнале-ордере № 8-АПК и соответствующих ведомостях к нему в части подоходного налога, суммы недостач, хищений и порчи ценностей, отнесенных на виновных лиц, удержаний по исполнительным документам и др. С данными этой ведомости сверяют также записи, отраженные в журнале-ордере № 7-АПК по кредиту счета 71 за удержанные из оплаты труда неиспользованные подотчетные суммы.

В целом схема записей и взаимосвязь регистров по оплате труда по первому направлению может быть представлена следующим образом:



Второе направление. Основанием для записи в регистры этой группы являются накопительные ведомости учета затрат (ф. № 301-АПК). По данным этих ведомостей составляются лицевые счета (производственные отчеты) подразделений (ф. №83-АПК), а также сводные лицевые счета (производственные отчеты) отраслей (ф. № 83-АПК) – регистры аналитического учета по счетам затрат на производство. Эти же накопительные ведомости используются для составления ведомости № 78-АПК, на основе которой делается группировка затрат труда и родственных с нею статей затрат (отчисления в фонды социального назначения и др.), для записей их данных в журнал-ордер № 10-АПК, т. е. основной регистр синтетического учета по счетам учета производственных затрат и взаимосвязанных с ними счетам, в том числе и счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

Основным регистром по учету затрат на производство, который составляется на основе данных накопительной ведомости № 301-АПК, являются лицевые счета (производственные отчеты) (ф. №83-АПК), которые составляются сначала по подразделениям хозяйства, а затем сводятся в целом по хозяйству по отраслям и видам производства (сводные лицевые счета).

Лицевой счет (производственный отчет) подразделения (ф. № 83-АПК) включает два раздела. В первом разделе находят отражение все расходы подразделения по установленным статьям затрат, объектам аналитического учета по дебету соответствующего счета (субсчета). Естественно, что первой и основной статьей в лицевом счете является оплата труда. Записи сумм в этом разделе лицевого счета производят на основе данных накопительной ведомости (ф. № 301-АПК). Вместе с записями операций по затратам на производство продукции (работ, услуг) по дебету счетов (субсчетов) в корреспонденции с кредитуемыми счетами (субсчетами) в лицевом счете (производственном отчете) в отдельной графе делается расшифровка данных по корреспондирующим счетам. Поэтому, если соответствующая статья затрат включает два и более корреспондирующих счета, она занимает в лицевом счете (производственном отчете) несколько строк. По таким статьям в регистре резервируются свободные строки.

Во втором разделе лицевого счета (производственного отчета) подразделения отражается выход продукции (работ, услуг), т. е. кредит соответствующего счета (субсчета) в корреспонденции с дебетом счетов по учету готовой продукции, материалов, затрат на производство и продажу продукции, животных на выращивании и откорме и др.

На основе данных лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений составляют *сводный лицевой счет* (производственный отчет) по отраслям, видам производства, синтетическим счетам, субсчетам с включением сумм отклонений при учете материальных ценностей по учетным ценам и не распределенных в течение отчетного периода расходов в установленном порядке, если они не относятся на коммерческие расходы.

При необходимости вместо сводных лицевых счетов предприятия можно вести ведомости № 84-АПК аналитического учета затрат на производство, в которые ежемесячно переносятся данные о затратах по каждой статье и выходе продукции из лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений (ф. № 83-АПК).

Таким образом, данные о затратах труда из накопительной ведомости (ф. № 301-АПК) в итоге находят свое отражение в регистрах аналитического учета затрат как по подразделениям, так и по хозяйству в целом.

Своеобразно решается вопрос об отражении данных по затратам труда по счету 70 в регистрах синтетического учета, т. е. в журнале-ордере №10-АПК.

До 1994 г. в старых регистрах журнально-ордерной формы учета в сельском хозяйстве был принят порядок, согласно которому все данные по статьям затрат (оплата труда, семена и т. д.) из производственного отчета переносились в журнал-ордер № 10-АПК в кредит счета по принадлежности соответствующей статьи. Например, по кредиту счета 70 в журнале-ордере делались записи на основе данных о сумме затрат труда по соответствующим статьям затрат, корреспондирующих со счетом 70, т. е. на основе итоговых дебетовых записей в корреспондирующих счетах. Тем самым нарушался основной принцип построения журнально-ордерной формы учета: набор оборотов в журналах-ордерах на основе данных о кредитовых записях в соответствующих счетах с привлечением дебетовых оборотов по корреспондирующим счетам для сверки правильности записей. Получалось, что суммы, предназначенные для сверки оборотов, использовались непосредственно для отражения этих оборотов в счетах. Естественно, что сверка по таким записям никогда не вскрывала ошибок.

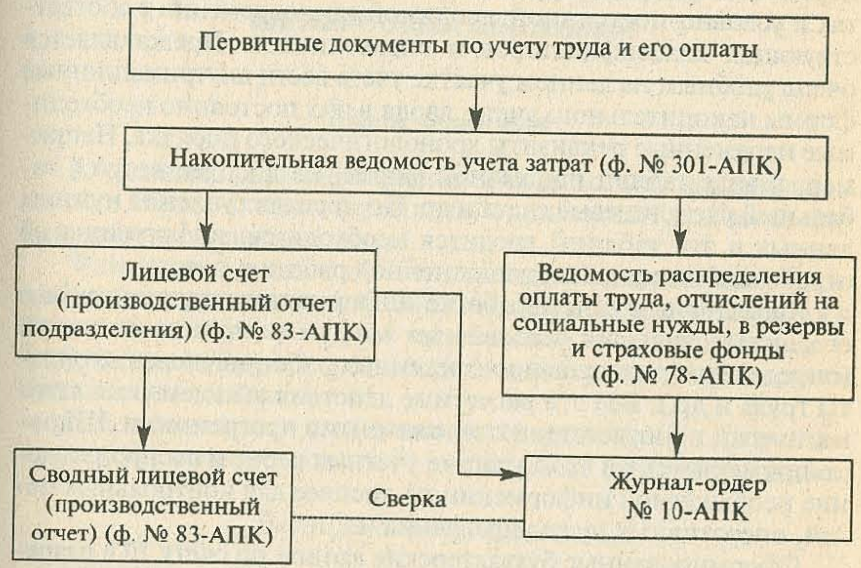
В настоящее время записи в журнал-ордер №10-АПК по счету 70 и взаимосвязанным с ним счетам производятся на основании специально составляемой ведомости распределения оплаты труда, отчислений на социальные нужды, резервов и страхования (ф. № 78-АПК).

Ведомость № 78-АПК составляется на основе данных накопительных ведомостей учета затрат (ф. №301-АПК). Из этой ведомости данные о затратах труда переносятся в ведомость № 78-АПК по каждому объекту учета затрат в разрезе подразделений, аналитических счетов с выведением месячных итогов по каждому объекту, подразделению, аналитическому счету, субсчету, синтетическому счету. Тем самым данные о затратах труда систематизируются по всем номенклатурам действующей системы учета.

В этой же ведомости на суммы оплаты труда в отдельных графах делаются отчисления в установленных процентах в фонды социального обеспечения. В результате появляется возможность использовать данную ведомость и для разноски сумм по взаимосвязанным со счетом 70 счетам. В журнал-ордер № 10-АПК из данной ведомости переносятся соответствующие итоги

по счету 70, а также счету 69 в разрезе корреспондирующих счетов. При этом с данными лицевых счетов (ф. № 83-АПК) делается взаимная сверка оборотов по каждому корреспондирующему счету.

В целом схема записей и взаимосвязь регистров учета затрат труда по второму направлению может быть представлена следующим образом:



Таким образом, действующая система учета в сельском хозяйстве обеспечивает возможность отражения в системе бухгалтерских счетов всех данных по учету труда и их сверки в соответствующих регистрах: журналах-ордерах, вспомогательных ведомостях и ведомостях аналитического учета.

7. Учет труда и заработной платы (оплаты труда) при компьютерной форме учета

Учет труда и его оплаты – один из наиболее трудоемких участков бухгалтерской работы, поэтому в большинстве хозяйств автоматизация учета всегда начинается именно с этого участка, т. е. с создания АРМ по учету труда и его оплаты. Как и по учету

товарно-материальных ценностей, обработка информации на данном участке может быть как одноуровневой, так и двухуровневой. На сельскохозяйственных предприятиях пока преобладает обработка на одном уровне (АРМ непосредственно в бухгалтерии).

Информационная база (ИБ) в ЭВМ по учету труда и его оплаты включает большое число информационных массивов, как переменной информации, снимаемой с первичных документов, так и условно-постоянной, вводимой единовременно с соответствующих классификаторов и справочников. Представляется очень удобным на данном участке учета вести внутримашинные формы накопительного учета, вводя в них постоянно необходимые переменные реквизиты хронологического порядка. Например, в виде таблиц привычной формы на дисплее ведутся табельный учет, лицевые счета и др. По мере поступления нужных данных в эти таблицы вводится необходимая информация об отработанном времени, выполненной работе и т. п.

Характерным при обработке информации по учету труда и его оплате является выполнение многих расчетных действий (определение размеров произведенных работ, начисление оплаты труда и др.). Все эти расчетные действия выполняются автоматически в соответствии с заложенными программами. Широко применяется на этом участке учетных работ и воспроизведение необходимой информации на дисплее для контрольных целей, оперативных нужд управления и т. п.

Сформированные бухгалтерские записи по счету 70 в разрезе корреспондирующих счетов автоматически поступают в информационный массив бухгалтерских записей по синтетическим счетам (базу данных сводного синтетического учета).

Широко используется также на данном участке и аналитический учет с применением принципа "субконто", так как данные по учету труда и его оплате систематизируются в учете по самым различным направлениям: подразделениям, категориям персонала, различным параметрам, используемым при налогообложении, и т. п.

ГЛАВА VIII

Учет финансовых вложений

1. Экономическое содержание финансовых вложений

Общие положения

В условиях рыночной экономики довольно значительное место в общих активах (средствах) организации занимают финансовые вложения.

Финансовые вложения – это вложения (инвестиции) организации в государственные ценные бумаги, акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, уставные (складочные) капиталы других организаций, в предоставленные другим организациям займы.

Иными словами – это инвестиции организации, но в отличие от капитальных вложений – инвестиции в денежной форме.

Виды финансовых вложений

Наиболее распространенным видом финансовых вложений являются вложения в ценные бумаги, т. е. приобретение акций, облигаций, векселей, депозитных и сберегательных сертификатов и т. п. Сами ценные бумаги при этом являются документами, удостоверяющими производство финансовых вложений.

Приобретая ценные бумаги, организация выступает инвестором (инвестирует средства на приобретение ценных бумаг). Но организация и сама может выпускать ценные бумаги (акции собственные, облигации и т. п.), в этом случае она выступает эмитентом (производит эмиссию, т. е. выпускает в обращение ценные бумаги).

Выступая инвестором, организация приобретает ценные бумаги: акции, облигации, векселя и т. п., выступая эмитентом, организация их выпускает в обращение. Соответственно ценные бумаги (акции, облигации, векселя и т. п.) различают: выпу-

щенные (эмитированные) и приобретенные в результате инвестиций. В соответствии с этим вексель может быть выданным, эмитированным организацией-векселедателем и вексель, полученный организацией-векселедержателем; акции и облигации могут быть выпущены организациями-эмитентами и приобретенными организациями-инвесторами.

Ценные бумаги могут иметь разную оценку. Различают пять видов оценки ценных бумаг:

1) *номинальную* – цена по номиналу, указанному на ценной бумаге;

2) *эмиссионную* – цена первичной продажи при выпуске (она может совпадать с номиналом, но чаще нет);

3) *рыночную* – курс акции на вторичном рынке;

4) *цена продавца и цена покупателя* – на фондовом рынке в конкретный момент;

5) *балансовую* – цена оприходования ценной бумаги с учетом всех дополнительных расходов.

Кроме покупки ценных бумаг финансовыми вложениями являются:

долевое участие в других предприятиях – вклады в уставные капиталы других организаций (долевые взносы, паи);

предоставление займов другим организациям (во всех случаях, имея в виду получение доходов по этим операциям в виде процента, и др.);

предоставление вкладов по договору простого товарищества (также с перспективой получения дохода по этим операциям).

Все финансовые вложения организации подразделяются на две большие группы:

1. Долгосрочные финансовые вложения, т. е. инвестиции на срок свыше одного года.

2. Краткосрочные финансовые вложения – инвестиции на несколько месяцев, т. е. на срок до одного года.

2. Общие принципы учета финансовых вложений

Общие положения

Учет финансовых вложений ведется на счете 58 того же наименования. Счет активный. По дебету счета отражаются суммы

увеличения финансовых вложений, т. е. финансовых инвестиций, по кредиту счета – списание этих сумм.

По счету 58 учитывают финансовые инвестиции в государственные ценные бумаги, акции, облигации, иные ценные бумаги других организаций, вложения в паи (доли), в уставные (складочные) капиталы других организаций, в предоставленные другим организациям займы, во вклады по договору простого товарищества. Соответственно содержанию счет имеет четыре субсчета:

58-1 "Паи и акции";
58-2 "Долговые ценные бумаги";
58-3 "Предоставленные займы";
58-4 "Вклады по договору простого товарищества".

Аналитический учет

Аналитический учет к счету 58 "Финансовые вложения" ведут по видам финансовых вложений и объектам, в которые осуществлены эти вложения (организациям-продавцам ценных бумаг, другим организациям, участником которых является организация, организациям-заемщикам и т. п.). Построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о краткосрочных и долгосрочных активах. При этом учет финансовых вложений в рамках группы взаимно связанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 58 "Финансовые вложения" обособленно.

Особый дополнительный порядок установлен для аналитического учета ценных бумаг. Для усиления контроля за движением ценных бумаг все ценные бумаги, хранящиеся в организации, должны быть отдельно записаны в книге учета ценных бумаг (введена в 1997 г.).

В книге учета ценных бумаг предусмотрены следующие реквизиты: наименование эмитента, номинальная цена ценной бумаги, покупная стоимость, номер, серия, общее количество, дата покупки, дата продажи, кому.

Книга должна быть скреплена печатью, страницы ее пронумерованы, она должна быть подписана руководителем и главным бухгалтером организации. Все исправления в книге обязательно заверены двумя подписями.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету в сумме фактических затрат для инвестора.

На сумму фактических вложений организация получит причитающийся доход в виде дивидендов на акции, процентов на облигации, дохода на вложения в уставный капитал других предприятий и т. п. Суммы доходов, причитающиеся к получению, отражаются по дебету счета 76, субсчет 3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам", и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы". Фактическое перечисление дохода отражается по дебету счета 51 и кредиту счета 76, субсчет 3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам".

Рассмотрим порядок учета по каждому из четырех субсчетов счета 58.

3. Учет паев и акций

Общие положения

Каждая организация может быть участником (вкладчиком) в уставном капитале других организаций либо в форме прямых вложений (приобретение паев, долевого участия), либо путем приобретения акций этих организаций. При передаче в уставный капитал долевых взносов (паев) в денежной форме или материалов (по балансовой оценке) делается прямая запись в дебет счета 58-1 с кредита счетов 51 или 10 либо с предварительным начислением суммы взноса через счет 76. В случае, если сумма пая (долевого взноса) отличается от балансовой стоимости, делается несколько бухгалтерских записей. Например, по счету 01 сначала суммы списываются на субсчет 01-9 "Выбытие основных средств" (с других субсчетов счета 01) и амортизация со счета 02, затем сумма остаточной стоимости основных средств списывается с кредита субсчета 01-9 в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы", а с кредита счета 91 сумма основных средств в договорной стоимости списывается в дебет счета 58-1-пай (долевой взнос) в уставный капитал организации, с которой заключен соответствующий договор.

Приобретение акций (ценных бумаг) приходуется в дебет счета 58-1 в сумме фактических затрат на их приобретение, которые складываются из суммы, учитываемой в соответствии с

договором, суммы, уплачиваемой за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг, вознаграждения, уплачиваемого посредническим организациям, расходов по уплате процентов по заемным средствам, используемым на приобретение ценных бумаг, иных расходов, непосредственно связанных с приобретением ценных бумаг и постановкой их на учет.

Корреспонденция счетов

Учет приобретения акций по дебету счета 58 "Финансовые вложения" ведется в корреспонденции с кредитом разных счетов в зависимости от способа оплаты: прямое перечисление денежных средств с расчетного или валютного счетов (кредит счетов 51, 52), оплата через счета расчетов (счет 76), предоставление в порядке оплаты материальными ценностями (счета 10, 43, если оплата производится по балансовой стоимости).

По акциям, котирующимся на рынке ценных бумаг, имеются некоторые особенности в их отражении на балансе инвестора. Вложения в такие акции при составлении годового бухгалтерского баланса должны отражаться по рыночной стоимости, если она ниже их балансовой стоимости. На разность между учетной и рыночной стоимостью этих акций в конце года организация образует резерв под обесценение вложений в ценные бумаги записью: дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы", кредит счета 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги". При повышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, производится запись по дебету счета 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги" в корреспонденции с кредитом счета 91 "Прочие доходы и расходы". Аналогичная запись делается при списании с баланса ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы.

Убыток, полученный при создании резерва под обесценение вложений в ценные бумаги, не принимается в уменьшение налогооблагаемой базы при исчислении налога на прибыль.

В целях налогообложения все акции подразделяются на две категории:

обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг (имеющие рыночную котировку);

не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг.

С 01.08.98 г. убытки от продажи (выбытия) бумаг, относящихся к первой категории, могут быть приняты для целей налогообложения в пределах доходов от продажи соответствующей категории ценных бумаг, но при условии реализации по цене, не ниже установленной предельной границы колебаний рыночной цены (Федеральный закон от 31.08.98 г. № 141-ФЗ). Причем рыночная цена, а также предельная граница колебаний рыночной цены определяется в соответствии с правилами, которые устанавливаются Федеральной комиссией по рынку ценных бумаг.

С 1 января 1999 г. убытки по операциям с ценными бумагами, относящимися ко второй категории, также могут быть приняты для целей налогообложения в пределах доходов от продажи данной категории ценных бумаг (Федеральный закон от 29.12.98 г. № 192-ФЗ).

Расходы, связанные с продажей ценных бумаг, являются операционными расходами, так же, как доходы от продажи ценных бумаг и затраты, связанные с получением этих доходов, – операционными доходами. Поэтому первые подлежат отнесению в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы", вторые – в кредит счета развернуто (без сальдирования). Сальдирование производится в целом по счету на субсчете 91-3 "Сальдо прочих доходов и расходов".

4. Учет долговых ценных бумаг

Общие положения

Долговые ценные бумаги инвестора (облигации, векселя и т. п.) учитываются на субсчете 58-2. При этом отдельно приводится наличие инвестиций как в государственные, так и в частные долговые ценные бумаги. Финансовые вложения, осуществляемые организацией в ценные бумаги, отражаются по дебету счета 58 "Финансовые вложения" и кредиту счетов, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений. Например, приобретение организацией ценных бумаг за плату проводится по дебету счета 58, субсчет 2, и кредиту счетов 51 или 52.

При списании суммы превышения покупной стоимости приобретенных организацией облигаций и других долговых ценных бумаг над их номинальной стоимостью делаются записи по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (на сумму причитающегося к получению по ценным бумагам дохода) и кредиту счетов 58 "Финансовые вложения" (на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью) и 91 "Прочие доходы и расходы" (на разницу между суммами, отнесенными на счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и 58 "Финансовые вложения").

При доначислении суммы превышения номинальной стоимости приобретенных организацией облигаций и иных долговых ценных бумаг над их покупной стоимостью делаются записи по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (на сумму причитающегося к получению по ценным бумагам дохода) и кредиту счетов 58 "Финансовые вложения" (на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью) и 91 "Прочие доходы и расходы" (на общую сумму, отнесенную на счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и 58 "Финансовые вложения").

Погашение (выкуп) и продажа ценных бумаг, учитываемых на счете 58 "Финансовые вложения", отражаются по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" и кредиту счета 58 "Финансовые вложения" (кроме организаций, которые отражают эти операции по счету 90 "Продажи").

Некоторые особенности имеются в учете государственных долговых ценных бумаг.

Согласно п. 1 ст. 2 Федерального закона от 29.07.98 г. № 136-ФЗ "Об особенностях эмиссии и обращения государственных муниципальных ценных бумаг" к государственным ценным бумагам относятся ценные бумаги, выпущенные (эмитированные) от имени Российской Федерации и муниципальных образований (органов местного самоуправления). Обращающиеся на рынке ценные бумаги представлены в двух видах: дисконтные (бескупонные) и с купонным доходом.

Дисконт определяется как разница между ценой продажи (погашения) и ценой покупки (первичного размещения).

Если организация приобрела ценную бумагу и держит ее на балансе до даты официального погашения, то разница между ценой продажи и ценой покупки автоматически составит величину дисконта, которая была известна заранее при инвестировании средств.

Согласно п. 44 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.98 г. № 14н (в редакции от 24.03.2000 г.) "по долговым ценным бумагам разрешается разницу между суммой фактических затрат на приобретение и их номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере начисления причитающегося по ним дохода относить на финансовые результаты у коммерческой организации." Таким образом, прибыль инвестора от операций с бескупонными ценными бумагами (у купонных бумаг сроки получения дохода привязаны к срокам купонов) может отражаться в учете двумя способами:

1) ежемесячно в сумме дооценки финансовых вложений;

2) общей суммой в момент продажи или погашения ценной бумаги.

Чаще всего для инвестора предпочтительнее оказывается первый вариант.

5. Учет предоставленных займов

Общие положения

На субсчете 58-3 "Предоставленные займы" учитывается движение предоставленных организацией юридическим и физическим лицам (кроме работников своей организации) денежных и иных займов. Предоставленные организацией займы, обеспеченные векселями, учитываются на этом субсчете обособленно.

По дебету субсчета 58-3 отражаются суммы предоставленных займов в корреспонденции с кредитом счета 51 "Расчетные счета" либо других счетов в зависимости от вида займа. Возврат займа отражается по дебету счета 51 "Расчетные счета" либо другого счета в зависимости от вида займа и кредиту субсчета 58-3. Отдельно отражаются суммы процентов по займу.

Предоставление займа оформляется договором. Согласно п. 807 ГК РФ по договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороны (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Отдельно ст. 809 ГК РФ оговаривается порядок уплаты процента по договору займа.

Следует иметь в виду, что в соответствии с п. 3 ПБУ 9/99 поступление и погашение займа, предоставленного заемщику, т. е. поступление основной суммы займа не признается доходами организации. К доходам для целей бухгалтерского учета относятся только проценты, полученные за предоставление и пользование денежных средств организации (п. 7 ПБУ 9/99).

В связи со сложившейся практикой при договоре займа неденежном (заем материальных ценностей) плата за пользование соответствующим имуществом устанавливается в денежной форме, т. е. практически это тот же процент.

Суммы начисленных процентов по договору займа отражаются у заимодавца записью по дебету счета 58 "Финансовые вложения" и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", поступление процентов – по дебету счета 51 и кредиту счета 58.

У организации-заемщика суммы процентов, уплаченные организацией за пользование займом, относятся согласно п. 11 ПБУ 10/99 к прочим расходам и подлежат отнесению в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

6. Учет вкладов по договору простого товарищества

Общие положения

Согласно Гражданскому кодексу Российской Федерации (ст. 1041–1043, 1046, 1048) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются объединить свои вклады, умения и навыки для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели (заключить договор простого товарищества). При этом

вклады товарищей признаются равными по стоимости, если иное не предусмотрено договором или не следует из фактических обязательств товарищей. Денежная оценка вкладов участников производится по соглашению между ними.

Внесенное товарищами имущество, которым они обладали на правах, а также произведенная в результате совместной деятельности продукция и полученные от нее доходы признаются их общей долевой собственностью, если иное не установлено законом или договором простого товарищества.

Бухгалтерский учет простого товарищества (совместной деятельности) определен приказом Минфина России от 24.12.98 г. № 68н "Об утверждении Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, и Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества".

Корреспонденция счетов

В соответствии с этим приказом вклады товарищей в совместную деятельность учитываются ими на счете 58 "Финансовые вложения", субсчет 4 "Вклады по договору простого товарищества".

В качестве вкладов товарищей могут быть как денежные средства, так и различные виды имущества: основные средства, нематериальные активы, сырье, материалы, продукция, незавершенное производство и др. Рассмотрим порядок отражения на счетах вкладов различных видов:

а) денежными средствами

дебет счета 58 "Финансовые вложения", субсчет 4 "Вклады по договору простого товарищества"
кредит счета учета денежных средств.

б) основными средствами

1) дебет субсчета 01-9 "Выбытие основных средств"
кредит соответствующих субсчетов по счету 01;
2) дебет счета 02 "Амортизация основных средств" (по выбывающим объектам)
кредит субсчета 01-9 "Выбытие основных средств";
3) дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы"
кредит субсчета 01-9 "Выбытие основных средств";

4) дебет счета 58 "Финансовые вложения"
кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы" – по договорной стоимости.

в) нематериальными активами

1) дебет субсчета 04-9 "Выбытие нематериальных активов" (соответствующий аналитический счет)
кредит счета 04 (аналитический счет выбывающих нематериальных активов);
2) дебет счета 05 (аналитический счет амортизации по выбывающим нематериальным активам)
кредит субсчета 04-9 "Выбытие нематериальных активов" (соответстующий аналитический счет);
3) дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы"
кредит счета 04-9 "Выбытие нематериальных активов";
4) дебет счета 58 "Финансовые вложения", субсчет 4
кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы" – по договорной стоимости.

г) материалами

1) дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы"
кредит счета 10 "Материалы" – по балансовой стоимости;
2) дебет счета 58 "Финансовые вложения", субсчет 4
кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы" – по договорной стоимости.

При прекращении договора простого товарищества возврат товарищам внесенного имущества отражается по кредиту счета 58 "Финансовые вложения" в корреспонденции со счетами учета соответствующего имущества.

7. Отражение операций по финансовым вложениям в регистрах бухгалтерского учета

Общие положения

Для отражения операций по учету финансовых вложений в регистрах журнально-ордерной формы учета используется журнал-ордер № 5-АПК по счету 58 "Финансовые вложения" и ведомость № 28-АПК аналитического учета финансовых вложений по счету 58.

В журнале-ордере № 5-АПК ведут синтетический учет операций по финансовым вложениям в течение календарного года. Записи по кредиту счета 58 приводятся по корреспондирующим счетам на основе сводных данных ведомости № 28-АПК о кредитовых оборотах, а обороты по дебету счета 58 записывают общими итогами. В связи с этим аналитический учет финансовых вложений по счету 58 в ведомости № 28-АПК должен предшествовать синтетическому учету.

Ведомость № 28-АПК аналитического учета финансовых вложений по счету 58 предназначена для обособленного учета каждого вида финансовых вложений с классификацией их по каждому из четырех субсчетов. При необходимости ведомости открывают раздельно по каждому субсчету.

Записи в регистрах

Записи в ведомость № 28-АПК по дебету счета 58 производят в хронологическом порядке по мере вложений отдельных видов средств, отражения разниц по ценным бумагам и др. По кредиту этого счета в разрезе корреспондирующих счетов отражаются суммы, списываемые на уменьшение финансовых вложений позиционным способом. Например, по субсчету 58-3, если предоставленный заем в 2001 г. другому предприятию был возвращен в 2002 г., эта операция будет отражена по кредиту счета 58 в 2002 г. по позиции (строке), отражающей выдачу займа в 2001 г.

В связи с этим ведомость не имеет итогов за месяц аналитических данных по соответствующим счетам. Они определяются выборочно по отдельным позициям (счетам, субсчетам, видам вложений с отражением месячных итогов в разделе "Сводные данные для записи в журнале-ордере № 5-АПК по кредиту счета 58"). При этом записи по кредиту счета набираются в разрезе корреспондирующих дебетуемых счетов. Месячные итоги из ведомости № 28-АПК по кредиту счета 58 в разрезе корреспондирующих дебетуемых счетов переносятся в журнал-ордер № 5-АПК одной записью. Обороты по дебету счета 58 отражаются общей суммой без разбивки по корреспондирующим счетам.

По мере необходимости при значительных финансовых вложениях по их видам и объектам в ведомости используются вкладные листы. Чтобы ведомости не были громоздкими, при

завершении операций по большинству позиций аналитического учета целесообразно оставшиеся суммы отдельных видов долгосрочных вложений, переходящих от предыдущих лет, переносить в новые ведомости аналитического учета. При небольшом числе переходящих долгосрочных вложений ведомость открывается на год.

Кредитовые обороты счета 58, переносимые из ведомости № 28-АПК в журнал-ордер № 5-АПК, подлежат сверке по корреспондирующим счетам с данными других регистров: по счету 50 – с разделом дебетовых оборотов в журнале-ордере № 1-АПК, по счетам 51 и 52 – с разделами дебетовых оборотов в журнале-ордере № 2-АПК, по счетам 66 и 67 – с ведомостью № 26-АПК и т. д.

После сверки с данными других регистров кредитовые обороты счета 58 в целом и с разбивкой по корреспондирующим счетам в установленном порядке переносят в Главную книгу.

Как уже отмечалось выше, для усиления контроля за движением ценных бумаг кроме ведомости № 28-АПК аналитического учета по ценным бумагам ведется специальная книга учета ценных бумаг, в которой регистрируется движение каждой ценной бумаги.

ГЛАВА IX

Учет капитала, фондов, резервов и финансирования

1. Экономическое содержание капитала, фондов, резервов и финансирования

Балансовый метод учета предполагает двоякую характеристику каждой суммы средств хозяйства: с одной стороны, отражается, в каких конкретно ценностях эти средства воплощены, и, с другой стороны, указываются источники их образования и целевое назначение.

Все собственные источники средств предприятий подразделяются на пять групп: 1. Капитал. 2. Фонды. 3. Резервы. 4. Финансирование. 5. Прочие источники.

1. *Капитал* отражает совокупность средств, закрепленных за данным предприятием после вычета из нее кредиторской задолженности. Капитал подразделяется на три вида: уставный капитал, закрепленный за данной организацией по уставу, резервный капитал, который создается для резервных целей для покрытия непредвиденных, как правило, не зависящих от деятельности организаций расходов (в результате стихийных бедствий и др.) и добавочный капитал, куда зачисляются прочие собственные источники (от переоценки основных средств, от превышения курсовой стоимости акций над номиналом и т. п.). Каждый из названных видов капитала учитывается на отдельном синтетическом счете: 80 "Уставный капитал", 82 "Резервный капитал", 83 "Добавочный капитал".

2. *Фонды* – это собственные источники средств, выделенные для каких-либо специальных целей.

Термин "фонд" (от лат. *"vundus"* – основание) обозначает общую совокупность материальных или денежных средств, предназначенных для какой-либо цели (фонд заработной платы, земельный, жилой, семенной фонды и т. п.). В бухгалтерском учете фонды всегда выражают определенные источники

собственных средств целевого назначения, а не средства, в которых они воплощены.

К ним относятся источники, которые создаются на отдельных предприятиях в соответствии с их учредительными документами исходя из особенностей хозяйственной деятельности этих предприятий (фонд приращенных паев в сельскохозяйственных кооперативах и др.).

3. *Резервы* – это средства, зарезервированные для строго определенных нужд: для списания сомнительных долгов, для покрытия предстоящих расходов и платежей и др. Источниками создания резервов являются соответствующие отчисления либо от прибыли, либо за счет резервирования части затрат. Например, за счет прибыли создаются резервы для списания сомнительных долгов, для покрытия обесценения вложений в ценные бумаги и др. Резервы, созданные за счет прибыли, учитываются на счетах 14, 59, 63.

Значительная часть резервов создается за счет резервирования части затрат: на выплату вознаграждений по итогам года, на выплату отпусков, на проведение подготовительных работ в сезонных производствах и др. Резервы, создаваемые за счет резервирования части затрат, учитываются на счете 96 "Резервы предстоящих расходов".

4. *Финансирование.* Предприятие может получать средства в порядке финансирования, т. е. безвозмездно. Поэтому эти средства приравниваются к собственным источникам. Как правило, финансирование носит строго целевой характер: на операционные расходы, на проведение различных целевых мероприятий и т. п. В большинстве случаев средства финансирования поступают из бюджета. Они учитываются на счете 86 "Целевое финансирование", а также на счете 98 "Доходы будущих периодов", субсчет 2 "Безвозмездные поступления".

5. *Прочие источники.* Предприятия могут иметь различные прочие источники: на содержание детских дошкольных учреждений, дотации, эмиссионный доход и т. п. Как правило, прочие источники присоединяются к одному из основных: эмиссионный доход – к добавочному капиталу, поступления на содержание детских учреждений – к целевому финансированию и учитываются соответственно на счетах основных источников: 83, 86 и др.

2. Учет уставного (складочного) капитала

Общие положения

Уставный капитал представляет собой совокупность вкладов участников (собственников) в имуществе при создании предприятия для обеспечения его деятельности в размерах, определенных учредительными документами. Это значит, что при создании предприятия в его уставе четко оговариваются размер внесенных средств каждым учредителем и соответственно общая сумма уставного капитала. Поэтому, естественно, в отличие от других источников средств уставный капитал является относительно стабильной величиной.

Уставный капитал формируется по-разному в зависимости от формы собственности предприятий: в акционерных обществах – за счет подписки на акции акционерами; в обществах с ограниченной ответственностью – за счет вкладов каждого участника; на государственных унитарных предприятиях – за счет закрепленного за данным предприятием имущества государства; в кооперативах – за счет вкладов членов кооператива и т. д.

На сельскохозяйственных предприятиях с коллективно-долевой формой собственности в уставном капитале выделяются доли каждого участника в общей коллективно-долевой собственности. В этих хозяйствах общая стоимость основных и оборотных средств (за вычетом не подлежащего разделу имущества или передаваемого в муниципальную собственность) делится на имущественные паи участников, определяемые в зависимости от их трудового вклада. Общий размер этих имущественных паев (с учетом имущества, не подлежащего разделу) образует уставный (складочный) капитал предприятия.

Учет на счете 80

Независимо от формы собственности уставный капитал предприятия во всех случаях отражает сумму закрепленного согласно учредительным документам капитала данного предприятия. Учет уставного капитала ведут на счете 80 "Уставный капитал". Счет по отношению к балансу пассивный, поскольку он отражает источники образования средств. На кредите его отражают увеличение уставного капитала, а по дебету производят записи, связанные с его уменьшением.

Уставный капитал в коллективно-долевых формированиях может состоять из паевого фонда и коллективного, неделимого фонда. В этом случае по счету выделяются два субсчета: 1. "Паевой фонд" и 2. "Коллективный фонд (неделимый)".

На субсчете 1 отражают данные о суммах вкладов участников (учредителей) предприятия. Записи о суммах вкладов делают по кредиту субсчета после государственной регистрации предприятия в корреспонденции с дебетом счета 75 "Расчеты с учредителями". Паевой фонд может быть увеличен также за счет приема новых участников или возрастания доли учредителей в результате направления в уставный капитал части прибыли или других источников.

Уменьшение паевого фонда происходит в случаях выбытия участника и возврата ему его доли материальными или денежными средствами, а также при изъятии вкладов дочерними предприятиями, при покрытии в исключительных случаях убытка за счет уставного капитала (уменьшения вкладов участников).

Предприятия, образованные на базе реорганизованных колхозов и совхозов, учитывают на данном субсчете суммы индивидуальных паевых долей работников, определенные путем распределения основных средств и производственных запасов в установленном порядке.

На субсчете 2 учитывают часть основных средств предприятия, не распределенных между членами коллектива на паевые доли. К ним относятся объекты социальной сферы, основные средства, построенные и приобретенные за счет непогашенных долгосрочных кредитов и бюджетных средств, и резервная часть производственных средств. Этот фонд может уменьшаться при передаче объектов социальной сферы местным органам управления, зачислении его части в состав паевого фонда (при оформлении новых участников или его перераспределении существующим участникам). Увеличивается коллективный фонд при выбытии участников, когда их доля остается на предприятии и перечисляется из паевого фонда в неделимый.

При отражении операций по изменению уставного капитала счет 80 "Уставный капитал" корреспондирует с разными счетами. Увеличение уставного капитала отражают по кредиту счета 80 в корреспонденции с дебетом следующих счетов: 75 "Расчеты с учредителями" – при зачислении вкладов учредителей; 83 "До-

бавочный капитал" – при зачислении средств добавочного капитала и др. Внутренняя запись по счету 80 (по кредиту одного субсчета и по дебету другого) производится при зачислении средств паевого фонда в коллективный и наоборот. Уменьшение уставного капитала отражают по дебету счета 80 в корреспонденции с кредитом следующих счетов: 75 "Расчеты с учредителями" – при изъятии вкладов учредителей (например, при выходе крестьянских хозяйств из предприятия, зарегистрированного как общество с ограниченной ответственностью); 81 "Собственные акции (доли)" – при аннулировании выкупленных акционерным обществом собственных акций; 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" – при списании за счет средств уставного капитала числящегося на балансе убытка (при отсутствии резервного фонда и других источников покрытия убытка).

Следует отметить, что сальдо по кредиту счета 80 должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированного в учредительных документах предприятия. Это значит, что в бухгалтерском учете записи по кредиту счета 80 на увеличение сумм уставного капитала и по дебету счета на суммы его уменьшения делают только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы предприятия.

Счет 80 в акционерных обществах

В акционерных обществах имеются значительные особенности в организации и учете уставного капитала. Уставный капитал акционерного общества формируется за счет подписки на акции. При этом делается запись: дебет счета 75 "Расчеты с учредителями", кредит счета 80 "Уставный капитал".

В первый период при создании акционерных обществ в процессе приватизации по счету 80 использовались 4 субсчета:

80-1 "Объявленный капитал", отражавший сумму капитала, объявленного при организации акционерного общества;

80-2 "Подписной капитал", отражавший сумму акций по подписке учредителями;

80-3 "Оплаченный капитал", отражавший акции, оплаченные подписчиками, включая и акции, реализованные фондом имущества, при создании АО в процессе приватизации;

80-4 "Изъятый капитал", отражающий стоимость акций, изъятых из обращения путем выкупа их акционерным обществом у акционеров.

По мере завершения всех операций по созданию акционерных обществ вся сумма акций по счету 80 сосредоточивается на двух субсчетах: "Оплаченный капитал (капитал в обращении)" и "Изъятый капитал" (акции, изъятые из обращения).

В случае увеличения уставного капитала за счет дополнительного выпуска (эмиссии) акций номенклатура субсчетов на этот период вновь может быть расширена до четырех:

80-1 "Регистрационный капитал" (бывший объявленный, зарегистрированный капитал);

80-2 "Размещенный капитал" (по подписке на акции – "подписной" либо размещенный другим путем);

80-3 "Оплаченный капитал" (т. е. капитал в обращении);

80-4 "Изъятый капитал".

Увеличение уставного капитала за счет дополнительной эмиссии акций отражается в учете следующим образом:

1. Принято решение о дополнительной эмиссии акций. Регистрация проспекта эмиссии: дебет счета 75, субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал", кредит счета 80-1.

2. Произведено размещение (подписка на акции): дебет счета 80-1, кредит счета 80-2.

3. Произведена оплата подписки на акции: дебет счета 50, либо другого счета в зависимости от формы оплаты, кредит счета 75-1.

4. В связи с оплатой акций произведена регулировка сумм по субсчетам счета 80: дебет субсчета 80-2, кредит субсчета 80-3.

После этих операций субсчета 80-1 и 80-2 закрываются и вновь у акционерного общества действуют субсчета 80-3 (капитал в обращении) и 80-4 (изъятый капитал).

Для отражения выкупа акций и их изъятия (аннулирования) применяется счет 81 "Собственные акции (доли)".

Операции по сокращению уставного капитала путем изъятия части акций из обращения отражаются в учете следующим образом:

1. Выкуплены акционерным обществом акции у акционеров: дебет счета 81, субсчет "Собственные акции, выкупленные у акционеров", кредит счета 50.

2. На сумму выкупленных акций сокращен капитал в обращении и увеличен изъятый капитал: дебет субсчета 80-3, кредит субсчета 80-4.

3. Если выкупленные акции аннулируются, то делается запись: дебет субсчета 80-4, кредит счета 81, субсчет "Собственные акции, выкупленные у акционеров".

Поскольку выкупная стоимость акций, как правило, отличается от номинальной, сумма разницы списывается на счет 91: дебет счета 91, кредит счета 81 или дебет счета 81, кредит счета 91.

Отражение в регистрах

Для отражения операций по движению уставного капитала в регистрах журнально-ордерной формы учета предназначен журнал-ордер № 12-АПК, в котором выделен раздел для отражения операций по кредиту счета 80 "Уставный капитал" в корреспонденции с соответствующими дебетуемыми счетами. Записи в него производят непосредственно на основе первичных документов. Предварительно на документах указывают корреспондирующие счета по данной операции и позиции аналитического учета по счету 80, по которым она должна отражаться.

Аналитический учет по счету 80 в регистрах журнально-ордерной формы учета ведется в ведомости № 69-АПК аналитического учета. Ведомость открывают на год либо (при небольшом количестве операций) на более продолжительный период (до 5 и более лет), используя при этом вкладные листы. Ведомость ведут позиционным способом. На каждую номенклатуру аналитического учета (по вкладам учредителей, акционеров и т. п.) отводится отдельная строка, где показывается сальдо на начало года, отражаются последовательно (по датам) суммы, записанные на увеличение уставного капитала (кредит счета) и списанные на уменьшение уставного капитала (дебет счета), а также по датам и выводится сальдо на конец года. По каждой сумме движения уставного капитала по дебету и кредиту указывается корреспондирующий счет.

На последней странице ведомости ежемесячно заполняются сводные данные движения уставного капитала путем группировки итоговых сумм кредитовых и дебетовых оборотов по корреспондирующим счетам. Суммы кредитовых оборотов по каждому корреспондирующему счету сверяют с соответствующими итогами в журнале-ордере № 12-АПК, дебетовых оборотов – с данными других регистров по корреспондирующим счетам.

Итоги за месяц по кредиту счета 80 после сверки их с другими регистрами переносят в Главную книгу, где выявляют дебетовый оборот и сальдо по счету.

3. Учет резервного капитала (фонда)[1]

Общие положения

Важным источником средств, предназначенных для обеспечения нормального процесса воспроизводства на предприятиях, является резервный капитал (фонд), который создается в соответствии с действующим законодательством и учредительными документами. Это значит, что в учредительных документах должны быть предусмотрены создание резервного капитала (фонда), размеры текущих отчислений в него и общий предельный размер (по отношению к уставному капиталу). Резервный капитал (фонд) образуется, как правило, за счет отчислений от прибыли и используется по направлениям, предусмотренным в учредительных документах предприятия. Резервный капитал (фонд) учитывают на счете 82 "Резервный капитал". Счет по отношению к балансу пассивный. По кредиту отражают увеличение капитала (фонда), а по дебету – его использование по назначению.

Корреспонденция счетов

Увеличение резервного капитала (фонда) по кредиту счета 82 отражают в корреспонденции с дебетом счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" – при зачислении в резервный капитал (фонд) свободной прибыли организации.

По дебету счета 82 "Резервный капитал" отражают суммы использования капитала (фонда) в корреспонденции с кредитом следующих счетов: 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" – при списании за счет капитала (фонда) сумм непокрытого убытка отчетного года; 66 "Расчеты по крат-

[1] Согласно действующему законодательству и в учредительных документах в разных организациях сохранено понятие "Резервный фонд", в других – "капитал".

косрочным кредитам и займам" и 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам – в части сумм, направленных на погашение облигаций акционерного общества".

Отражение в регистрах

В составе регистров журнально-ордерной формы учета для отражения операций по счету 82 "Резервный капитал" используют журнал-ордер № 12-АПК и ведомость № 68-АПК аналитического учета. В журнале-ордере № 12-АПК для счета 82 отводят отдельный раздел. Записи по кредиту счета в разрезе дебетуемых корреспондирующих счетов в этом разделе делают в установленном порядке на основе данных первичных документов о суммах, зачисленных на увеличение резервного капитала (фонда). В ведомости № 68-АПК для счета 82 отводят специальный раздел. В нем ежемесячно отражают движение сумм по дебету и кредиту счета с разграничением по корреспондирующим счетам и позициям аналитического учета. В случае, если номенклатура этих позиций не совпадает с корреспондирующими счетами по дебету счета 82 (а в большинстве случаев такое несовпадение имеет место), по дебету счета дополнительно составляют листок-расшифровку для систематизации оборотов по кредиту корреспондирующих счетов, который используется для сверки оборотов с другими журналами-ордерами. В конце месяца из журнала-ордера № 12-АПК суммы кредитовых оборотов счета 82 с подразделением по корреспондирующим счетам в установленном порядке переносят в Главную книгу.

4. Учет добавочного капитала

Общие положения

Кроме уставного и резервного капитала организации имеют добавочный капитал, куда зачисляются различные дополнительные средства, увеличивающие капитал организации (поступления от переоценки основных средств, эмиссионный доход по акциям и т. п.).

Добавочный капитал организации учитывается на счете 83 того же наименования. Счет по отношению к балансу пассивный, по кредиту отражается увеличение добавочного капитала, по дебету – его уменьшение.

По счету 83 выделяются следующие субсчета:

83-1 "Прирост стоимости имущества по переоценке";

83-2 "Эмиссионный доход".

Корреспонденция счетов

По субсчету 83-1 учитывают суммы переоценки имущества: основных средств, нематериальных активов и других средств, отнесенных на увеличение (уменьшение) добавочного капитала.

По кредиту субсчета отражают суммы начисленной переоценки (дооценки) имущества в корреспонденции с дебетом счетов: 01 "Основные средства", 03 "Доходные вложения в материальные ценности", 04 "Нематериальные активы", 08 "Вложения во внеоборотные активы" и др.

По дебету субсчета отражают перечисление суммы переоценки по назначению в корреспонденции с кредитом следующих счетов: 02 "Амортизация основных средств" – перечисление сумм переоценки, относящейся к изношенной части основных средств; 80 "Уставный капитал" – зачисление суммы переоценки на увеличение уставного капитала. Кроме того, по дебету счета 83-1 отражают уценку имущества, если переоценка по отдельным видам имущества дает минусовый результат, в корреспонденции с кредитом счетов соответствующего имущества.

По субсчету 83-2 акционерные общества учитывают суммы эмиссионного дохода, т. е. дополнительные суммы, связанные с эмиссией акций. На эмиссионный доход акционерные общества зачисляют суммы при учреждении общества; при последующем увеличении уставного капитала путем дополнительной эмиссии акций или повышения номинальной стоимости акций. Разница между продажной и номинальной стоимостью акций, полученная при продаже их по цене, превышающей номинальную стоимость, и образует эмиссионный доход.

Суммы эмиссионного дохода зачисляются на кредит субсчета 83-2 и дебет счета 75 "Расчеты с учредителями".

Следует иметь в виду, что списываться суммы эмиссионного дохода могут только в случае, если происходит изъятие акций из обращения и если имеется превышение стоимости акций над номиналом, тогда превышение списывается за счет эмиссион-

ного дохода, при этом корреспондирующим будет счет 75 "Расчеты с учредителями".

Инструктивными указаниями строго оговорены случаи, когда допускается делать записи по дебету счета 83. Кроме списания сумм переоценки и эмиссионного дохода могут иметь место также следующие случаи:

направление сумм на увеличение уставного капитала в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями" либо со счетом 80 "Уставный капитал";

погашение убытка, выявленного по результатам работы организации за отчетный год в корреспонденции со счетом 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)";

распределение сумм между учредителями организации в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями" или 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (если учредители сотрудники).

Аналитический учет и регистры по счету 83

Аналитический учет по счету 83 ведется таким образом, чтобы обеспечить информацию по источникам формирования и направлениям использования средств.

В регистрах бухгалтерского учета для этой цели ведется ведомость № 69-АПК аналитического учета, в которой формируется информация по счетам 80 и 83. Ведомость открывают с использованием вкладных листов на квартал (полугодие, год). По счету 83 на каждый субсчет в ведомости открывается отдельный раздел, где записи делают в хронологической последовательности по корреспондирующим счетам позиционным способом. По каждой номенклатуре аналитического учета отводится отдельная строка, где обеспечивается запись данных о всех изменениях по кредиту и дебету за период, на который открывают ведомость, и выводится сальдо на конец периода.

Сводный учет операций по счету 83 ведется в журнале-ордере № 12-АПК. Здесь для счета 83 отводится отдельный раздел для записи кредитовых оборотов с разбивкой по корреспондирующим счетам. Дебетовый оборот за месяц показывается общей суммой.

После сверки итоговых данных по каждому корреспондирующему счету с другими регистрами, общий кредитовый оборот по счету 83 и суммы его составляющие по корреспондирующим счетам в установленном порядке переносятся в Главную книгу.

5. Учет резервов, создаваемых за счет прибыли

Общие положения

В параграфе 1 было выяснено, что для покрытия различных дополнительных или непредвиденных расходов в системе учета собственных источников средств предусмотрено образование специальных резервов. Резервы создаются либо за счет резервирования части прибыли, либо за счет резервирования предстоящих расходов. Рассмотрим порядок образования и учета тех и других резервов.

5.1. Учет резервов под снижение стоимости материальных активов

Резервы по счету 14

Стоимость материальных ценностей на счетах бухгалтерского учета может значительно отклоняться от рыночной оценки. Это в основном относится к счету 10 "Материалы", а также к другим счетам учета материальных ценностей и затрат. Для нивелирования этих отклонений в плане счетов предусмотрен счет 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей". Счет применяется для учета резервов под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива и других ценностей, определившейся на счетах бухгалтерского учета, от рыночной стоимости этих ценностей. Этот счет применяется также для учета резервов под снижение стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т. п.

Образование сумм резерва под снижение стоимости материальных ценностей отражается в учете по кредиту счета 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей" и дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы". В начале периода, следующего за периодом, в котором произведена эта запись, зарезервированная сумма восстанавливается, и в учете делается запись по дебету счета 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей" и кредиту счета 91.

5.2. Учет резервов под обесценение вложений в ценные бумаги

Резервы по счету 59

Организации, имеющие на балансе ценные бумаги, создают за счет прибыли резервы под обесценение вложений в ценные бумаги. Необходимость в создании таких резервов возникает при падении на рынке курса акций, имеющихся у организации (приобретенных в свое время), ниже номинала.

Создание данного резерва учитывается на счете 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги". На сумму создаваемых резервов делается запись по кредиту счета 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги" и дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы".

При повышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым ранее был создан резерв, производится запись по дебету счета 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги" и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы". Аналогичная запись делается при списании с баланса ценных бумаг, по которым были созданы соответствующие резервы.

Аналитический учет по счету 59 ведется по каждому созданному резерву.

5.3. Учет резервов по сомнительным долгам

Резервы по счету 63

Для списания имеющихся на балансе сомнительных долгов за счет прибыли создается специальный резерв. Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность предприятия, которая не погашена в установленный срок (а если он не установлен – в течение нормально необходимого для этого времени) и не обеспечена соответствующими гарантиями для погашения.

Резервы по сомнительным долгам учитывают на счете 63 "Резервы по сомнительным долгам", который по отношению к балансу пассивный. По кредиту счета отражают создание резервов, по его дебету – их использование, списание. Резерв по сомнительным долгам создается за счет прочих доходов, т. е. путем отнесения зарезервированных сумм на дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

На практике возможно применение двух вариантов образования резерва по сомнительным долгам: первый – путем отчислений сумм по нормативу, рассчитанному исходя из размеров сомнительных долгов за последние годы, к прибыли и второй – путем отчисления в пределах фактически сложившихся сумм сомнительных долгов в данном году. В настоящее время пока принят второй вариант.

Резерв создается на основе результатов проведенной инвентаризации дебиторской задолженности. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от платежеспособности должника и вероятности погашения долга в нормальные сроки. На сумму создаваемого резерва делается запись:

дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы"

кредит счета 63 "Резервы по сомнительным долгам".

Списание с баланса сомнительных долгов отражают по дебету счета 63 и кредиту счетов, на которых числится соответствующая дебиторская задолженность: 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и др. Если в последующем сомнительный должник все же рассчитается с предприятием, то поступившие суммы зачисляют по дебету счета 51 "Расчетные счета" и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы" (т. е. в данном случае как бы восстанавливается часть дохода, использованного ранее на создание резерва). Если часть созданного резерва по счету 63 до конца следующего года остается неиспользованной, то неизрасходованная сумма резерва восстанавливается на счете 91 записью:

дебет счета 63 "Резервы по сомнительным долгам"

кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Таким образом, создание резервов по счету 63 в условиях рыночной экономики для предприятия важно с точки зрения образования своего рода фонда риска от непредвиденных случайностей в расчетных взаимоотношениях. Вместе с тем эти резервы служат также дополнительным источником формирования оборотных средств, вкладываемых в расчеты с покупателями и другими организациями. В условиях нестабильности платежей создание подобных резервов для предприятий имеет большое

значение. Естественно, при этом предпочтительным вариантом образования резерва являются отчисления в него по нормативу.

Аналитический учет по счету 63 ведут по каждому сомнительному долгу, по которому создан резерв.

Отражение в регистрах

В системе регистров бухгалтерского учета операции по счету 63 отражаются в журнале-ордере № 12-АПК и в ведомости № 68-АПК аналитического учета резервов.

В журнале-ордере № 12-АПК для счета 63 выделен отдельный раздел. Записи в журнале-ордере на кредите счета 63 делают строго по каждой сумме, зачисляемой в резерв по сомнительным долгам. Итоги кредитовых оборотов в установленном порядке ежемесячно переносят в Главную книгу.

В ведомости № 68-АПК также выделяется отдельный раздел для записи по счету 63. В ведомость записывают суммы, прошедшие по дебету и кредиту счета 63 с группировкой их по позициям аналитического учета. При необходимости делается дополнительная систематизация сумм в разрезе корреспондирующих счетов путем составления соответствующего листка-расшифровки дебетовых оборотов по кредиту корреспондирующих счетов.

6. Учет резервов, создаваемых за счет резервирования затрат

Общие положения

Помимо резервирования сумм за счет прибыли сельскохозяйственные предприятия образуют резервы и за счет затрат на производство. Их создают, как правило, для покрытия предстоящих расходов и платежей, когда необходимо обеспечить равномерность включения определенных видов расходов в текущие затраты производства.

На сельскохозяйственных предприятиях возможно создание следующих резервов за счет затрат на производство: резерв предстоящих расходов на ремонт (ремонтный фонд), резерв предстоящих расходов на оплату очередных отпусков рабочих

(колхозников), резерв на выплату вознаграждения за выслугу лет, резерв предстоящих расходов по капитальному ремонту арендованных основных средств, резервы на другие цели (на выплату надбавок за непрерывный стаж работы и др.).

Резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств (ремонтный фонд) создается при значительной сезонности в ремонтных работах за счет включения в текущие затраты расходов на ремонт по твердому нормативу.

При создании резерва на оплату отпусков рабочих (колхозников) ежемесячно суммы резерва включают в затраты производства. Сумму резервирования определяют в производственно-финансовом плане (бизнес-плане) как отношение суммы предстоящих оплат отпусков к годовому плановому фонду заработной платы рабочих (оплаты труда колхозников), выраженной в процентах, или как отношение продолжительности дней отпуска к количеству рабочих дней в году. Необходимость создания резерва на отпуска обусловлена неравномерным в течение года уходом работников в отпуск и соответственно неравномерностью затрат на эту цель.

Резерв на оплату отпусков создают только по категориям постоянных рабочих. Суммы отпускных, начисляемые другим категориям работающих (служащим, специалистам и т. д.), относят непосредственно на соответствующие издержки производства без начисления резерва, поскольку по этим категориям работников может быть обеспечено сравнительно равномерное предоставление отпусков. Следует иметь в виду, что резерв на оплату отпусков на сельскохозяйственных предприятиях по их усмотрению может и не создаваться.

Резерв предстоящих расходов на капитальный ремонт арендованных основных средств создают для покрытия затрат по произведенному капитальному ремонту арендованных основных средств, если это предусмотрено договором аренды. Сумму сметной стоимости капитального ремонта арендованных основных средств ежемесячно резервируют путем отнесения ее равными долями на счета издержек тех производств, в которых эти средства используются.

Резерв на выплату вознаграждения за выслугу лет и надбавок за непрерывный стаж работы создают из расчета среднего процента таких выплат соответствующим категориям работников.

Для учета создаваемых резервов за счет затрат в плане счетов предусмотрен счет 96 "Резервы предстоящих расходов", который по отношению к балансу пассивный. На кредите его отражают суммы начисленных резервов, а на дебете – списание сумм резервов по назначению. По счету предусмотрены субсчета:

1. "Резерв расходов на ремонт (ремонтный фонд)".
2. "Резерв на отпуска".
3. "Резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет".
4. "Прочие резервы".

На субсчете 1 предприятия и организации с сезонным характером ремонтных работ с целью равномерного включения затрат в издержки фиксируют резервирование средств на проведение ремонта. По кредиту субсчета отражают создание ремонтного фонда за счет резервирования средств в корреспонденции со счетами по учету издержек производства и обращения; по дебету списывают фактические затраты на ремонт после его завершения в корреспонденции со счетом 23 "Вспомогательные производства", субсчета 1 и 2.

В случае, если средств резерва не хватает для списания произведенных затрат по ремонту, на недостающую часть делают дополнительное начисление резерва (дебет счетов учета затрат, кредит счета 96-1). Наоборот, если на конец года окажется, что при законченном ремонте часть средств резерва оказалась неиспользованной, то оставшиеся суммы резерва сторнируют такой записью, как при начислении резерва ("красное сторно").

Если ремонт переходит на следующий год и в итоге оказываются частично неиспользованные средства резерва после окончания ремонта, то эти суммы перечисляют на прочие доходы записью: дебет счета 96, субсчет 1, кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы".

На субсчете 2 по кредиту отражают суммы начисленного резерва на отпуска в корреспонденции с дебетом счетов, на которые отнесены суммы начисленной заработной платы.

По дебету субсчета 2 записывается использование сумм резерва при начислении отпускных сумм в корреспонденции с кредитом счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

На субсчете 3 учитывают зарезервированные средства на выплату соответствующим категориям работников предусмотренного действующими нормативными актами вознаграждения за выслугу лет. Размеры предстоящих на год выплат (и соответственно отчислений) определяют исходя из установленного размера выплат за стаж работы соответствующим категориям работников. По кредиту субсчета отражают суммы резервируемых ежемесячно средств в корреспонденции со счетами учета затрат на производство; по дебету – использование резерва при начислении вознаграждений в корреспонденции со счетом 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

На субсчете 4 учитывают прочие резервы, создаваемые на предприятии, в том числе: резерв на покрытие предстоящих затрат по подготовительным работам, резерв на ремонт арендованных основных средств и др. Например, резерв на ремонт арендованных основных средств создает арендатор при краткосрочной и среднесрочной аренде имущества, если по условиям договора с арендодателем ремонт арендованных основных средств производит арендатор[1].

При начислении сумм резерва на капитальный ремонт арендованных основных средств составляют корреспонденцию: дебет счетов учета затрат на производство, где используются арендованные основные средства (25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы" и др.), кредит счета 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет 4 "Прочие резервы" (аналитический счет "Резервы по капитальному ремонту арендованных основных средств"). Затраты по капитальному ремонту арендованных основных средств учитывают на счете 97 "Расходы будущих периодов". По окончании работ затраты с этого счета списывают бухгалтерской записью:

дебет счета 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет 4 "Прочие резервы"

кредит счета 97 "Расходы будущих периодов".

Списание производят в размере, не превышающем сумму созданного резерва по аналитическому счету "Резервы по капи-

[1] Такой резерв создается в случаях, когда на данном предприятии фактические затраты на ремонт собственных основных средств относятся непосредственно на затраты производства без создания ремонтного фонда. В случаях, когда ремонтный фонд образуется, резерв на ремонт арендованных основных средств создавать нет необходимости, так как все суммы средств на ремонт основных фондов (включая и арендованных) резервируются по субсчету 1 "Ремонтный фонд".

тальному ремонту арендованных основных средств". Если фактические расходы по ремонту окажутся выше сумм созданного резерва, то в течение оставшегося срока аренды определенное превышение ежемесячно равными долями списывают со счета 97 "Расходы будущих периодов" на соответствующие счета учета затрат на производство, где арендованный объект использовался (т. е. в данном случае на этих счетах увеличиваются суммы затрат против отнесенных сюда ранее сумм резерва).

Резерв на покрытие предстоящих затрат по подготовительным работам создают предприятия, перерабатывающие сельскохозяйственную продукцию с резко выраженным сезонным характером производства. По всем резервам, учитываемым на субсчете 4, по кредиту отражают создание резервов путем включения соответствующих отчислений в издержки производства; по дебету субсчета отражают использование сумм соответствующих резервов в корреспонденции с разными счетами в зависимости от направления использования средств резервов.

Аналитический учет

Аналитический учет по счету 96 "Резервы предстоящих расходов" ведут строго по каждому создаваемому резерву. Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и им подобных и при необходимости корректируется.

По резерву на оплату отпусков на конец года может оставаться только сумма, причитающаяся рабочим (колхозникам) за не использованные ими дни отпуска. Для определения суммы оплаты недоиспользованных отпусков составляют списки рабочих (колхозников) с указанием дней недоиспользованного отпуска за отчетный год. По средней оплате одного человеко-дня определяют сумму резерва, переходящего на следующий год. При недостатке резерва против суммы, числящейся по отчетному балансу, производят доначисление, а при излишке – сторнирование. Следует иметь в виду, что неправильно отраженные суммы резервов предстоящих расходов и платежей по счету 96 на конец года искажают финансовые результаты отчетного года (а следовательно, и налогооблагаемую прибыль). Поэтому эти суммы находятся под контролем служб, проверяющих правильность данных в бухгалтерском учете (в том числе налоговых инспекций).

Отражение в регистрах

В регистрах журнально-ордерной формы учета для отражения операций по кредиту счета 96 и дебету корреспондирующих с ним счетов отводится отдельная графа в журнале-ордере № 10-АПК. В большинстве случаев также выделяется отдельная графа для субсчета 1 данного счета "Ремонтный фонд" (поскольку до 1992 г. данный субсчет был в составе счета "Фонды специального назначения").

В журнале-ордере № 10-АПК[1] кредитовые обороты по счету 96 могут отражаться как на основе соответствующих первичных документов о начислении сумм резервов, если таковые составляются, так и на основе соответствующих итоговых данных за месяц: лицевых счетов подразделений (производственных отчетов подразделений) или сводных лицевых счетов (сводных производственных отчетов) соответствующих производств и отраслей по зафиксированным в них суммам начисленного резерва предстоящих расходов и платежей в целом (если начисляется один резерв) или по отдельным видам счетов учета производств и отраслей по суммам начисленного резерва предстоящих расходов и платежей.

На последней странице журнала-ордера № 10-АПК в таблице аналитических данных ведут аналитический учет по счету 96. В этой таблице по каждому виду резервов предстоящих расходов и платежей отражают остаток на начало месяца, суммы, зачисленные на увеличение резервов (по кредиту), на их использование (по дебету) и остаток на конец месяца. Итоги оборотов в таблице аналитических данных должны быть равны оборотам счета 96 в журнале-ордере № 10-АПК. Из журнала-ордера № 10-АПК кредитовые обороты счета 96 в установленном порядке переносят в Главную книгу.

---

[1] В рекомендациях по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства предусмотрено счет 96 включать в журнал-ордер № 12-АПК. Однако в связи с тем, что данный счет по кредиту в основном корреспондирует со счетами учета затрат, более обоснованным является включение данного счета в журнал-ордер № 10-АПК.

7. Учет целевого финансирования

Общие положения

Учет целевого финансирования ведется на счете 86 "Целевое финансирование". На этом счете учитываются средства, предназначенные для осуществления мероприятий целевого назначения, средства, поступившие в целевом порядке от других организаций и лиц, бюджетные средства и другие целевые поступления.

Порядок учета

Средства целевого назначения, полученные в качестве источника финансирования тех или иных мероприятий, отражаются по кредиту счета 86 "Целевое финансирование" в корреспонденции с дебетом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Средства целевого назначения у некоммерческих организаций, зачисленные на кредит счета 86, списываются затем по дебету счета 86 на покрытие соответствующих расходов по некоммерческой деятельности по кредиту счета 20 "Основное производство", субсчет "Некоммерческие расходы", счета 23, 25, 26 (субсчета "Некоммерческие расходы"), а в некоммерческих организациях непроизводственного характера (непроизводственные сельскохозяйственные потребительские кооперативы) – по кредиту счетов 29, 44 и др. По согласованию с Минфином России для этих целей возможно введение и специального синтетического счета со свободным пока шифром (например, 22).

При использовании числящихся на кредите счета 86 средств целевого финансирования, полученных на нужды инвестиций, они (средства) списываются по дебету счета 86 "Целевое финансирование" в кредит счета 83 "Добавочный капитал".

При получении коммерческой организацией по кредиту счета 86 бюджетных средств на финансирование расходов (операционные расходы и др.), эти бюджетные средства списываются по дебету счета 86 в кредит счета 98 "Доходы будущих периодов". Затем эти суммы списываются с дебета счета 98 в кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы" как полученные прочие доходы, которые со счета 91 будут зачислены на финансовые результаты по счету 99 "Прибыли и убытки".

Безвозмездно полученные ценности списываются с дебета счета 98 в кредит счета 91:

по безвозмездно полученным основным средствам – по мере начисления амортизации;

по иным безвозмездно полученным материальным ценностям – по мере списания их на счета по учету затрат на производство или расходов на продажу.

Аналитический учет и регистры

Аналитический учет по счету 86 ведется по конкретным назначениям целевых средств и в разрезе источников поступления их.

В регистрах журнально-ордерной формы учета движение средств по счету 86 "Целевое финансирование" отражается в журнале-ордере формы № 12-АПК и ведомости № 70-АПК.

В журнале-ордере № 12-АПК в отдельном разделе отражаются кредитовые обороты по счету 86 по каждому документу в разрезе корреспондирующих счетов. Дебетовые обороты фиксируются общей суммой за месяц без разбивки по корреспондирующим счетам.

Ведомость № 70-АПК является регистром аналитического учета, где отражаются дебетовые данные включенных в нее счетов.

По счету 86 в ведомости отражаются суммы, прошедшие по дебету счета с группировкой их по соответствующим каналам использования: списание некоммерческих расходов, суммы инвестиций, использование целевого финансирования по видам, списание безвозмездного поступления средств и др.

8. Учет капитала, фондов, резервов и финансирования при компьютерной форме учета

При автоматизации учета на базе ПЭВМ учет капитала и фондов ведется в виде одной из составных частей АРМа бухгалтера по учету финансовых операций, функционирование которого обеспечивает решение задач в диалоговом режиме по сче-

там учета капитала, фондов, финансовых результатов, включая источники финансирования (счета 80–98), а иногда и часть счетов по учету расчетных операций, взаимосвязанных с указанными счетами.

Особенностью учета на данном участке является сравнительно небольшой объем исходных операций и первичных документов. Многие записи по счетам данного участка являются вторичными после движения основных средств, материальных ценностей, денежных средств и т. п. Поэтому по многим операциям исходные данные, затрагивающие счета финансовых операций, производятся на АРМе по другим участкам учета (учет основных средств, материальных ценностей и др.). Очень важно в связи с этим обеспечить правильную взаимосвязь и взаимодействие АРМа по учету финансовых операций с АРМом по другим участкам учета.

Другая особенность АРМа на данном участке состоит в том, что в связи с разнородностью включенных счетов приходится по-разному строить информационные массивы и соответственно выходные машинограммы. Так, в одних случаях информация может накапливаться в целом по счету и по субсчетам, в других – в разрезе лицевых счетов либо дополнительно по статьям (позициям) движения, либо необходимо дополнительно накапливать нарастающие итоги с начала года, выводить развернутое сальдо и т. д. Все это должно учитываться при обработке информации на данном АРМе.

Во внешней памяти ПЭВМ, обслуживающей АРМ по учету финансовых операций, создаются следующие массивы обрабатываемой информации: первичные учетные данные по финансовым операциям (исходные записи); массив типов исходных записей и их структур; массив финансовых операций и корреспонденции счетов; массив выходных форм результатной информации и их структур. Кроме того, для обслуживания АРМа финансовых операций формируется ряд вспомогательных массивов, выполняющих служебную роль при функционировании данного АРМа: меню и сценарий диалогового режима решения задач, управляющие данные выполнения расчетов и текстовая информация формализации исходных записей, запросов и ответов, выходных результатов и сообщений.

В результате обработки первичных учетных данных с использованием данных нормативно-справочной и служебной

информации создаются массивы результатной информации: учетные регистры финансовых операций, а также данные для выдачи накопительных и группировочных ведомостей по финансовым операциям и форм статистической отчетности. Для учета финансовых операций по капиталу и фондам на АРМе из общего массива финансовых операций извлекаются обороты по синтетическим счетам в разрезе субсчетов и позиций движения капитала и фондов с распределением по корреспондирующим счетам. При этом широко используются данные АРМов по другим участкам учета. При необходимости массивы оборотов воспроизводятся (в любом извлечении) на дисплее. Выходная информация формируется на основе распечатки данных массивов в виде машинограммы по учету капитала и фондов. Аналогичным образом распечатываются данные массивов по другим участкам учета финансовых операций (применительно к особенностям построения информации по соответствующему счету).

На данном участке бухгалтерского учета ввиду разнообразия признаков, по которым производятся накапливание и группировка информации, широко используется принцип “субконто”. Например, информация по резервам накапливается: по их видам, по источникам создания резервов, по каналам их использования и др.; информация по фондам – по источникам их создания и каналам их использования и т. д.

ГЛАВА X

Учет доходов и расходов

1. Классификация расходов и доходов в финансовом учете

Классификация расходов

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) или возникновение обязательств, приводящих к уменьшению капитала этой организации за исключением уменьшения выгоды участников (собственников имущества).

Не признается расходами организации выбытие активов:

в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т. п.);

в виде вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);

перечисление средств (взносов, выплат и т. п.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительного характера и иных аналогичных мероприятий;

по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;

в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей (работ, услуг);

в виде аванса (задатка) в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

в погашение кредита (займа), полученного организацией.

Выбытие активов считается оплата чего-либо.

Расходы организаций в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

1. Расходы по обычным видам деятельности.
2. Прочие расходы:

а) операционные расходы;

б) внереализационные расходы;

в) чрезвычайные расходы.

1. Расходы по обычным видам деятельности

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. К ним относятся также расходы, осуществление которых связано с выполнением работ и оказанием услуг.

Расходы по обычным видам деятельности складываются:

из расходов по приобретению сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;

из расходов, возникающих непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров;

из расходов по поддержанию в эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также поддержанию их в исправном состоянии, коммерческих расходов, управленческих расходов и др.

Расходы по обычным видам деятельности подразделяются по следующим экономическим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Для целей формирования финансовых результатов определяется себестоимость проданных продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности.

Правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и услуг в разрезе элементов и статей исчисления себестоимости устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету.

2. Прочие расходы

Операционными расходами являются:

расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации с учетом вида деятельности организации;

расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций с учетом вида деятельности организации;

расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств, иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

прочие операционные расходы.

Внереализационными расходами являются:

штрафы, пени, неустойки, уплаченные за нарушения договоров;

возмещение причиненных организацией убытков;

убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, не реальных для взыскания;

курсовые валютные разницы;

сумма уценки активов (за исключением внеоборотных активов);

прочие внереализационные расходы.

Чрезвычайные расходы.

Эти расходы возникают как следствие чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т. п.).

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они место независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:

с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);

путем их обыкновенного распределения между отчетными периодами, когда расходы обусловливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;

по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;

независимо от того, как они определяются для целей расчета налогооблагаемой базы;

когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

В отчете о прибылях и убытках расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие расходы, управленческие расходы, операционные расходы и внереализационные расходы, а также чрезвычайные расходы – в случае их возникновения.

Классификация доходов

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала организации за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и других обязательных платежей;

сумм по договорам комиссии, агентским и аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;

сумм в порядке авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ и услуг;

сумм задатка;

в залог, если договором предусмотрена продажа заложенного имущества залогодержателю;

сумм в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Доходы организаций в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на следующие группы:

1)доходы от обычных видов деятельности;

2)прочие поступления, которые включают:

а) внереализационные доходы;

б) операционные доходы;

в) чрезвычайные доходы.

1. Доходы от обычных видов деятельности

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг, арендная плата (полученная) и т. п.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, равной величине поступления денежных средств и иного имущества. Величина поступлений определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины поступления принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет выручку в отношении аналогичных товаров (работ, услуг), либо предоставления во временное пользование аналогичных активов.

Величина поступлений определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок), а также с учетом суммовой разницы, возникающей в случае, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте. Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически поступившего в качестве выручки актива, выраженного в иностранной валюте по курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этого актива по курсу на дату признания выручки в бухгалтерском учете.

При образовании в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов сомнительных долгов величина выручки не изменяется.

2. Прочие поступления

Операционные доходы:

поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;

поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

поступления, связанные с участием в уставном капитале других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);

прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;

проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке.

Внереализационные доходы:

штрафы, пени и неустойки, полученные от контрагентов за нарушение условий договоров;

активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;

поступления в возмещение причиненных организации убытков;

прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

суммы дебиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

курсовые разницы по валютным операциям;

сумма дооценки активов за исключением внеоборотных активов;

прочие внереализационные доходы.

Чрезвычайные доходы:

поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности – стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т. п.;

страховое возмещение за погибшие или пострадавшие от стихийных бедствий и в других страховых случаев активы;

стоимость материальных ценностей, остающихся от списания не пригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов.

Величину поступлений от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также суммы процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) определяют в таком же порядке, как и доходы от обычных видов деятельности.

Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения организации причиненных убытков принимаются по бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом и признанных должником.

Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость определяется организацией на основе цен на данный или аналогичный вид активов.

Кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, включается в доход в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Суммы дооценки активов определяют в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Иные поступления принимаются к бухгалтерскому учету в фактически полученных суммах.

Приведенная классификация по доходам и расходам служит основой для отражения сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета; суммы по классификации доходов и расходов, отнесенные к первой группе: доходы и расходы по обычным видам деятельности учитываются на счете 90 "Продажи"; ко второй группе: прочие поступления и прочие расходы (кроме чрезвычайных доходов и расходов) учитываются на счете 91 "Прочие доходы и расходы"; чрезвычайные доходы и расходы относятся непосредственно на счет 99 "Прибыли и убытки".

2. Учет продаж

Общие положения

Процессом продаж (или реализацией) завершается кругооборот средств на предприятии: произведенная продукция продается (реализуется) и предприятие получает выручку в денежной форме, которая авансируется на возобновление процесса кругооборота средств, его непрерывное повторение.

Учет продаж по обычным видам деятельности ведется на счете 90 "Продажи", по дебету которого учитываются расходы по обычным видам деятельности, по кредиту – доходы (выручка) по этим же видам деятельности.

Конкретно на счете 90 отражаются выручка и расходы (себестоимость) по:

готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;

работам и услугам промышленного характера;

покупным изделиям (приобретенным для комплектации);

строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геологоразведочным, научно-исследовательским и подобным им работам;

товарам;

услугам по перевозке грузов и пассажиров;

транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;

услугам связи;

предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации);

предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это является предметом деятельности организации);

участие в уставных капиталах организации (когда это является предметом деятельности организации) и т. п.

Признание в бухгалтерском учете суммы выручки от продажи товаров, продукции, выполненных работ и оказанных услуг отражается по кредиту счета 90 "Продажи" и дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Одновременно себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг списывается с кредита счетов 43 "Готовая продукция", 41 "Товары", 44 "Расходы на продажу", 11 "Животные на выращивании и откорме", 20 "Основное производство" и других в дебет счета 90 "Продажи".

В сельскохозяйственных организациях в дебет счета 90 "Продажи" в течение года списывается плановая себестоимость реали-

зованной продукции, а по кредиту отражается выручка в корреспонденции со счетом 62. В конце года плановая себестоимость по дебету счета доводится до фактической путем отнесения разниц между рассчитанной фактической себестоимостью в конце года и плановой себестоимостью (суммы экономии сторнируются, суммы перерасхода проводятся дополнительной записью в дебет счета 90 с кредита счетов учета продукции или затрат на производство.

В организациях розничной торговли, ведущих учет по продажным ценам, по кредиту счета 90 отражается продажная стоимость проданных товаров (в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов, а по дебету – их учетная стоимость (в корреспонденции со счетом 41 "Товары") с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относящихся к проданным товарам (в корреспонденции со счетом 42 "Торговая наценка").

Субсчета к счету 90

К счету 90 "Продажи" предусмотрены субсчета:
90-1 "Выручка";
90-2 "Себестоимость продаж";
90-3 "Налог на добавленную стоимость";
90-4 "Акцизы";
90-5 "Экспортные пошлины";
90-9 "Прибыль (убыток) от продаж".

На субсчете 90-1 по кредиту отражаются суммы выручки в корреспонденции с дебетом счетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", 50 "Касса" и др.

На субсчете 90-2 "Себестоимость продаж" по дебету отражается себестоимость продаж, по которым на субсчете 90-1 учтена сумма выручки в корреспонденции с соответствующими счетами учета продукции, работ, услуг и др.

На субсчете 90-3 "Налог на добавленную стоимость" также по дебету учитываются отнесенные суммы налога на добавленную стоимость в установленном проценте от суммы выручки в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость".

На субсчете 90-4 "Акцизы" фиксируются суммы акцизов, включенные в цену проданной продукции (товаров) с корреспонденцией счетов, аналогичной отражению НДС (по счету 68 только по субсчету «Расчеты по акцизам»).

На субсчете 90-5 "Экспортные пошлины" организации-экспортеры отражают в корреспонденции со счетов 68 суммы экспортных пошлин (по соответствующему субсчету).

Субсчет 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж" используется для выявления финансового результата (прибыли или убытка) за отчетный период.

Записи по субсчетам 90-1, 90-2, 90-3, 90-4 производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно путем сопоставления совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 – 90-4 и кредитового оборота по субсчету 90-1 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Выведенный финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж" на счет 99 "Прибыли и убытки"; (прибыль – в кредит, убыток – на дебет счета 99). В итоге синтетический счет 90 "Продажи" сальдо на отчетные даты не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 "Продажи" (кроме субсчета 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж" закрываются внутренними оборотами на субсчет 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж". Предварительно в составе декабрьского оборота (проводкой 31 декабря) в сельском хозяйстве списываются на субсчет 90-2 "Себестоимость продаж" калькуляционные разницы по проданной продукции и они входят в состав декабрьского оборота, списываемого со счета 90 на счет 99 "Прибыли и убытки".

Аналитический учет по счету 90 "Продажи" ведется по каждому виду проданной продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг и др. Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись по объектам продаж, а в сельском хозяйстве – по направлениям продаж: заготовительным организациям, предприятиям своей системы, магазинам, предприятиям общественного питания, на рынке и др.

Особенности корреспонденции счетов по счету 90 в сельском хозяйстве

В сельском хозяйстве по счету 90 имеются особенности в корреспонденции счетов, вытекающие из особенностей отрас-

ли. В связи с особенностями производимой продукции в сельском хозяйстве с дебетом счета 90 корреспондирует счет 10 "Материалы" – на стоимость реализуемых семян, кормов, удобрений, учитываемых на счете 10; счет 11 – на стоимость реализуемых выращиваемых и откармливаемых животных, взрослой птицы, кроликов, зверей, семей пчел; счет 29 (обслуживающие производства и хозяйства) – на стоимость реализуемых изделий и блюд столовой и др.

По кредиту счета отражается выдача продукции своим работникам (комбайнерам, трактористам, животноводам и др.) в счет оплаты труда в корреспонденции с дебетом счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"; при продаже продукции на рынке дебетуют счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами" и др.

Первичная документация

Для документального оформления операций по счету 90 в сельском хозяйстве ввиду разнообразия видов продаваемой продукции применяется значительное число самых разнообразных документов.

По дебету счета, по субсчету 2 "Себестоимость продаж", практически по каждому виду продукции (ввиду различия заполняемых реквизитов при продаже продукции заготовительным организациям) используются различные формы *товарно-транспортных накладных:* при реализации зерна, семян, масличных культур и трав – форма №190-АПК (зерно); при реализации зерна с сортовых посевов к товарно-транспортной накладной прилагают *сортовое удостоверение;* при реализации животных используют товарно-транспортную накладную формы № 191-АПК (животные); молока и молочных продуктов – форма № 192-АПК (молсырье); овощей, фруктов, ягод, продукции лубяных и других культур – форма № 193 –АПК (овощи); при реализации шерсти – форма № 194-АПК (шерсть); прочей про- – форма № 1-Т (товары).

При отправке продукции разным организациям (кроме заготовительных) сельскохозяйственные организации заполняют *счета-фактуры* формы № 868.

Продукты на общественное питание отпускают по *накладным внутрихозяйственного назначения* формы № 264-АПК и *лимитно-заборным ведомостям* формы № 269-АПК.

По субсчету 3 "Налог на добавленную стоимость" записи делают на основе специализированной формы счета-фактуры по начислению сумм НДС.

По субсчетам 4 "Акцизы" и 5 "Экспертные пошлины" записи производят на основе специализированных документов по начислению сумм акцизов и экспертных пошлин.

До сих пор речь шла о документах, на основе которых делают записи по дебету счета 90 "Продажи". По кредиту счета "Продажи", субсчет 1 "Выручка", при реализации продукции заготовительным организациям оформляются специализированные формы приемных квитанций (до 20 форм), поскольку почти каждый вид реализуемой продукции имеет свои специфические реквизиты, на основании данных которых производится оплата продукции и запись по кредиту счета 90. Перечислим наиболее важные из этих документов.

Заготовительные организации на приемку животных выписывают *приемные квитанции на закупку скота, птицы и кроликов* (ф. № ПК-1), молокозаводы и соответствующие приемные пункты – *приемные квитанции на закупку молока и молочных продуктов* (ф. № ПК-3), по приемке яиц – *приемные квитанции на закупку яиц* (ф. № ПК-4), по приемке картофеля – *приемные квитанции на закупку картофеля* (ф. №ПК-5), по приемке овощей – *приемные квитанции на закупку овощей* (ф. № ПК-6), по приемке сахарной свеклы – *приемные квитанции на закупку сахарной свеклы* (ф. № ПК-8), по приемке зерновых и масличных культур – *приемные квитанции на закупку зерновых и масличных культур* (ф. №ПК-9), по приемке продукции льна, конопли – *приемные квитанции продукции льна, конопли и другой продукции* (ф. № ПК-16), по приемке семян овощей – *приемная квитанция по закупке семян овощей* (ф. № ПК-19), по приемке шерсти – *приемная квитанция по закупке шерсти* (ф. № ПК-21), по приемке животных и пушнины – *приемная квитанция по закупке животных и пушн* (ф. № ПК-22). Каждая из перечисленных форм включает в себя соответствующие реквизиты, отражающие особые характеристики по измерению качества, массы, другие необходимые параметры того или иного вида продукции (например, по молоку – жирность, охлажденность, кислотность и т. п.).

Если документы по отправке продукции (товарно-транспортные накладные и др.) являются основанием для списания

продукции с остатков по отнесению на дебет счета 90, то приемные квитанции являются основанием для начисления сумм выручки по кредиту счета 90 и дебету счета 62. Все первичные документы поступают в бухгалтерию, в дальнейшем после проверки их группируют и регистрируют в соответствующих накопительных регистрах.

3. Учет расходов на продажу

Кроме прямых расходов на продажу в каждой организации могут производиться дополнительные расходы, связанные с продажей, которые часто непосредственно нельзя отнести на конкретный вид проданной продукции. Эти расходы общего характера учитывают на счете 44 "Расходы на продажу".

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность (в том числе сельскохозяйственную), на счете 44 отражаются расходы, учитываемые на субсчете 44-1 "Коммерческие расходы", а именно: расходы на затаривание и упаковку продукции на складе, по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; расходы по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи, оплате труда продавцов продукции в сельскохозяйственных организациях; расходы на рекламу, представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы.

Суммы коммерческих расходов накапливаются на дебете субсчета 44-1. По кредиту субсчета расходы списываются в дебет счета 90 "Продажи". При этом отдельные расходы (упаковка, доставка продукции) списываются по счету 90 прямо на реализацию соответствующего вида продукции. Но большинство расходов (комиссионные расходы, содержание помещений и т. п.) носит общий характер и их распределяют ежемесячно на отдельные виды продаваемой продукции по счету 90 исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44, субсчет 2 "Издержки обращения", отражаются расходы: на перевозку товаров, на оплату труда, на аренду, на содержание зданий, сооружений, помещений, инвентаря, по хранению и переработке товаров, на рекламу, на представительские расходы, другие аналогичные по назначению расходы.

Издержки обращения в торговых организациях также списываются на счет 90 "Продажи", но транспортные расходы распределяются между проданным товаром и остатком товаров на конец месяца пропорционально их движению.

Аналитический учет по счету 44 "Расходы на продажу" ведется по видам и статьям расходов.

4. Учет прочих доходов и расходов

Общие положения

Если по обычным видам деятельности учет продаж ведется на счете 90, то по прочим доходам и расходам (операционным и внереализационным) отчетного года (кроме чрезвычайных доходов и расходов) учет ведется на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

Прочие доходы и расходы на счете 91 систематизируются по следующим субсчетам:

91-1 "Прочие доходы";
91-2 "Прочие расходы";
91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов".

Записи по субсчетам

Записи по указанным субсчетам производятся в следующем порядке.

По субсчету 91-1 отражаются кредитовые записи по доходам в разрезе корреспондирующих счетов, в том числе:

поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов предприятия, – в корреспонденции с дебетом счетов учета расчетов или денежных средств;

поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, – в кор-

респонденции с дебетом счетов учета расчетов или денежных средств;

поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам – в корреспонденции с дебетом счетов учета расчетов;

прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества, – в корреспонденции с дебетом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам";

поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, продукции, товаров, – в корреспонденции с дебетом счетов учета расчетов или денежных средств;

поступления от операций с тарой – в корреспонденции со счетами учета тары и расчетов;

проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за пользование кредитной организацией денежными средствами, находящимися на счете организации в этой кредитной организации, – в корреспонденции с дебетом счетов по учету финансовых вложений или денежных средств;

штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению, – в корреспонденции с дебетом счетов учета расчетов или денежных средств;

поступления, связанные с безвозмездным получением активов, – в корреспонденции со счетом 98 «Доходы будущих периодов»;

поступления в возмещение причиненных организации убытков – в корреспонденции с дебетом счетов учета расчетов;

прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году,– в корреспонденции с дебетом счетов учета расчетов;

суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, – в корреспонденции с дебетом счетов учета кредиторской задолженности;

курсовые разницы – в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств, финансовых вложений и др.;

прочие доходы, признаваемые операционными или внереализационными, – в корреспонденции с дебетом разных счетов.

По субсчету 91-2 отражаются дебетовые записи по прочим расходам в разрезе корреспондирующих счетов, в том числе:

расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, – в корреспонденции с кредитом счетов учета затрат;

остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией, – в корреспонденции с кредитом счетов учета соответствующих активов;

расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, товаров, продукции, – в корреспонденции с кредитом счетов учета затрат;

расходы по операциям с тарой – в корреспонденции с кредитом счетов учета затрат;

проценты, учитываемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов), – в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов или денежных средств;

расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, – в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов;

штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченных или признанных к уплате, – в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов или денежных средств;

расходы по содержанию производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации, – в корреспонденции с кредитом счетов учета затрат;

убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, – в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов, начислений амортизации и др.;

возмещение причиненных организацией убытков – в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов;

отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам – в корреспонденции с кредитом счетов учета этих резервов;

суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, не реальных для взыскания, – в корреспонденции с кредитом счетов учета дебиторской задолженности;

курсовые разницы – в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;

расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, – в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов и др.;

прочие расходы, признаваемые операционными или внереализационными, – в корреспонденции с кредитом разных счетов.

Записи по субсчетам 91-1 "Прочие доходы" и 91-2 "Прочие расходы" производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 "Прочие расходы" и кредитового оборота по субсчету 91-1 "Прочие доходы" определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с дебета или кредита субсчета 91-9 (в зависимости от того, куда было перечислено в результате сопоставления оборотов субсчетов 91-1 и 91-2) на счет 99 "Прибыли и убытки". Таким образом, синтетический счет 91 "Прочие доходы и расходы" сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 "Прочие доходы и расходы" (кроме субсчета 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов"), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов".

Аналитический учет

Аналитический учет по счету 91 "Прочие доходы и расходы" ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой хозяйственной операции, должно обеспечить возможность выявления финансового результата по каждой операции.

5. Отражение операций по учету продаж, прочих доходов и расходов в регистрах бухгалтерского учета

Общие положения

Для отражения операций по учету продаж и прочих доходов и расходов на сельскохозяйственных предприятиях предусмотрены следующие регистры:

журнал-ордер № 11-АПК по кредиту счетов 43, 44, 90, 91, 62;

ведомость № 62-АПК учета продаж продукции, работ и услуг сельскохозяйственных предприятий;

ведомость № 63-АПК "Реестр документов по продаже продукции, работ, услуг";

ведомость № 64-АПК "Реестр документов по прочим доходам и расходам товарно-материальных ценностей, работ и услуг";

ведомость № 65-АПК учета прочих доходов и расходов.

Все регистры взаимосвязаны между собой. Товарно-транспортные накладные или иные сопроводительные документы на отправленную сельскохозяйственную продукцию ежедневно регистрируют в хозяйственных подразделениях (отделениях, фермах, бригадах) или непосредственно в центральной бухгалтерии хозяйства в реестре № 63-АПК.

Учет в реестрах

Реестры ведут в хронологическом порядке по каждому виду сельскохозяйственной продукции, работ и услуг с учетом качественных показателей и указанием заготовительных организаций, а также вида реализации: продажа государству, продажа в торговую сеть, на рынке и т. д.

В соответствующих графах фиксируют дату и номер сопроводительного документа, наименование заготовительной организации, получателя и плательщика. В разделе "Отправлено" (дебет счета 90) отражают фактическое количество (массу) отправленной продукции, ее качество (сорт и т. п.), стоимость в балансовой оценке (т. е. по плановой или фактической себестоимости), сумму невозмещаемых расходов по продаже и корреспондирующий счет. В разделе "Принято к оплате" (кредит счета 90) указывают номер приемной квитанции, или реестра заготовительной организации, или другого документа (минуя заго-

товительные организации), принятое количество (массу) в физической и зачетной массе (при продаже государству), выручку по ценам продажи, суммы доплат и корреспондирующий счет. В отдельных графах делается отметка об оплате (дата, сумма, корреспондирующий счет).

Реестры вместе с первичными документами, на основе которых они составлены, периодически сдают в центральную бухгалтерию. Сроки сдачи реестров предусмотрены в хозяйстве планом (графиком) документооборота и зависят от видов реализуемой продукции, установленного порядка расчетов с покупателями, сроков представления оперативных донесений о ходе выполнения сельскохозяйственным предприятием продажи продукции заготовительным организациям и другим покупателям.

Бухгалтерия, используя выписки банка и приложения к ним, а также кассовые документы, проверяет оплату каждой накладной или другого сопроводительного документа и делает отметку об оплате в последних графах реестра. При этом указывают дату оплаты и шифр счета, на который перечислена выручка (51 "Расчетные счета", 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и др.).

После оплаты всех документов в реестре подсчитывают общее количество отправленной и принятой продукции и общую сумму, предъявленную сельскохозяйственным предприятием к оплате. Итоги реестров переносят в ведомость № 62-АПК по каждому наименованию продукции отдельно. В конце месяца в реестрах, сдаваемых в бухгалтерию, отражают общее количество каждого вида проданной продукции с начала года, что обеспечивает оперативный контроль за выполнением продажи продукции производственными подразделениями хозяйства, а также работ и услуг.

При этом записи в ведомости № 62-АПК группируются раздельно по субсчетам: 1 "Выручка", 2 "Себестоимость продукции" 3 "НДС" и т.д. Это обеспечивает систематизацию данных для выведения финансовых результатов.

Данные о прочих доходах и расходах по каждому подразделению, видам доходов и расходов отражают в реестрах № 64-АПК. В них по каждому подразделению формируют следующие данные: структурное подразделение (отделение, цех, бригада, ферма и др.), прочие доходы по видам с указанием корреспондирующих счетов по графам, то же самое по прочим расходам (по их видам и разбивка по корреспондирующим счетам).

Реестры № 63-АПК и 64-АПК открывают, как правило, на несколько месяцев с ежемесячным выведением итогов. Они являются разработочными таблицами, в которых группируют первичные документы по продаже продукции, работ и услуг для записей данных в ведомости № 62-АПК, а по прочим доходам и расходам – в ведомости № 65-АПК.

Аналитический учет в ведомостях № 62-АПК и 65-АПК

Обобщающим регистром, в котором отражают полные данные о процессе продаж по счету 90, служит ведомость № 62-АПК учета продаж продукции, работ и услуг. В ней отражают итоговые данные за месяц и с начала года по продаже продукции, работ и услуг с группировкой по направлениям реализации (продажа государству, на рынке и т. д.), видам продаваемой продукции, работ и услуг применительно к действующей номенклатуре объектов учета в форме годового отчета "Реализация сельскохозяйственной продукции" и по субсчетам, установленным к счету 90 "Продажи".

Как уже отмечалось, записи в ведомость № 62-АПК делают на основании данных реестра № 63-АПК, сгруппированных по видам продаваемой продукции, работ, услуг и корреспондирующим счетам. В ведомости, как и в реестрах, записи делают раздельно по дебету и кредиту счета 90 по каждому субсчету с разбивкой сумм по корреспондирующим счетам.

В разделе "Себестоимость продаж" – субсчет 2 (обороты по дебету счета продаж) на основании соответствующих реестров отражают наименование, качественные показатели, количество (массу), стоимость реализованной продукции (скота, материалов) по корреспондирующим счетам. Стоимость продукции (скота) отражают в течение года по плановой (учетной) оценке с корректировкой в конце года.

В разделе "Выручка" – субсчет 1 (обороты по кредиту счетов продаж) аналогичные данные приводят на основании кредитовой части реестров, т. е. количество отражают в натуре и в зачетной массе, стоимость продукции (в продажной оценке), а также счета, корреспондирующие с кредитом счета 90.

Данные по хозяйству в целом и по каждому субсчету отражают суммами оборотов за месяц и нарастающими итогами с начала года. Такой порядок обеспечивает к концу года получение необходимых данных для выведения финансовых результатов как в целом, так и при необходимости по каждому виду продукции. При значительном количестве подразделений в хозяйстве и большой номенклатуре реализуемой продукции для получения данных с начала года ведут сводную ведомость № 62-АПК с обязательным выделением оборотов по субсчетам.

На вкладных листах ведомости № 62-АПК учитывают продажу продукции, заготовленной у населения, отдельно растениеводческой, животноводческой и т. д. Если номенклатура продаваемой продукции невелика, то учитывают ее на одном листе ведомости с выделением промежуточных итогов по каждому виду продукции.

Аналогичные функции аналитического учета по счету 91 выполняет ведомость № 65-АПК.

Для аналитического учета затрат по счету 44 "Расходы на продажу" рекомендуется открывать отдельный бланк лицевого счета (№ 83-АПК). В нем затраты собираются и группируются согласно установленной номенклатуре статей расходов. По окончании отчетного месяца коммерческие расходы с кредита счета 44 списывают в дебет счета 90 на основе данных первичных документов либо, если это невозможно, на основе расчета распределения этих расходов. Суммы, списанные в дебет счета 90, находят свое отражение в реестрах № 63-АПК и ведомости № 62-АПК. Одновременно прошедшие по кредиту счета 44 суммы должны найти свое отражение в журнале-ордере, где фиксируют обороты данного счета (в данном случае в журнале-ордере № 11-АПК).

Сводные аналитические данные к счетам 44, 90, 91, 62 ведут на последней странице ведомости № 62-АПК нарастающим итогом с начала года. Данные этой ведомости используют для контроля за движением сумм по названным выше счетам, а также по субсчетам для определения финансовых результатов от реализации продукции, работ и услуг и прочих доходов и расходов. Аналитические данные к счетам учета процесса реализации по направлениям проданной продукции включают:

учетную стоимость (плановую себестоимость) проданной продукции, работ и услуг, которую переносят из предыдущих страниц ведомости № 62-АПК;

отклонения фактической себестоимости от плановой, которые отражают только в конце года после исчисления себестоимости продукции, а по другим товарно-материальным ценностям — по мере их списания на реализацию;

невозмещенные расходы по продаже продукции, учтенные на счете 44 и подлежащие включению в полную себестоимость, которые отражают на основе данных реестра № 63-АПК и ведомости № 62-АПК;

полную себестоимость реализованной продукции, работ и услуг (дебет счетов учета процесса реализации), которую определяют сложением предыдущих показателей (суммы экономии вычитают);

стоимость реализованной продукции, работ и услуг по продажным ценам (кредит счетов учета процесса продаж), которую определяют путем переноса сумм из таблицы аналитических данных продаж ведомости № 62-АПК за прошлый месяц и прибавления к ним соответствующих данных за отчетный месяц из ведомости № 62-АПК.

Итоговые данные по ведомостям № 62-АПК и 65-АПК

В течение года по таблицам аналитических данных нарастающими итогами с начала года отражают полные данные по прочим доходам и расходам с учетом всех составляющих элементов по субсчетам 91-1 и 91-2. В итоге по ведомостям № 62-АПК и 65-АПК выводят финансовый результат от проданной продукции, выполненных работ и услуг, прочих доходов и расходов.

Журнал-ордер № 11-АПК

Обобщающим регистром для систематизации всех данных по продаже продукции, работ, услуг, прочих доходов и расходов и расчетов с покупателями является журнал-ордер № 11-АПК. Для его заполнения данные переносят по соответствующим счетам из ведомостей № 62-АПК и 65-АПК за отчетный месяц. При этом кредитовый оборот по счету 90 и 91 показывают с расшифровкой по группам продаж продукции, выполненных работ, услуг: "Продукция растениеводства", "Продукция животноводства" и т. д. И по группам прочих доходов.

Итоги журнала-ордера № 11-АПК до перенесения их в Главную книгу контролируются другими регистрами. Обороты по кредиту счетов, включенных в журнал-ордер, сверяются: по дебету счета 50 — с данными таблицы дебетовых оборотов к журналу-ордеру № 1-АПК, по дебету счета 51 — к журналу-ордеру № 2-АПК, по дебету счета 66 — к журналу-ордеру № 4-АПК и др. После этого их переносят в Главную книгу.

6. Учет продаж, прочих доходов и расходов при компьютерной форме учета

При компьютерной форме учета для отражения доходов и расходов обычно организуется отдельное АРМ бухгалтера по учету продажи и расчетов с покупателями.

В информационную систему АРМ на данном участке учета входят следующие информационные массивы: массивы заготовок форм первичных документов (документограммы) и выходных регистров (машинограмм); массивы нормативно-справочной информации по продажам и расчетам с покупателями; массивы рабочей информации по продажам; массив оборотов по счетам учета продаж и расчетов с покупателями; массив остатков по счетам; массивы прочих доходов и расходов.

Ввод информации в ЭВМ о продаже продукции, работ, услуг, прочих активов производится на основе первичных документов (товарно-транспортных накладных, счетов-фактур и др.) в диалоговом режиме путем набора необходимых данных на клавиатуре. При этом вводятся: виды реализуемой продукции или материалов, количественные и суммовые данные, наименование покупателей, дополнительные данные (по видам продукции, работ и услуг). Вся необходимая нормативно-справочная информация на основе ключевых реквизитов (кодов второго уровня) извлекается автоматически из соответствующего массива и используется при обработке информации. Расчетные действия также производятся автоматизированно. При необходимости нужные данные обработки воспроизводятся визуально на дисплее.

Выходная информация по учету продаж, работ, услуг, прочих доходов и расходов, расчетов с покупателями включает следующие машинограммы: "Ведомость учета продаж продукции, работ, услуг, прочих материалов" (данные о продаже по каждому объекту учета с указанием покупателей), "Ведомость учета расчетов с покупателями (данные о расчетах с каждым покупателем с расчленением оборотов по видам проданной продукции, работ, услуг, материалов)", "Ведомость прочих доходов и расходов". При необходимости (до распечатки) выходная информация может воспроизводиться (любыми извлечениями) на дисплее.

Аналитический учет по счету 90 "Продажи" при компьютерной обработке информации строится по комбинированному принципу: с применением обычной многоуровневой системы субсчетов и аналитических счетов (субсчета, предусмотренные по счету 90 и внутри каждого оборота аналитические счета); с применением системы независимых аналитических построений по типу субконто: виды деятельности, виды реализации. Применение субконто "варианты продажи" позволяет разделить информацию с разными ставками НДС, а также с учетом ставки налога с продаж и ставки налога на реализацию ГСМ, что очень важно для правильного построения системы налогообложения.

Такой многомерный учет важен для счетов, где требуется выделять разные по своему экономическому содержанию номенклатуры для аналитического учета.

ГЛАВА XI

Учет финансовых результатов

1. Понятие финансовых результатов деятельности

На каждом предприятии в конце года (или в другие установленные сроки) определяют финансовые результаты деятельности. Очевидно, что для отражения финансовых результатов должны применяться показатели, характеризующие конечную экономическую эффективность производства, степень окупаемости затрат. В качестве таких показателей могут быть использованы: валовой доход, чистый доход, прибыль. Прежде чем рассматривать вопрос о том, в какой степени каждый из этих показателей применим для характеристики финансовых результатов, необходимо рассмотреть их экономическое содержание.

Вся полученная в хозяйстве в результате процесса производства продукция образует его *валовую продукцию*. Следовательно, непосредственные результаты процесса производства после завершения производственной стадии кругооборота могут быть отражены, измерены через показатель валовой продукции. Стоимость валовой продукции определяется общественно необходимыми затратами живого и овеществленного труда, воплощенного в готовом продукте производства, и состоит из двух частей: стоимости израсходованных средств производства, т. е. перенесенной стоимости, и стоимости, вновь созданной живым трудом. Первая часть постоянно воспроизводится в натурально-вещественной и стоимостной формах; следовательно, она не является доходом. Вторая часть состоит из вновь созданной в процессе функционирования живого труда стоимости и образует валовой доход.

Валовой доход, таким образом, отражает вновь созданную в процессе производства стоимость, или стоимость валовой продукции ($C + v + m$) без овеществленного труда. Как вновь созданная стоимость валовой доход отражает стоимость, произве-

денную трудом на себя и трудом на общество без включения овеществленного труда ($v + m$). Соответственно валовой доход может быть определен двумя методами: первый – путем суммирования его составных частей (оплата труда и приравненные к ней суммы и чистый доход), второй – путем исключения перенесенной стоимости (общая стоимость валовой продукции за минусом материальных затрат на производство).

Важное место среди экономических категорий, используемых для характеристики результатов деятельности предприятий, принадлежит чистому доходу. *Чистый доход* – это специфическая форма, которую принимает продукт для общества в условиях существования товарно-денежных отношений. Поскольку чистый доход отражает стоимость произведенного продукта для общества, он определяется как разница между стоимостью и затратами на производство созданного продукта. Иначе говоря, чистый доход может быть выражен как разница между валовым доходом и затратами на оплату труда.

В бухгалтерском учете принято исчислять лишь реализованный чистый доход, который находит свое проявление в прибыли. Прибыль – важнейший синтетический показатель, характеризующий экономическую эффективность производства. На основе выведения прибыли предприятия подводят итоги своей коммерческой деятельности и определяют рентабельность производства. Система финансового учета в качестве завершающего этапа включает выведение финансовых результатов деятельности в виде прибылей и убытков.

При выведении финансовых результатов различают: общую прибыль, балансовую прибыль, налогооблагаемую прибыль, прибыль, остающуюся в распоряжении предприятия, и нераспределенный остаток прибыли.

Общая прибыль – это общая сумма полученной предприятием прибыли от реализации продукции и прочих (внереализационных) поступлений. *Балансовая, или сальдированная, прибыль* образуется за счет вычитания (сальдирования) из общей прибыли сумм убытков, внереализационнных расходов и потерь, относимых в установленном порядке на уменьшение финансовых результатов. Из балансовой прибыли предприятия вносят суммы платежей в бюджет (при этом балансовая прибыль корректируется на суммы в сторону увеличения и в сторону уменьшения, в результате чего определяется так называемая *налогообла-*

гаемая прибыль, из которой в установленном проценте от нее производятся платежи в бюджет).

Прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия (остаточная, или чистая, прибыль), – это остаток после вычета из балансовой прибыли предприятия сумм платежей в бюджет. Она поступает в его распоряжение и используется на нужды внутри предприятия, в том числе на инвестиции. После направления прибыли по каналам ее использования может остаться *нераспределенный остаток прибыли*, который перечисляется на отдельный счет и используется с этого счета в последующем на соответствующие нужды предприятия.

Разумеется, в виде финансового результата у предприятия в конце года может образоваться не прибыль, а убыток, т.е. превышение затрат над выручкой. В этом случае возникает проблема не распределения прибыли, а покрытия убытка. Если имеющихся собственных источников у предприятия не хватает, то в итоге вместо нераспределенного остатка прибыли у предприятия остается непокрытый убыток, который перечисляется на тот же отдельный счет, что и нераспределенный остаток прибыли, только не на кредит счета, а на его дебет.

2. Учет прибылей и убытков

Учет финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий ведут на счете 99 "Прибыли и убытки". По своему экономическому содержанию он относится к группе счетов по учету хозяйственных средств и их источников; по структуре – к группе финансово-результатных счетов. По отношению к балансу счет является активно-пассивным. По кредиту его отражают суммы полученной прибыли, по дебету – убытки. На основе сопоставления дебетового и кредитового оборотов за отчетный период выводят финансовый результат деятельности предприятия – чистую (балансовую) прибыль или соответственно чистый убыток.

Учет финансовых результатов на счете 99 ведут в разрезе трех источников:

1. Финансовые результаты от продажи продукции (работ, услуг).
2. Финансовые результаты от прочих доходов и расходов.
3. Финансовые результаты от чрезвычайных доходов и расходов.

1. Финансовые результаты от продажи продукции (работ, услуг) списываются в установленном порядке со счета 90 "Продажи". Следует иметь в виду, что на сельскохозяйственных предприятиях в течение года по дебету счета 90 учитывают проданную продукцию в оценке по плановой себестоимости. Только в конце года после калькуляции фактической себестоимости и списания калькуляционных разниц плановая себестоимость проданной продукции может быть доведена до фактической и соответственно выведен уточненный (с учетом калькуляционной разницы) финансовый результат от продажи продукции.

2. Финансовые результаты от прочих доходов и расходов выводятся на счете 91 и перечисляются на счет 99, как и по предыдущему счету, сальдо, перечисляемое на счет 99, может быть и кредитовое (прибыль), и дебетовое (убыток).

3. Если по двум предыдущим каналам на счет 99 "Прибыли и убытки" перечисляются результаты, полученные путем сопоставления оборотов по счетам 90 и 91, то по данному каналу на счет 99 зачисляются конкретные суммы доходов и расходов по чрезвычайным обстоятельствам хозяйственной деятельности (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация и др.).

Разумеется, по этому каналу в основном суммы поступают на дебет счета, т. е. они уменьшают полученную общую прибыль.

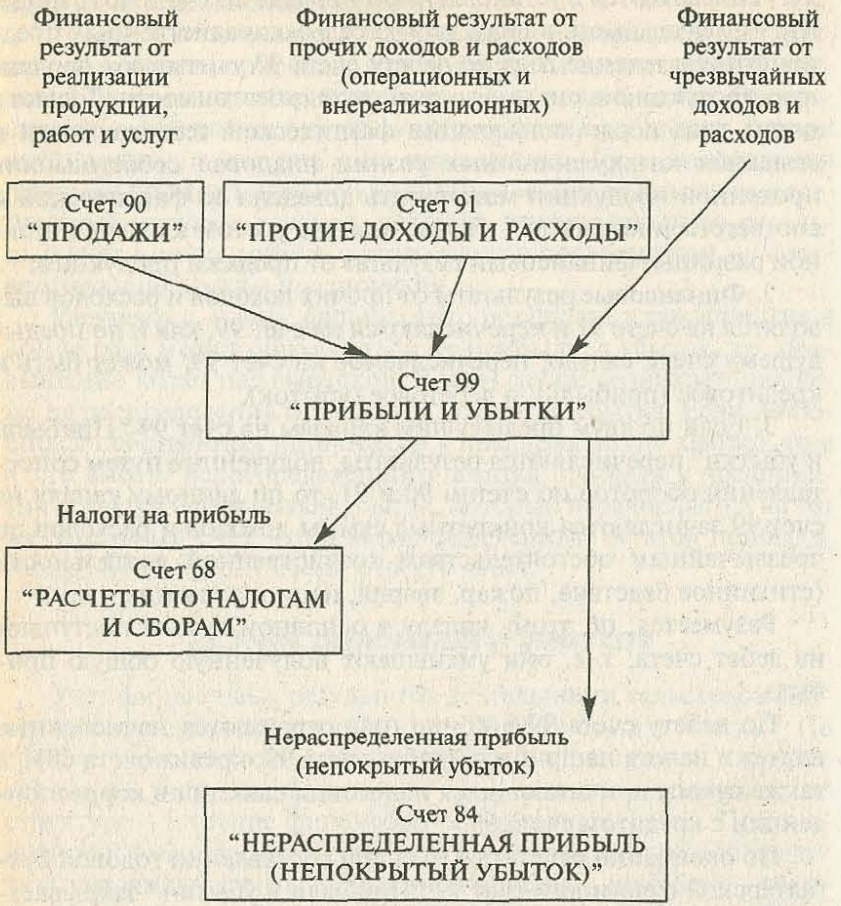
По дебету счета 99 в конце года отражаются начисленные платежи налога на прибыль (дебет счета 99, кредит счета 68)[1], а также суммы причитающихся налоговых санкций в корреспонденции с кредитом счета 68.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 "Прибыли и убытки" закрывается. При этом записью 31 декабря делается заключительная проводка: сумма чистой прибыли списывается со счета 99 – дебет счета 99 "Прибыли и убытки", кредит счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)", при наличии на счете 99 убытка последний списывается на счет 84 обратной записью. После этого счет 99 закрывается и в балансе на 1 января следующего года сальдо не имеет.

---

[1] Суммы авансовых платежей в течение года отражались записью: дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", кредит счета 51 "Расчетные счета".

Схема учета финансовых результатов



Аналитический учет по счету 99 "Прибыли и убытки" строится с таким расчетом, чтобы обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

3. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Как было отмечено выше, по счету 99 на конец года остается нераспределенный остаток прибыли либо непокрытый убы-

ток, которые в конце года заключительными записями декабря перечисляются на специально отведенный для этих сумм счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Нераспределенный остаток прибыли по счету 84 в первую очередь направляется на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утвержденной годовой бухгалтерской отчетности организации. Это фиксируется записью по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 2 "Расчеты по выплате доходов", – учредителям – не членам данной организации и счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" – учредителям – членам данной организации. Это основной канал использования нераспределенной прибыли по счету 84.

При недостаточности созданного в организации резервного фонда часть нераспределенной прибыли может быть направлена на увеличение резервного фонда: дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)", кредит счета 82 "Резервный капитал (резервный фонд)". Собрание акционеров учредителей может принимать решение об увеличении за счет нераспределенной прибыли уставного (складочного) капитала: дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)", кредит счета 80 "Уставный (складочный) капитал".

В случае, если на счет 84 со счета 99 перечислена сумма непокрытого убытка организации, встает вопрос об источниках списания этого убытка. При доведении величины уставного капитала организации до размеров чистых активов на эту цель может быть использовано имеющееся превышение уставного капитала над чистыми активами. В этом случае делается запись: дебет счета 80 "Уставный (складочный) капитал", кредит счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Однако основным источником покрытия убытка является резервный капитал (он в основном для этого и создавался). При покрытии убытка за счет резервного капитала делается запись: дебет счета 82 "Резервный капитал", кредит счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". На погашение убытка простого товарищества могут быть направлены целевые взносы его участников.

При недостаточности имеющихся источников непокрытый убыток остается на балансе организации.

Аналитический учет по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" строится по направлениям использования средств распределения прибыли и покрытия убытка.

4. Учет доходов будущих периодов

На счетах 90, 91, 99, 84 учитывают финансовые результаты деятельности за отчетный и предшествующий годы. Однако в хозяйстве могут иметь место различные поступления, относящиеся к будущим отчетным периодам. Эти суммы отражают сначала на счете 98 "Доходы будущих периодов", затем учтенные суммы относят на финансовые результаты соответствующих периодов по мере их наступления либо на другие счета по принадлежности.

В соответствии с действующим положением на счете 98 сельскохозяйственные предприятия учитывают следующие суммы, относящиеся к доходам будущих периодов: полученную вперед арендную или квартирную плату, плату за пользование пастбищными участками, безвозмездные поступления, абонементную плату по месячным и квартальным билетам (талонам) на питание в столовых, на автоперевозки, посещение зрелищных и других культурно-бытовых предприятий, предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы, разницу между взыскиваемой суммой и фактической стоимостью недостающих и похищенных товарно-материальных ценностей и др. Доходы будущих периодов на счете 98 учитывают в группировке по следующим субсчетам:

1. "Доходы, полученные в счет будущих периодов".
2. "Безвозмездные поступления".
3. "Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы".
4. "Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей".

На субсчете 1 учитывают большинство видов доходов будущих периодов, кроме безвозмездных поступлений и платежей по недостачам, растратам и хищениям ценностей. По кредиту субсчета отражают суммы начисленных или поступивших доходов, относящихся к будущим отчетным периодам: арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, суммы за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи и другие в корреспонденции с дебетом счетов учета расчетов с дебиторами и кредиторами либо денежных средств. По дебету субсчета их списывают на соответствующие счета по назначению при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся.

Аналитический учет по субсчету 98-1 ведется по каждому виду доходов.

По субсчету 98-2 "Безвозмездные поступления" учитывается стоимость активов, полученных организацией безвозмездно.

По кредиту субсчета в корреспонденции со счетом 08 "Вложения во внеоборотные активы" и другими отражается рыночная стоимость активов, полученных безвозмездно, а в корреспонденции со счетом 86 "Целевое финансирование" – сумма бюджетных средств, направленных коммерческой организацией на финансирование расходов. Суммы, учтенные на счете 98 "Доходы будущих периодов", списываются с этого счета в кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы":

по безвозмездно полученным основным средствам – по мере начисления амортизации;

по иным безвозмездно полученным материальным ценностям – по мере списания на счета учета затрат на производство (или расходов на продажу).

Аналитический учет по субсчету 98-2 "Безвозмездные поступления" ведется по каждому безвозмездному поступлению ценностей.

На субсчете 3 отражают суммы предстоящих поступлений задолженности по недостачам, растратам и хищениям, выявленным за прошлые годы (т. е. до отчетного года). По кредиту субсчета записывают выявленные за прошлые годы суммы недостач, признанные материально ответственными лицами или присужденные к взысканию с них судебными органами, в корреспонденции с дебетом счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". (Напомним, что суммы недостач, относящихся к текущему отчетному периоду, относят на счет 94 непосредственно со счетов материальных ценностей, минуя счет 98. На счете

98 в этом случае будет учтена лишь разница между взыскиваемой и балансовой оценкой.) Запись делают на всю фактическую сумму выявленного ущерба. Одновременно эту сумму относят на кредит счета 94 и дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" . По мере погашения задолженности виновными лицами и отражения сумм по кредиту счета 73 и дебету соответствующего счета (50, 51, 70) суммы со счета 98 списывают и относят на финансовые результаты текущего года: дебет счета 98, кредит счета 91.

Таким образом, на субсчете 3 отражают поступления в пределах полной стоимости (по взыскиваемой оценке) недостающих материальных ценностей, поскольку в данном случае суммы недостач относятся к прошлым периодам и отразить балансовую стоимость недостающих ценностей на уменьшение остатков не представляется возможным, так как этих ценностей уже нет, и самое главное, все записи за истекшие годы завершены с составлением соответствующих балансов и отчетов.

На субсчете 4 учитывают суммы предстоящих платежей - ниц между взыскиваемой и фактической стоимостью недостающих ценностей, относящихся к текущему году. Суммы этих недостач списывают со счетов материальных ценностей на дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" в балансовой оценке и соответственно в этой оценке – с кредита счета 94 относят на виновных лиц в дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 2. Разницу между взыскиваемой и балансовой стоимостью недостающих ценностей дополнительно отражают по дебету счета 73 , субсчет 2, с отнесением на кредит счета 98 данного субсчета. Таким образом, по выявленным недостачам, относящимся к текущему году, на дебете счета 73 отражают по виновным лицам полную (взыскиваемую) стоимость недостающих ценностей, а на счете 98 – только разницу между взыскиваемой и балансовой оценкой. По мере возмещения материального ущерба и отражения внесенных (удержанных) сумм по кредиту счета 73 и дебету соответствующих счетов (50, 70) одновременно списывают числящиеся на счете 98 суммы разниц в ценах по этим недостачам с отражением по дебету счета 98 и кредиту счета 91.

5. Отражение операций по учету финансовых результатов деятельности в регистрах бухгалтерского учета

Для учета операций по финансовым результатам деятельности в регистрах бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях используются журнал-ордер № 15-АПК и ведомости № 76-АПК и 77-АПК аналитического учета.

В журнале-ордере № 15-АПК ведут учет кредитовых оборотов по счетам 99, 98, 84.

Журнал-ордер № 15-АПК является регистром месячного обращения. Но при небольшом числе операций один бланк журнала-ордера можно использовать в течение нескольких месяцев с выведением промежуточных итогов за месяц.

Для каждого счета, включенного в журнал-ордер № 15-АПК, в регистре выделяется отдельный раздел.

В разделе 1 журнала-ордера ведут учет операций по кредиту счета 99 "Прибыли и убытки" в корреспонденции с дебетом счетов: 52, 55, 60, 73, 78, 79, 84, 90, 91, 94, 96. Записи по счетам 90 и 91 делают на основе соответствующих ведомостей аналитического учета, по остальным счетам – на основе соответствующих первичных документов.

В разделе 2 журнала-ордера учитывают обороты по кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов" в корреспонденции с дебетом счетов: 08, 50, 51, 52, 55, 58, 73, 76, 86, 91, 94. Основанием для записей являются договоры аренды, решения суда и исполнительные листы или обязательства виновных лиц о возмещении ущерба, сличительные ведомости результатов инвентаризации, бухгалтерские справки, другие документы.

Раздел 3 журнала-ордера предназначен для учета операций по кредиту счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в корреспонденции с дебетом счетов: 75,79, 80, 82, 83, 84, 99. Основанием для записей являются решения совета учредителей (общего собрания участников), извещения (решения) о целевых источниках, бухгалтерские справки, другие документы.

Следует иметь в виду, что при записях в соответствующих разделах журнала-ордера № 15-АПК суммы, относимые в дебет счетов, имеющих много субсчетов и статей аналитического уче-

та, подлежат группировке по статьям аналитического учета в листках-расшифровках.

На последней странице журнала-ордера №15-АПК ведется таблица аналитических данных к счету 98. Таблица построена в форме оборотной ведомости. По каждой позиции аналитического учета счета 98 отражают сальдо на начало месяца, обороты за месяц по дебету и кредиту и сальдо на конец месяца. Итоги кредитовых оборотов за месяц, отраженные в таблице аналитических данных, должны соответствовать итогам кредитовых оборотов счета 98 в журнале-ордере .

Аналитический учет операций по счету 99 "Прибыли и убытки" ведут в ведомости № 76-АПК аналитического учета. Ведомость открывают на календарный год. В ней по каждой позиции аналитического учета счета 99 выделяются предусмотренные действующей системой учета и отчетности данные.

Итоговые данные ведомости № 76-АПК используются для заполнения квартальной и годовой отчетности по форме № 2 "Отчет о прибылях и убытках".

Суммы кредитовых оборотов по счету 99 в ведомости № 76-АПК за каждый месяц должны соответствовать итогу кредитового оборота счета 99 в разделе 1 журнала-ордера № 15-АПК.

Аналитический учет по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" ведут в ведомости № 77-АПК. Ведомость открывают на календарный год. В ней по итогам года записывают сумму перечисляемой со счета 99 нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), приводятся данные по аналитическим позициям по дебету и кредиту счета 84.

В начале года делают записи по первому разделу ведомости на суммы перечисленной и использованной прибыли. Затем после перечисления остатка прибыли (убытка) на субсчет 84-2 записывают данные по второму разделу ведомости по каждому каналу использования прибыли (покрытия убытка) вплоть до полного списания перешедших с прошлого года сумм финансовых результатов.

Итоги кредитовых оборотов в ведомости №77-АПК ежемесячно сверяют с суммой кредитового оборота счета 84 в журнале-ордере № 15-АПК.

После заполнения всех регистров по учету финансовых результатов деятельности предприятия (журнал-ордер № 15-АПК, ведомости № 76-АПК и 77-АПК) делают сверку с данными других регистров по корреспондирующим счетам. Дебетовые обороты счета 99, включенные в ведомость № 76-АПК, сверяются с другими регистрами по корреспондирующим кредитуемым счетам: по счету 01 – с журналом-ордером № 13-АПК, по счету 02 – с журналом-ордером № 10-АПК, по счету 58 – с журналом-ордером №5-АПК, по счетам 07, 08 – с журналом-ордером № 16-АПК, по счетам 16, 20, 23, 26 – с журналом-ордером № 10-АПК, по счету 11 – с журналом-ордером № 14-АПК, по счетам 43, 44, 90, 91 – с журналом-ордером № 11-АПК, по счету 50 – с журналом-ордером № 1-АПК, по счетам 51, 52 – с журналом-ордером № 2-АПК, по счету 55 – с журналом-ордером № 3-АПК, по счету 60 – с журналом-ордером № 6-АПК, по счету 71 – с журналом-ордером № 7-АПК, по счету 68 – с журналом-ордером № 8-АПК, по счету 84 – с журналом-ордером № 15-АПК.

Кредитовые обороты, включенные по счету 99 в журнал-ордер № 15-АПК и в ведомость № 76-АПК, сверяются с другими регистрами по дебетуемым корреспондирующим счетам следующим образом: по счетам 06, 58 – с ведомостью № 28-АПК, по счетам 07, 10 – с соответствующими (по каждому счету) ведомостями № 46-АПК, по счету 11 – с ведомостью № 73-АПК, по счету 50 – с ведомостью дебетовых оборотов журнала-ордера № 1-АПК, по счетам 51, 52 – с ведомостями дебетовых оборотов по этим счетам журнала-ордера №2-АПК, по счету 55 – с ведомостью № 25-АПК, по счету 60 – с дебетовыми оборотами журнала-ордера № 6-АПК, по счетам 73, 76 – с соответствующими ведомостями №38-АПК, по счетам 90 и 91 – с ведомостями № 62-АПК и 65-АПК.

Аналогичным образом делается сверка с другими регистрами по счетам 84 и 98. После завершения сверки данные из журнала-ордера № 15-АПК в установленном порядке переносятся в Главную книгу.

6. Учет финансовых результатов при компьютерной форме учета

При компьютерном учете по счетам учета финансовых результатов деятельности предприятия применяется примерно такой же порядок учета, как по счетам финансовых операций. Обработка данных производится на АРМе бухгалтера по учету финансовых операций.

ГЛАВА XII

Учет вложений во внеоборотные активы

1. Экономическое содержание вложений во внеоборотные активы и их классификация

Общие положения

Вложениями во внеоборотные активы, или капитальными вложениями, называются затраты хозяйства, направленные на увеличение объема основных средств и нематериальных активов или их замену. Основные средства в процессе их функционирования постоянно переносят свою стоимость на готовую продукцию, что отражается в бухгалтерском учете путем начисления амортизации (износа) и включения ее в издержки производства. В результате получения выручки от реализации продукции перенесенная часть стоимости основных средств накапливается в хозяйстве в денежной форме. За счет этих сумм восстанавливается стоимость потребленных основных средств, а также происходит частичное их расширение. На расширение основных средств используются, кроме того, часть полученного чистого дохода хозяйства и некоторые другие источники. В итоге в каждом хозяйстве в процессе воспроизводства обеспечивается выделение соответствующих источников для восстановления изношенной части и расширения объема основных средств. Капитальные вложения тем самым являются необходимым элементом процесса воспроизводства.

Основные средства, как и оборотные, непрерывно совершают кругооборот. Из своей натуральной формы (здания, сооружения, машины, оборудование и т.д.) они в результате эксплуатации и начисления износа (амортизации) переходят в денежную форму. Денежные средства используются для приобретения

строительных материалов, оборудования и оплаты затрат по восстановлению стоимости и расширению объема основных средств. В этом заключается экономическое содержание капитальных вложений. Своеобразную форму капитальных вложений на сельскохозяйственных предприятиях составляют операции по формированию основного стада, в результате которых оборотные средства переходят в основные по мере выращивания животных.

От капитальных вложений следует отличать затраты на ремонт. Если за счет капитальных вложений обеспечивается расширение объема основных средств или их замена, то ремонт поддерживает в работоспособном состоянии действующие основные средства.

Классификация капитальных вложений

Капитальные вложения на сельскохозяйственных предприятиях по структуре подразделяют на следующие виды: строительные работы и монтаж оборудования, приобретение основных средств, прочие капитальные вложения, формирование основного стада.

К *строительным работам* относят: работы по возведению, переустройству и расширению постоянных и временных (титульных) зданий и сооружений, включая монтаж строительных конструкций; работы по устройству оснований, фундаментов, опорных конструкций; работы по санитарно-техническому устройству, по сооружению водопроводных, канализационных сетей, теплофикационных и газовых сетей; ирригационные, осушительные, дноуглубительные и болотно-подготовительные работы; устройство артезианских скважин и колодцев.

Строительными считаются также работы по посадке многолетних насаждений, орошению земель, очистке прудов и прочих водоемов, раскорчевке земельных угодий, строительству плотин, дамб, каналов и других сооружений.

При классификации строительных работ различают новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий.

К *новому строительству* относят строительство вновь создаваемых предприятий, филиалов и отдельных производств, осуществляемое на новых площадках, а также строительство новых

предприятий взамен ликвидируемых, дальнейшая эксплуатация которых признана нецелесообразной.

К *расширению действующих предприятий* относят строительство дополнительных производств и объектов на действующем предприятии.

Реконструкцией действующих предприятий считается переустройство существующих цехов и объектов, как правило, без расширения имеющихся зданий и сооружений основного назначения. В необходимых случаях такое расширение может иметь место, когда новое, высокопроизводительное оборудование не может быть размещено в существующих зданиях.

К *техническому перевооружению действующих предприятий* относят комплекс мероприятий по повышению технико-экономического уровня отдельных производств на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены устаревшего и изношенного оборудования новым, более производительным. В случае необходимости допускается частичная перестройка и расширение существующих зданий и сооружений, а также строительство новых объектов подсобного и обслуживающего назначения (котельных, компрессорных установок и т. п.). Однако доля строительно-монтажных работ при этом не должна превышать 10 % общего объема работ на техническое перевооружение.

В настоящее время особое значение приобретают реконструкция и техническое перевооружение действующих предприятий.

Необходимо также различать оборудование, требующее монтажа, и оборудование, не требующее монтажа.

Оборудование, не требующее монтажа, – это оборудование, которое может быть введено в действие без прикрепления к фундаменту и несущим конструкциям зданий и сооружений: транспортные средства, свободно стоящие станки, тракторы, комбайны, автомашины, сельскохозяйственные машины, строительные машины и т. д.

Оборудование, требующее монтажа, – это оборудование, которое может быть введено в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту, опорам, полу и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования.

К *работам по монтажу оборудования* относят работы, предусмотренные в ценниках на монтаж оборудования: сборка и установка производственного, технологического, энергетического, подъемно-транспортного и прочего оборудования; устройство промышленных проводок, входящих в состав монтируемого оборудования; монтаж и установка обслуживающих площадок и лестниц, конструктивно связанных с оборудованием, и т. п.

К группе капитальных вложений – *приобретение основных средств* – относят приобретение оборудования, не требующего монтажа (полностью), а также оборудования, требующего монтажа, но приобретаемого в запас, производственного инструмента, измерительных и других приборов, инвентаря, зачисляемого в основные средства.

К *прочим капитальным вложениям* относят затраты на отвод земельных участков под застройку, приобретение строений и сооружений, а также капитальные работы, которые не могут быть отнесены ни к одному из перечисленных видов работ.

Особую группу капитальных вложений на сельскохозяйственных предприятиях составляют *затраты по формированию основного стада* взрослого продуктивного и рабочего скота.

Все виды капитальных вложений на сельскохозяйственных предприятиях учитывают на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Субсчета и аналитический учет счета 08

На счете 08 учитывают затраты по строительным и монтажным работам, приобретению основных средств, закладке и выращиванию многолетних насаждений, прочим капитальным работам, формированию основного стада. В его составе выделены следующие субсчета:

1. "Приобретение земельных участков".
2. "Приобретение объектов природопользования".
3. "Строительство объектов основных средств".
4. "Приобретение объектов основных средств".
5. "Приобретение нематериальных активов".
6. "Перевод молодняка животных в основное стадо".
7. "Приобретение взрослых животных".
8. "Приобретение основных средств по лизингу".
9. "Прочие капитальные вложения".

На субсчете 08-1 учитывают затраты по приобретению организацией земельных участков.

На субсчете 08-2 учитываются затраты по приобретению организацией объектов природопользования: лесных участков, прудов, водоемов и т. п.

На субсчете 08-3 ведут учет капитальных вложений, относящихся ко всем видам строительных работ. Построением аналитического учета по этому субсчету предусмотрено обособление следующих групп затрат:

1. Строительные работы и реконструкция основных средств.
2. Монтаж оборудования.
3. Приобретение оборудования, требующего монтажа.
4. Закладка и выращивание многолетних насаждений.
5. Проведение культуртехнических работ на землях, не требующих осушения.
6. Проектно-изыскательские работы.
7. Прочие капитальные работы и затраты, связанные со строительством.

На субсчете 08-4 отражаются затраты по приобретению основных средств: зданий и сооружений, машин и оборудования и т. п.

На субсчете 08-5 отражаются затраты по приобретению нематериальных активов.

Субсчета 08-6 и 08-7 используются для учета затрат по формированию основного стада: перевод молодняка в основное стадо и приобретение взрослого скота.

На субсчет 08-8 ведется учет лизинговых операций по приобретению техники и скота.

Субсчет 08-9 используется для учета прочих капитальных вложений: накладных расходов по строительству (там, где они есть), затрат, не увеличивающих стоимости основных средств, и т. п.

Аналитический учет по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" ведется:

по затратам, связанным со строительством и приобретением основных средств, – по каждому строящемуся или приобретаемому объекту основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о затратах на строительные работы и реконструкцию, буровые работы, монтаж оборудования, оборудование, требующее монтажа, оборудование, не требующее монтажа, а также на инструменты и инвентарь, предусмотренные сметами на капитальное строительство, проектно-изыскательские работы, прочие затраты по капитальным вложениям;

по затратам, связанным с приобретением нематериальных активов, – по каждому приобретенному объекту;

по затратам, связанным с формированием основного стада, – по видам животных (крупный рогатый скот, свиньи, овцы, лошади и т. д.).

Задачи учета

Основными задачами учета капитальных вложений являются: правильное и своевременное документальное оформление затрат; правильное отражение затрат по каждому объекту в регистрах бухгалтерского учета; систематический контроль за целевым использованием средств, выполнением плана капитальных вложений, соблюдением сметной стоимости строительных и монтажных работ; точное определение себестоимости законченных и введенных в действие объектов и затрат в незавершенном строительстве; контроль за соблюдением сметной и финансовой дисциплины в строительстве, за соблюдением сметы накладных расходов по строительству.

2. Учет строительства, осуществляемого подрядным способом

Общие положения

При подрядном способе выполнения работ затраты на строительство производит подрядчик. Поэтому предварительно необходимо рассмотреть содержание отношений, возникающих между заказчиком и подрядчиком. Основой взаимоотношений между ними является договор подряда, который заключается в соответствии с Правилами о договорах подряда на капитальное строительство и ПБУ 2/94 "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство".

Расчеты между заказчиком и подрядчиком осуществляются за готовую строительную продукцию. В качестве готовой строительной продукции считаются законченные строительством и подготовленные к выпуску продукция или оказание услуг предприятия, их очереди, пусковые комплексы, объекты производ-

ственного назначения и социальной сферы, принятые заказчиком.

Готовая строительная продукция оплачивается следующим образом: по стройкам с нормативной продолжительностью строительства до одного года, а также по стройкам, осуществляемым методом "под ключ", – на основании утвержденного акта государственной приемочной комиссии о приемке в эксплуатацию законченного строительства; по стройкам (очередям) с нормативной продолжительностью строительства свыше одного года – на основании утвержденного акта государственной приемочной комиссии о приемке в эксплуатацию предприятия, очереди, пускового комплекса.

Корреспонденция счетов

Строительство, выполняемое подрядным способом, учитывают в бухгалтерии, как и другие виды капитальных работ, на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". Однако в этом случае на счет относят не затраты, производимые хозяйством, а принятые к оплате работы по завершенным объектам, выполненные подрядчиком. Основанием для отнесения этих затрат на счет 08 являются надлежащим образом оформленные и принятые к оплате акты о приемке объекта. Аналитический учет затрат по капитальным работам при подрядном строительстве на счете 08 ведут по объектам строительства общей суммой "Оплата работ подрядной организации".

Все расчеты заказчика с подрядчиком за выполненные работы учитывают на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". При этом выполненные работы у заказчика относят на счет 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 3 "Строительство объектов основных средств".

Затраты застройщика на строительство объекта складываются из расходов, связанных с его строительством: приобретения оборудования, работ по монтажу оборудования, прочих капитальных затрат.

Затраты застройщика по принятым к оплате или оплаченным подрядным работам, выполненным подрядчиками на законченных строительством объектам, учитываются в составе незавершенного строительства до ввода в эксплуатацию или сдачи инвестору.

По завершении объекта застройщик определяет инвентарную стоимость каждого вводимого в эксплуатацию в составе строительства элемента, который в процессе эксплуатации становится отдельной единицей основных средств.

Затраты подрядчика складываются из всех фактически произведенных расходов, связанных с производством подрядных работ, выполняемых им согласно договору на строительство, т. е. с использованием в строительстве объекта материальных и трудовых ресурсов, основных средств, нематериальных активов, а также других ресурсов.

Завершенные строительством объекты принимаются комиссией в эксплуатацию, о чем составляется соответствующий акт завершения строительства и приемки объекта в эксплуатацию. На основании акта объект принимается в состав основных средств, что оформляется у застройщика бухгалтерской записью: дебет счета 01 "Основные средства", кредит счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 3.

3. Учет строительства, осуществляемого хозяйственным способом

Общие положения

Хозяйственный способ ведения строительных работ на сельскохозяйственных предприятиях (особенно в последние годы) все еще остается распространенным. При этом способе в отличие от строительства, осуществляемого подрядными организациями, хозяйство относит на счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" конкретные затраты по статьям, из которых затем складывается общая стоимость объекта.

Для учета выполняемых строительных работ по счету 08 в пределах субсчета 3 выделяют отдельную учетную группу затрат "Строительные работы и реконструкция основных средств", где отражают затраты по всем объектам нового строительства (выполняемого как хозяйственным, так и подрядным способом), а также затраты на расширение, переустройство и модернизацию уже действующих основных объектов.

Затраты на строительство и реконструкцию учитывают нарастающими итогами с начала строительства или реконструкции

до их завершения в разрезе конкретных объектов в соответствии с внутрипостроечными титульными списками. Сюда же относят затраты на проектно-изыскательские работы, которые учитывают сначала обособленно в суммах, оплачиваемых соответствующим проектным организациям. Если эти работы относятся одновременно к нескольким объектам, затраты распределяют пропорционально сметной стоимости каждого объекта.

Аналитический учет

Аналитический учет затрат ведут по объектам строительства и реконструкции, например, "Строительство свинарника № 3", "Реконструкция гаража" и т. д. Учет на аналитических счетах при хозяйственном способе строительства ведут по следующим статьям затрат:

1. "Материалы".
2. "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды".
3. "Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов".
4. "Прочие затраты".
5. "Накладные расходы".
6. "Потери от брака".

На статью "Материалы" относят фактическую стоимость различных строительных материалов (кирпич, железо, шифер, пиломатериалы и т. п.), а также конструкций и деталей, использованных на строительстве или реконструкции данного объекта. Указанные затраты отражают по стоимости франко-приобъектный склад, состоящей из планово-учетной цены, затрат на доставку, заготовительно-складских расходов, включая погрузочно-разгрузочные работы. Расходы за доставку материалов от приобъектного склада до места их использования в стоимость материалов не включают, а относят на другие статьи по их принадлежности (оплата труда и др.).

По статье "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды" учитывают начисленные суммы по оплате труда и отработанные человеко-часы собственных и наемных рабочих (колхозников) на строительстве того или иного объекта (кроме рабочих на строительных машинах и механизмах), а также рабочих (колхозников), осуществляющих доставку (вручную) строительных материалов от приобъектного склада до места их использования. По этой же статье учитывают производимые отчисления от сумм оплаты труда на нужды социального, медицинского страхования, в пенсионный фонд. В пределах данной статьи указанные затраты учитывают обособленно.

В статье "Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов" учитывают долю расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов, отнесенную на данный объект в порядке распределения этих расходов. Предварительно их отражают на отдельных аналитических счетах как единовременные расходы по эксплуатации машин и механизмов. К этим расходам относятся затраты на погрузку, разгрузку и транспортировку машин, монтаж, демонтаж и пробный пуск машин, устройство и разборку временных вспомогательных сооружений для установки строительных машин. Поскольку единовременные расходы относятся ко всем объектам строительства, на которых используются эти механизмы, их ежемесячно списывают на соответствующие объекты исходя из сроков работы машин на данном строительстве.

Текущие расходы по эксплуатации машин и механизмов учитывают на отдельных аналитических счетах. К этим расходам относят заработную плату рабочих (оплату труда колхозников), занятых обслуживанием и управлением машин; стоимость потребленной электроэнергии, топлива, нефтепродуктов и вспомогательных материалов; амортизацию (износ) машин и механизмов и т. п. По крупным машинам текущие расходы учитывают отдельно для каждой машины, по остальным – согласно видам или группам машин. Текущие расходы по эксплуатации машин и механизмов относят на конкретные объекты строительства ежемесячно комплексной статьей. При этом затраты следует списывать по возможности прямым путем на основании соответствующих первичных документов. По тем машинам и механизмам, по которым ведут укрупненный учет (в соответствии с видами или группами машин), затраты распределяют на объекты строительства пропорционально сметной стоимости отработанных машино-смен по соответствующим объектам.

В статье "Прочие затраты" отражают стоимость услуг собственного и привлеченного транспорта и тракторов по перемещению грунта, перевозке материалов от приобъектного склада до места использования и др.

В статье "Накладные расходы" учитывают общие для строительства расходы в доле, приходящейся на данный объект по распределению. Предварительно эти расходы учитывают отдельно на счете 08.

Отдельно учитывают на счете 08 прочие затраты по строительству и реконструкции. К таким затратам относят общеплощадочные расходы, предусмотренные сметами как прямые и не включаемые в состав накладных расходов, в частности расходы по отводу и освоению земельных участков (кроме строительных работ), по перебазированию и переселению (также кроме строительных работ), по содержанию дирекции строящихся предприятий, расходы по организованному набору рабочих, не покрываемые нормами накладных расходов, и т. п. Поскольку все эти расходы непосредственно на счета затрат по объектам строительства сразу отнести невозможно, их учитывают отдельно, как правило, по видам затрат. В установленные сроки данные расходы присоединяют к учтенным затратам по возведению объекта в доле, соответствующей сметной стоимости объекта. Списание этих затрат делают по объектам, строительство или реконструкция которых уже завершены.

Построение аналитического учета на данном участке существенно отличается от организации производственного учета. Если на счетах по учету затрат на производство система аналитического учета строится по обычному многоуровневому принципу (счета I, II, III, IV и т. д. уровней), поскольку в основу системы положено подразделение затрат на составные части, то по учету капитальных вложений такой принцип применим лишь для учета затрат по строительству хозяйственным способом. По другим субсчетам он практически не дает эффекта, поскольку накапливание аналитических данных производится по иным принципам (главным образом по типам документов).

Например, по субсчету "Приобретение объектов основных средств" или даже по строительству подрядным способом основанием для построения аналитического учета будут соответствующие документы: простые и многоэтапные договоры, контракты, счета, счета-фактуры, требования, гарантийные письма и т. п.

По такому же принципу строится система аналитического учета по субсчетам 5, 7, 8. Иногда для построения аналитического учета по данному счету используются даже данные забалансового учета (по земельным угодьям, по основным средствам, сданным в аренду, и др.).

Из этих примеров видно, насколько важен индивидуальный подход по разным счетам к построению системы аналитического учета. Традиционная система выделения нескольких уровней счетов оправдывает себя не во всех случаях.

Первичные документы

Основным документом для учета выполненных работ и затрат труда в строительстве, а также для расчетов по заработной плате (оплате труда) строительных рабочих (колхозников) является *наряд на сдельную работу*. Этот документ может применяться в двух вариантах: составленный на бригаду или на одного работника (ф. № 136-АПК и 137-АПК).

Наряд выдают группе рабочих или отдельному исполнителю до начала работы. За выданные наряды расписывается производитель работ, а в приемке задания по наряду – исполнитель работы или старший группы. Составленные наряды производитель работ сдает в бухгалтерию, где их тщательно проверяют.

Помимо нарядов для учета затрат в строительстве применяют первичные документы, установленные для учета затрат по основной деятельности. Так, движение строительных и прочих материалов оформляют *накладными* или *лимитно-заборными ведомостями;* при поступлении в хозяйство строительных материалов используют *акты приемки материалов, приемные квитанции* и другие установленные в таких случаях документы основной деятельности. На расход материалов в строительстве составляют отчет о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам (тип. межвед. ф. № М-29).

При крупном строительстве хозяйственным способом можно применять также специализированные первичные документы строительных организаций. К числу таких документов относятся: наряд на аккордные работы, сменный рапорт о работе машины, декадный рапорт о работе строительной машины и т.д. Проверенные и обобщенные первичные документы служат основанием для отнесения затрат по строительству на дебет счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Корреспонденция счетов

При отнесении затрат на объекты строительства, выполняемого хозяйственным способом, делают бухгалтерские записи:

дебет счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", кредит счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" – на сумму начисленной заработной платы (оплаты труда);

дебет счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", кредит счета 10 "Материалы", субсчет 8 "Строительные материалы", – на сумму израсходованных строительных материалов.

Аналогично списывают на счет 08 израсходованные нефтепродукты, запасные части, разные материалы. В установленные сроки на объекты строительства распределяют суммы накладных расходов по строительству (см. параграф 4).

Законченные строительством объекты подлежат приемке и зачислению в основные средства. В соответствии с Правилами приемки в эксплуатацию законченных строительством предприятий, зданий и сооружений установлен следующий порядок приемки законченных объектов. Здания и сооружения подсобного производственного или обслуживающего назначения (склады, электроподстанции, ремонтные цехи и т. п.) принимает в эксплуатацию рабочая комиссия, назначаемая приказом (распоряжением) руководителя предприятия. Все остальные объекты принимает в эксплуатацию Государственная приемочная комиссия с предварительной приемкой рабочей комиссией хозяйства.

Для оформления приемки объекта рабочая комиссия составляет *акт приемки объекта*. В акте дают подробную характеристику принимаемого в эксплуатацию объекта. В нем указывают следующие данные (по проекту и фактические): строительная кубатура, полезная площадь, вместимость (ското-мест, тонн и др.), материалы, из которых сделаны важнейшие конструктивные элементы (фундамент, стены и т. д.), оборудование, механизация, стоимость, сроки строительства и пр. В конце акта дают оценку качества строительства, записывают выявленные в процессе приемки недоделки, указывают порядок и сроки их устранения, дату комплексного опробования объектов.

Окончательно принимает объект в эксплуатацию Государственная приемочная комиссия. На основании актов рабочей комиссии и осмотра объекта Государственная приемочная комиссия составляет специальный документ – *акт приемки в эксплуатацию Государственной приемочной комиссией законченного строительством объекта*. В нем зафиксированы все сведения о принимаемом в эксплуатацию объекте, отраженные в актах рабочей

комиссии, а также отмечено соответствие вводимых в эксплуатацию мощностей данным проекта, приведены полный перечень недоделок и стоимость строительства объекта (по смете и по фактическим данным бухгалтерского учета). В заключении указано решение комиссии о приемке объекта в эксплуатацию с общей оценкой (отлично, хорошо, удовлетворительно). К акту прилагают всю необходимую техническую документацию.

Для зачисления объектов капитального строительства в основные средства определяют их инвентарную стоимость. Инвентарная стоимость зданий и сооружений складывается из затрат на строительные и монтажные работы, а также из общеплощадочных и других прочих затрат, относимых на увеличение стоимости данного объекта. Все затраты общего характера включают в инвентарную стоимость объекта пропорционально его сметной стоимости.

На основании документации о приемке объекта в эксплуатацию составляют *акты приема-передачи основных средств* (ф. № 101-АПК), в которых указывают отдельные инвентарные объекты по всему комплексу принятых в эксплуатацию зданий и сооружен и других законченных строительством объектов. На основании этих актов законченные объекты строительства приходуют по счету 01 "Основные средства" (непосредственно после их приемки с возможным уточнением оценки в конце года). При этом делают следующую бухгалтерскую запись:

дебет счета 01 "Основные средства"

кредит счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".

На счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" особо учитывают затраты на мелиоративно-ирригационные работы и прочие капитальные работы по коренному улучшению земель. К ним относятся капитальные затраты по строительству водохозяйственных сооружений (плотин, дамб, каналов, оросительной и осушительной сети), а также капитальные затраты неинвентарного характера: раскорчевка площадей, расчистка площадей от кустарников, очистка водоемов, осушение болот, очистка сельскохозяйственных угодий от камней и другие затраты. Аналитический учет таких капитальных затрат ведут по видам ирригационно-мелиоративных работ или по каждому объекту отдельно. При этом аналитические счета целесообразно группировать раздельно по объектам капитальных вложений инвентарного характера (строительство и переустройство закрытого дре-

нажа, открытой внутрихозяйственной осушительной сети и т. п.) и неинвентарного характера (раскорчевка леса, расчистка площадей от кустарника и т. д.). На аналитических счетах затраты учитывают по статьям той же номенклатуры, что и строительные работы.

На счете 08 отдельно учитывают затраты, не увеличивающие стоимость основных средств. К ним относятся затраты, предусмотренные в сводных сметах на строительство и в сводных сметно-финансовых расчетах строящихся предприятий, например: расходы на подготовку эксплуатационных кадров на вновь вводимых в действие предприятиях; расходы на консервацию строительства за счет ассигнований на капитальное строительство; затраты перспективного характера, не относящиеся к конкретным объектам строительства (изыскательские работы и др.). В этой же группе затрат учитывают также отдельные расходы, не предусмотренные в сметах на строительство: суммы уценки материальных ценностей, убытки по основным средствам строительства от стихийных бедствий и др. Затраты, учитываемые в этой группе, списывают за счет соответствующих источников финансирования, т. е. они не включаются в инвентарную стоимость объекта и, следовательно, при оприходовании основных средств на дебете счета 01 "Основные средства" не отражаются. Их списывают за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, целевого финансирования и т. п.

Отражение в регистрах

Аналитический учет затрат по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" ведут в ведомости № 79-АПК учета затрат по капитальным вложениям и ремонту. При рассредоточенности объектов капитальных вложений в подразделениях хозяйства затраты предварительно отражают в лицевых счетах подразделений (ф. № 83-АПК) или в производственных отчетах.

В ведомости № 79-АПК для каждого субсчета по счету 08 и группам капитальных вложений, обособленно учитываемым по счету 08, выделяют отдельный раздел. Внутри разделов на каждый объект капитальных вложений отведены отдельные строки для записей показателей за каждый месяц. При этом используют предусмотренные в ведомости вкладные листы. За счет этого

ведомость можно открывать на год. По графам ведомости отражают затраты по их видам в разрезе корреспондирующих счетов.

При открытии ведомости по переходящим с прошлого года объектам в первых двух графах указывают стоимость незавершенного производства (сметную и фактическую). В последующих графах делают записи по статьям затрат. При этом по каждой статье может заполняться несколько граф в зависимости от количества корреспондирующих счетов.

Все записи о затратах по каждому объекту в ведомости делают на основе первичных документов, лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений или данных, сгруппированных в листках-расшифровках по соответствующим статьям и корреспондирующим счетам. В конце месяца по каждому учетному объекту выводят общую сумму фактических затрат за месяц и с начала года с указанием сметной стоимости.

В ведомости могут накапливаться данные с начала года не только в целом по объектам, но и по каждой статье. В этом случае на каждый объект капитальных вложений открывают вместо одной две строки. В первой строке записывают обычным путем затраты на месяц, а во второй – нарастающие суммы (по каждой статье и корреспондирующему счету) с начала года. Такой порядок позволяет оперативно контролировать по каждой статье размеры фактических затрат, сопоставляя их со сметными.

В отдельных разделах ведомости учитывают расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов, накладные расходы, затраты на некапитальные работы. Ежемесячно (или в другие сроки) эти затраты в установленном порядке распределяют на объекты капитальных работ.

4. Учет накладных расходов по строительству

Общие положения

В сметах капитального строительства наряду с основными расходами по строительству предусматриваются и расходы общего характера, которые нельзя непосредственно отнести на

конкретные объекты строительства – накладные расходы. Такие расходы распределяют косвенным путем. Предварительно их накапливают на отдельном счете.

Состав затрат

Накладные расходы по этому счету учитывают в следующей номенклатуре затрат:

I. Административно-хозяйственные расходы:

1. Основная и дополнительная заработная плата (оплата труда) административно-управленческого и производственно-технического персонала (инженеры-строители, прорабы и т. д.), включая премии этим работникам, входящие в состав фонда заработной платы (оплаты труда).

2. Затраты на служебные командировки и перемещения административно-хозяйственного персонала.

3. Прочие административно-хозяйственные расходы (канцелярские, типографские, почтовые, телеграфные и им подобные, амортизация, отчисления на ремонт и содержание зданий и инвентаря).

II. Расходы по обслуживанию работников строительства:

1. Дополнительная заработная плата (оплата труда) рабочих (колхозников), занятых на строительно-монтажных работах, включая расходы на оплату отпусков молодым рабочим (колхозникам) после окончания школ и училищ профтехобразования, доплаты в связи с пониженными нормами выработки у молодых работников, доплаты бригадирам за руководство бригадами, выплаты рабочим (колхозникам) за время выполнения гособязанностей.

2. Начисления на социальное, медицинское страхование и социальное обеспечение, произведенные на основную и дополнительную заработную плату (оплату труда) рабочих (колхозников), занятых на строительно-монтажных работах.

3. Затраты на санитарно-бытовое обслуживание работников.

4. Отчисления профсоюзной организации на культурно-массовую и физкультурную работу.

5. Содержание и обслуживание студенческих отрядов.

III. Расходы по организации работ на строительных площадках:

1. Содержание пожарной и сторожевой охраны – заработная плата (оплата труда) пожарников и сторожей, стоимость износившегося малоценного и быстроизнашивающегося противопожарного инвентаря и спецодежды сторожей, а также обмундирования для работы на пожарах и другие расходы на противопожарные мероприятия.

2. Содержание производственного оборудования и инвентаря – амортизация, отчисления на ремонт и перемещение производственных приспособлений и оборудования; использование малоценного и быстроизнашивающегося инвентаря и инструмента; износ временных (нетитульных) приспособлений и устройств.

3. Расходы на благоустройство и содержание строительных площадок.

4. Подготовка объектов строительства к сдаче.

5. Прочие накладные расходы.

IV. Непроизводительные расходы:

1. Обязательные платежи, не предусмотренные нормами накладных расходов.

2. Недостачи и потери материальных ценностей сверх норм естественной убыли, если они не относятся на виновных лиц;

3. Прочие непроизводительные расходы.

4. Затраты, возмещаемые сверх норм накладных расходов (перевозка рабочих (колхозников) на расстояние свыше 3 км при отсутствии общественного транспорта и др.).

Списание затрат

Расходы, учтенные в составе накладных, относят в установленные сроки (как правило, ежемесячно) на объекты капитальных вложений, отраженных на счете 08, путем распределения их пропорционально учтенным суммам прямых затрат. На списание указанных затрат делают бухгалтерскую запись:

дебет счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" (аналитические счета объектов капитальных вложений)

кредит счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", счет "Накладные расходы".

В отдельных случаях строительство в хозяйстве может не иметь своего специального аппарата управления. Тогда административно-хозяйственное обслуживание строительства выпол-

няется аппаратом и средствами основной деятельности. В этом случае при распределении общехозяйственных расходов со счета 26 часть их относят и на строящиеся объекты в пределах норм, установленных по смете строительства.

Если строительство частично имеет хозяйственный аппарат, следовательно, и часть расходов учитывается на счете "Накладные расходы" счета 08, при распределении общехозяйственных расходов долю их также относят на накладные расходы строительства по данному счету в размере разницы между нормой административно-хозяйственных расходов по строительству, рассчитанной по сметному проценту на фактический объем работ, и накладными расходами, учтенными на данном счете. После этого общую сумму накладных расходов по данному счету (в том числе и списанных со счета 26) распределяют на объект капитальных вложений обычным путем.

Как правило, если строительство ведут на протяжении всего года, накладные расходы по строительству распределяют и списывают по назначению в фактических суммах ежемесячно. При крупном строительстве возможно внутригодовое списание затрат в нормативном размере с корректировкой в конце года. И в том, и в другом случае затраты относят на все объекты, по которым производились работы в течение года. Если объект уже принят в эксплуатацию, то его дооценивают на сумму отнесенных дополнительно накладных расходов.

Аналитический учет накладных расходов ведут в ведомости № 79-АПК на отдельном вкладном листе. Суммы накладных расходов учитывают по установленной номенклатуре статей по дебету, а по кредиту проводят списание на объекты капитальных вложений.

5. Учет приобретения основных средств

Общие положения

Как известно, в состав капитальных вложений наряду со строительными работами включают также суммы на приобретение машин и оборудования. Причем разные виды оборудования включают в состав капитальных вложений по-разному. В соот-

ветствии с этим строят и учет. Оборудование к установке – на счете 07 "Оборудование к установке". По мере сдачи в монтаж его стоимость относят на счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" по соответствующему объекту капитальных вложений.

Корреспонденция счетов

Затраты на приобретение машин и оборудования, не требующего монтажа (тракторы, комбайны, сельскохозяйственные машины, инвентарь, транспортные средства и пр.), относят на счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" сразу. Учет затрат на приобретение машин и оборудования ведут по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" на отдельных аналитических счетах. Их открывают по видам или группам приобретаемых основных средств (тракторы, комбайны, сеялки и т. д.), а внутри групп – по маркам машин. При этом в аналитическом учете обязательно выделяют покупную стоимость машин (отпускная стоимость поставщика), транспортные расходы (оплата железнодорожного и водного тарифа, стоимость погрузочных и разгрузочных работ, услуги своего транспорта), а также прочие расходы, связанные с приобретением основных средств, в том числе и расходы на сборку и обкатку машин, поступивших с заводов в разобранном виде. Соответственно корреспондирующими счетами в зависимости от видов расходов могут быть счета: 10 "Материалы", субсчет 3 "Топливо", – на стоимость израсходованных нефтепродуктов на обкатку поступивших машин; 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – на покупную стоимость; 23 "Вспомогательные производства" (включая начисление НДС) – на стоимость услуг своего автотранспорта; 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" – на суммы оплаты труда и т. д.

При приобретении тракторов и других машин вместе с ними в комплекте поступают запасные части и инструменты. Поэтому стоимость поступающих машин относят на счет 08 "Вложения во внеоборотные активы", а запасных частей и инструментов – в дебет счета 10 в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (с начислением НДС).

На отдельных аналитических счетах по счету 08 учитывают затраты по изготовлению основных средств в своем хозяйстве. Если их изготавливают в мастерской хозяйства, то затраты предварительно учитывают на счете 23 "Вспомогательные производства" (субсчет 1 "Ремонтные мастерские"). По окончании изготовления основных средств составляют акт на их приемку и затраты со счета 23 "Вспомогательные производства" списывают на счет 08 "Вложения во внеоборотные активы". Оприходуют основные средства в обычном порядке. При изготовлении основных средств силами хозяйства вне мастерской по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" открывают отдельный аналитический счет.

Важное значение имеет правильное документальное оформление поступающих основных средств. Прибывающие в хозяйство машины тщательно осматривают. Результаты осмотра включают в акт технического состояния, который составляют после окончания выгрузки и приемки машин. В акте подробно описывают состояние прибывших машин и оборудования и отмечают обнаруженные дефекты (для предъявления рекламаций). Затем после проверки, регулировки и обкатки составляют окончательный акт на приемку машин в эксплуатацию [акт приема-передачи основных средств (ф. № 101-АПК)], на основании которого их приходуют в состав основных средств.

По законченным операциям приобретения машин и оборудования делают такую же запись на списание затрат со счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", как и по всем законченным капитальным вложениям. На конец года по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" могут оставаться затраты на приобретение основных средств, еще не принятых в эксплуатацию.

Аналитический учет затрат на приобретение основных средств, как и других видов капитальных вложений, ведут в ведомости № 79-АПК учета затрат по капитальным вложениям и ремонту. Для аналитического учета затрат на приобретение основных средств в этом регистре отводят отдельный вкладной лист. Записи в строках производят отдельно по каждому объекту учета приобретения основных средств в разрезе установленных статей затрат и корреспондирующих счетов (по графам).

6. Учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений

Общие положения

На сельскохозяйственных предприятиях отдельную группу капитальных вложений образуют затраты по закладке и выращиванию многолетних насаждений. Для учета этих затрат по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" выделена отдельная группа аналитических счетов. В них отражают затраты текущего года на закладку, уход и выращивание молодых многолетних насаждений (садов, ягодников, виноградников, хмельников, полезащитных лесных полос и т. п.).

Аналитический учет

Аналитический учет ведут в лицевом счете подразделения (ф. № 83-АПК) либо в производственном отчете по видам и времени посадок, их местонахождению или присвоенным номерам, например "Сад яблоневый № 2 закладки 1999 г.", "Полезащитная полоса закладки 2000 г. в бригаде № 1" и т. д. Поскольку технология и характер производственных процессов при закладке и выращивании многолетних насаждений мало чем отличается от общей технологии отрасли растениеводства, затраты здесь учитывают по тем же статьям, что и по производствам растениеводства. Порядок учета затрат по этим статьям излагается в соответствующей главе. Особенность аналитического учета затрат заключается в том, что на открываемых аналитических счетах ведут учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений только в пределах календарного года. Это значит, что произведенные в течение года затраты в конце года списывают:

дебет счета 01 "Основные средства" (аналитические счета по учету молодых насаждений)

кредит счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Тем самым ежегодно затраты по уходу за молодыми насаждениями присоединяют к стоимости молодых насаждений. По окончании выращивания многолетних насаждений (наступление плодоношения по плодовым насаждениям и смыкание крон деревьев по лесопосадкам) суммы затрат с аналитических счетов

молодых насаждений перечисляются внутри балансового счета 01 на аналитические счета "Многолетние насаждения в эксплуатации".

В отдельных случаях от молодых насаждений еще до наступления периода нормального плодоношения получают урожай. Затраты по сбору урожая дополнительно учитывают в составе затрат по уходу за насаждениями. Полученную продукцию приходуют по счету 43 "Готовая продукция" с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".

7. Учет затрат по формированию основного стада

Общие положения

Особую группу капитальных вложений на сельскохозяйственных предприятиях составляют затраты по формированию основного стада. К ним относятся расходы на выращивание собственного молодняка, переводимого в основное стадо, а также затраты на приобретение взрослого скота на стороне. Указанные затраты учитывают в общем порядке на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" на субсчетах 6–7. По дебету этих субсчетов отражают все затраты сельскохозяйственных предприятий, относящиеся к формированию стада взрослого продуктивного и рабочего скота: стоимость выращенного в хозяйстве молодняка, переводимого в основное стадо; затраты на приобретение взрослого скота; затраты на транспортировку купленных и передаваемых с баланса на баланс животных и прочие расходы, связанные с формированием основного стада.

Основным источником формирования продуктивного стада является выращивание собственного молодняка. Молодняк животных на сельскохозяйственных предприятиях относится к оборотным средствам, поэтому при переводе его в основное стадо происходит переход оборотных средств (путем капитальных вложений) в состав основных средств. Перевод молодняка во взрослое поголовье птиц, кроликов, зверей, поскольку они числятся в составе оборотных средств, на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" не отражают.

Учет затрат по формированию основного стада на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" ведут в разрезе следующих субсчетов:

6. "Перевод молодняка животных в основное стадо".
7. "Приобретение взрослых животных".

По каждому субсчету затраты учитывают на отдельных аналитических счетах в соответствии с видами животных (крупный рогатый скот, свиньи, овцы, лошади, волы рабочие и т. д.).

На субсчете 6 "Перевод молодняка животных в основное стадо" учитывают затраты по формированию основного стада за счет перевода туда молодняка, выращенного в хозяйстве. В течение года при переводе в основное стадо молодняка рождения прошлых лет стоимость животных слагается из их балансовой стоимости на начало года и затрат на выращивание в текущем году, исчисленных по фактически полученному приросту живой массы и плановой оценке 1 ц ее прироста по данной группе скота.

При переводе в основное стадо молодняка, по которому себестоимость живой массы не исчисляется (молодняк лошадей и др.), затраты на выращивание определяют исходя из балансовой стоимости животных на начало года и затрат на выращивание в текущем году, определенных по плановой себестоимости одного кормо-дня, умноженной на количество дней пребывания животных в группе молодняка до его перевода в основное стадо.

В конце года после определения фактической себестоимости 1 ц прироста живой массы плановые затраты на молодняк, переведенный в течение года в основное стадо, корректируют до фактических затрат.

Следует иметь в виду, что согласно порядку, введенному с 1989 г., растелившиеся первотелки переводятся в основное стадо только после оценки их фактической продуктивности, но не позднее трех месяцев после отела. Не пригодных для пополнения молочного стада первотелок используют для получения мясной продукции и продолжают учитывать в составе оборотных средств на счете 11 "Животные на выращивании и откорме".

По данной группе животных акт на оприходование приплода составляют обычным путем в день отела. Полученный приплод телят относят к продукции основного стада. Акт на перевод первотелок в основное стадо составляют лишь после оценки их фактической продуктивности. При переводе первотелок в ос-

новное стадо по результатам их взвешивания определяют прирост живой массы (за время проверки их продуктивности), который приходуют как прочую продукцию основного дойного стада коров. Затраты на содержание коров-первотелок за период их доения до перевода в основное стадо относят либо на затраты молочного стада коров, либо на затраты по выращиванию и откорму скота в зависимости от принятой в хозяйстве технологии содержания данной группы животных.

Операции по формированию основного стада отражают в учете в следующем порядке. В течение года по мере перевода молодняка скота в основное стадо его списывают на дебет счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в балансовой стоимости, включая полученный прирост живой массы с начала года в плановой оценке. При этом делают бухгалтерскую запись:

дебет счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 6
кредит счета 11 "Животные на выращивании и откорме".

Оприходование животных в составе основных средств оформляют записью:

дебет счета 01 "Основные средства"
кредит счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 6.

В конце года после установления фактической себестоимости выращивания скота производят корректировку себестоимости путем списания разницы со счета 11 на дебет счета 08 обычной или сторнировочной записью. Соответственно корректируют стоимость оприходованных животных по счету 01 "Основные средства".

Затраты, связанные с приобретением взрослого скота в основное стадо (суммы оплаты счетов-фактур, расходы по доставке), учитывают на отдельных аналитических счетах по субсчету 7 "Приобретение взрослых животных" в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", включая начисление НДС. В состав основных средств этих животных принимают по фактической себестоимости их приобретения: дебет счета 01 "Основные средства", кредит счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 7.

На этом же субсчете счета 08 учитывают затраты по доставке животных, полученных безвозмездно. После оприходования этих животных в составе основных средств дебет счета 01 "Основные средства", кредит счета 98 "Доходы будущих периодов", субсчет 2 "Безвозмездные поступления" (по счету капитальных

вложений эти операции не проводят), учтенную сумму затрат по доставке животных списывают с субсчета 7 счета 08 и присоединяют к стоимости животных по счету 01 (дебет счета 01, кредит счета 08, субсчет 7). На конец года на счете 08, субсчета 6 и 7, может оставаться сальдо, которое отражает незаконченные операции по формированию основного стада.

8. Отражение операций по капитальным вложениям в регистрах учета

Общие положения

Для отражения операций по капитальным вложениям в регистрах учета предназначены ведомость № 79-АПК учета затрат по капитальным вложениям и ремонту и журнал-ордер № 16-АПК. Кроме того, могут применяться лицевые счета подразделений (ф. № 83-АПК) и ведомость № 80-АПК учета затрат по законченным капитальным вложениям.

Записи в регистры

Лицевыми счетами подразделений (производственными отчетами) пользуются при наличии значительного числа объектов капитальных вложений в хозяйстве. На основе данных лицевых счетов (производственных отчетов) и листков-расшифровок или непосредственно из первичных документов делают записи в ведомость № 79-АПК, в которой аналитический учет затрат по счетам капитальных вложений осуществляют в соответствии с действующей номенклатурой счетов, субсчетов и аналитических счетов. Для каждой группы затрат отводят отдельный раздел.

Затраты в ведомости систематизируют по объектам учета, статьям и корреспондирующим счетам: 07 "Оборудование к установке", 10 "Материалы", 23 "Вспомогательные производства", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 96 "Резервы предстоящих расходов" и др. Каждую сумму записывают в определенную графу. Суммы с кредита счета 60 записывают по данным журнала-ордера № 6-АПК. Следует иметь в виду, что на дебет

счетов капитальных вложений могут быть отнесены суммы с кредита счетов, учет по которым ведут и в других журналах-ордерах. Это относится к счетам 50, 51, 71 и др. Суммы по ним записывают в ведомость № 79-АПК на основании листков-расшифровок. В отдельных графах по каждому объекту капитальных вложений отражают суммы накладных расходов по строительству, которые сюда относят комплексными статьями путем распределения из раздела ведомости, где сосредоточен постатейный учет накладных расходов. Аналогичным путем поступают с расходами по эксплуатации строительных машин и механизмов.

В отдельные графы записывают суммы, характеризующие уменьшение затрат по строительству и приобретению основных средств (отходы производства, возврат материалов и т. п.). С учетом этих сумм в ведомости по каждому объекту ежемесячно подсчитывают сумму прямых затрат и суммы накладных расходов. Затем определяют общую сумму затрат с учетом прямых и накладных расходов по каждому объекту за месяц и с начала года (фактическую и в сметной стоимости).

В целом в ведомости № 79-АПК по каждому объекту капитальных вложений должно быть обеспечено получение следующих данных: по переходящим с прошлого года объектам – стоимость незавершенных капитальных вложений на начало года по фактической и сметной стоимости; по затратам текущего года – по каждой статье затрат в разрезе корреспондирующих счетов суммы затрат за месяц и нарастающим итогом с начала года (если на каждый объект отводят две строки); итоги затрат за месяц и с начала года.

Следует иметь в виду, что выявленные в ведомости итоги оборотов по кредиту счетов учета материальных ценностей и затрат, учитываемых в журнале-ордере № 10-АПК (счета 07, 10, 23, 29, 31, 69, 70, 96), подлежат отнесению на соответствующие счета в этом журнале-ордере (что делается, как правило, по счетам учета товарно-материальных ценностей на основании ведомостей № 46-АПК, по счетам учета затрат – на основании лицевых счетов формы № 83-АПК и т. д.).

Сводный учет оборотов по кредиту счетов капитальных вложений осуществляют в журнале-ордере № 16-АПК. Для каждого из включенных в журнал-ордер счетов отведен определенный раздел, где записывают кредитовые обороты по счетам в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов. В журнале-

ордере записи делают в хронологическом порядке на основании соответствующих первичных документов или листков-расшифровок, если соответствующие суммы не отражены в ведомости № 79-АПК. Однако в большинстве случаев основанием для записей в журнал-ордер № 16-АПК являются данные ведомости № 79-АПК.

При значительном количестве объектов капитальных вложений наряду с ведомостью № 79-АПК предприятия могут вести и ведомость № 80-АПК (Ведомость учета затрат по законченным капитальным вложениям). Данная ведомость предназначена для накапливания данных в целом по предприятию по законченным объектам капитальных вложений. Показатели этой ведомости используют для контроля за соблюдением сметной стоимости капитальных вложений и составления установленной отчетности.

Записи в ведомость № 80-АПК делают на основе данных ведомости №79-АПК по законченным и принятым в эксплуатацию объектам капитальных вложений. При этом отраженные в ведомости № 79-АПК данные о прочих затратах, а также об убытках, включаемых в инвентарную стоимость объекта, в ведомости № 80-АПК распределяют по объектам капитальных вложений и выводят полную инвентарную стоимость введенных в действие объектов. При ведении ведомости №80-АПК записи в журнал-ордер № 16-АПК сумм кредитовых оборотов счета 08 делают на основании данной ведомости (а не ведомости № 79-АПК).

Кредитовые обороты субсчетов счета 08 по формированию основного стада отражают в журнале-ордере № 16-АПК на основе данных первичных документов, сгруппированных в листках-расшифровках в разрезе корреспондирующих счетов. В силу малого количества операций по данным субсчетам затраты по формированию основного стада в течение месяца группируют в листках-расшифровках, в которых по каждому виду и группе животных отражают остаток на начало и конец месяца, а также обороты по дебету и кредиту за месяц. Остаток на начало месяца переносят из соответствующего листка-расшифровки за прошлый месяц. Суммы дебетовых оборотов определяют на основе данных ведомости №73-АПК.

При значительном числе операций по формированию основного стада ведут сводные данные по субсчетам на оборотной стороне журнала-ордера № 14-АПК. Затраты по формированию

основного стада в течение года списывают с кредита счета 08 в дебет счета 01. В журнале-ордере за декабрь после определения фактической себестоимости разницу между плановой и фактической себестоимостью переведенного в основное стадо молодняка животных дополнительно списывают или сторнируют по счетам 01 и 08. На конец месяца по счету 08 могут иметь место только суммы незаконченных операций по формированию основного стада.

9. Учет капитальных вложений при компьютерной форме учета

При компьютерном учете по счетам капитальных вложений применяется примерно такой же порядок, как и по счетам затрат на производство. Обработка данных и формирование результатной информации производятся на АРМ бухгалтера по учету производства.

ГЛАВА XIII

Система учета затрат в финансовом учете

1. Общие положения

Детальный учет затрат по объектам и статьям затрат обеспечивает управленческий учет. В финансовом учете, естественно, учет затрат также находит отражение, но порядок его ведения зависит от построения общей системы взаимосвязи финансового и управленческого учета.

Финансовый и управленческий учет могут строиться в виде единой (одноуровневой) системы учета затрат, при которой учет затрат на производство обеспечивает едиными данными и финансовую, и управленческую бухгалтерии. Иными словами, учет затрат на производство при таком варианте взаимосвязи финансового и управленческого учета строится на одних и тех же счетах по учету затрат на производство, и их данные служат основой и для финансового, и для управленческого учета. Такой вариант применялся в плане счетов, действовавшем с 1992 по 2001 г. Практически он может быть использован и в настоящее время по новому плану счетов, если не будет разделения счетов учета затрат управленческого и финансового учета, конечно, с обеспечением их взаимосвязи.

При разграничении счетов учета затрат в финансовом учете для этих целей зарезервированы счета 30–39 с одновременным обеспечением взаимосвязи со счетами учета затрат в управленческом учете. Эта взаимосвязь может обеспечиваться по-разному, но наиболее простой ее вариант уже вырисовывается достаточно четко: за счет внедрения системы отражающих, передаточных счетов. Остановимся на этом варианте взаимосвязи учета затрат в финансовом и управленческом учете (на зарезервированных счетах 30–39 финансового учета).

2. Передаточная система учета затрат в финансовом учете

На первом этапе освоения нового плана счетов система учета затрат строится традиционно с накапливанием затрат на счетах по видам производств и статьям затрат (счета 20–29). Однако эта система ориентирована в основном на управленческий учет и она не обеспечивает необходимой информацией финансовую бухгалтерию, где не нужны конкретные данные об учете затрат по каждому виду производимой продукции и составным частям этих затрат в постатейном разрезе.

Для финансового учета вполне достаточно накапливание на счетах информации по элементам затрат без подразделения на конкретные виды продукции и статьи затрат. Ведь в финансовом учете информация о затратах в основном необходима для контрольных целей и обеспечения сопоставимости общих данных о размерах затрат с итогами этих данных в управленческом учете. Это как раз обеспечивает учет затрат по укрупненным контрольным блокам – элементам затрат.

Свободные шифры счетов 30–39 дают полную возможность обеспечить такую задачу.

На счете 30 при такой системе ведется учет затрат по экономическому элементу "Материальные затраты" с обеспечением передачи в систему управленческого учета всех затрат, входящих в этот элемент, на соответствующие счета учета затрат на производство по статьям затрат: семена, корма, удобрения, средства защиты растений и животных.

На счете 31 ведется учет затрат по экономическому элементу "Затраты на оплату труда" в корреспонденции с кредитом счета 70 "Расчеты с персоналом на оплату труда". В систему управленческого учета затраты по этому элементу (с кредита счета 31) передаются на счета учета затрат на производство по статье "Оплата труда": кредит счета 31, дебет счетов 20–29.

На счете 32 ведется учет затрат по экономическому элементу "Отчисления на социальные нужды" в корреспонденции с кредитом счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", в систему управленческого учета затраты по этому элементу передаются с кредита счета 32 на счета учета затрат на производство (20–29) по статье "Отчисления на социальные

нужды", входящей в укрупненную статью "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды".

По счету 33 ведется учет затрат по элементу "Амортизационные отчисления по основным средствам" в корреспонденции со счетом 02 "Амортизация основных средств". В систему управленческого учета затраты по этому элементу передаются с кредита счета 33 на счета учета производственных затрат по комплексной статье "Содержание основных средств", в которую амортизация включается в качестве составной части.

По счету 34 ведется учет по элементу "Прочие затраты", включающему целый комплекс конкретных затрат. С кредита счета 34 эти затраты относятся на счета по учету производственных затрат по различным элементам: содержание основных средств, работы и услуги, общепроизводственные и общехозяйственные расходы и др.

В целом затраты на производство по всем перечисленным элементам аккумулируются на счете 35 "Всего затрат в финансовом учете".

В управленческом учете также выбирается один из свободных счетов (в группе 20–29), например счет 27, для аккумулирования всех затрат управленческого учета. Естественно, итоги затрат на этих счетах должны совпадать, поскольку они формировались по одним и тем же исходным данным.

Аналогичным образом при такой системе решается вопрос о тождестве в управленческом и финансовом учете доходов. В результате данные по затратам и доходам в финансовом и управленческом учете должны быть равны, что очень важно для контрольных целей, а также с позиции налогообложения. Налоговая служба получает возможность проверять данные о затратах и доходах организаций не путем выборок, а на базе системного бухгалтерского учета: общие данные в финансовом учете в каждом конкретном случае должны подтверждаться суммой соответствующих частных итогов управленческого учета.

ГЛАВА XIV

Организация синтетического учета

1. Особенности организации синтетического учета при разных формах бухгалтерского учета

Общие положения

Бухгалтерский учет при любой форме строится таким образом, чтобы данные текущих бухгалтерских записей в регистрах обязательно контролировались соответствующими данными в сводных регистрах. Для этих целей и предназначены сводные регистры синтетического учета, в частности Главная книга.

Главную книгу при разных формах бухгалтерского учета ведут по-разному: в виде сводной ведомости оборотов, шахматной ведомости по корреспондирующим счетам и др. На сельскохозяйственных предприятиях при журнально-ордерной форме учета применяют Главную книгу типовой формы № 18-АПК. Порядок ее ведения будет рассмотрен ниже, здесь же следует отметить, что она построена с использованием шахматного принципа, т.е. обороты в ней накапливаются по корреспондирующим счетам (по дебету). Это дает возможность вскрыть ошибочные записи, основанные на неправильной корреспонденции счетов. В то же время особенность этой формы Главной книги состоит в том, что она основана не на параллельных записях с регистрами аналитического учета, а на записях по итогам из других регистров (журналов-ордеров, которые, в свою очередь, аккумулируют итоговые записи из вспомогательных ведомостей, лицевых счетов и т. д.). Поэтому ошибки, допущенные в этих регистрах, автоматически повторяются в Главной книге и обнаруживаются с большим трудом.

Значительные возможности для контроля за правильностью аналитических записей сосредоточены в регистрах синтетического учета при машинно-ориентированных формах.

Например, при таблично-автоматизированной форме учета значение сводного синтетического учета существенно возрастает. Это связано с тем, что возможные ошибки при обработке информации и получении итоговых данных по отдельным участкам учета обязательно должны вскрываться в синтетическом учете на основе применения соответствующей системы контроля и сверки данных. Только после получения в синтетическом учете сверенных итоговых данных фактически завершается процесс обработки информации и получения выходных данных по отдельным участкам учета. С этих позиций синтетический учет является не только завершающим этапом учетных работ, но и необходимым условием получения итоговых данных по каждому конкретному участку учета.

При обработке информации на компьютерах сводному синтетическому учету уделяется также большое внимание. Сводный синтетический учет сосредоточен на АРМе главного бухгалтера либо совмещен с АРМом по учету финансовых операций. При этом получаемые на дисплее данные и выходные машинограммы дают возможность полностью контролировать правильность записей в текущем бухгалтерском учете.

2. Ведение Главной книги при журнально-ордерной форме учета

Рассмотрим порядок ведения Главной книги (ф. № 18-АПК) при журнально-ордерной форме учета. Как было отмечено, в журналах-ордерах обороты по счетам синтетического учета группируют по кредитовому признаку с использованием шахматной формы для отражения сумм по дебету корреспондирующих счетов. Главная книга построена также по шахматной форме, но по дебетовому признаку. Такое построение журналов-ордеров и Главной книги обеспечивает проверку правильности корреспонденции счетов, создает возможность анализа сумм дебетовых и кредитовых оборотов, отраженных на каждом счете как в Главной книге, так и в журналах-ордерах.

Главную книгу открывают на год. Для каждого синтетического счета предназначен отдельный разворот в книге. При открытии Главной книги в начале года на основании вступитель-

ного баланса записывают остатки по счетам на начало года. В дальнейшем записи в Главную книгу делают из журналов-ордеров ежемесячно итогами за месяц. Для каждого месяца выделена отдельная строка, где последовательно записывают: месяц, за который производят записи; обороты по дебету счета с подразделением по корреспондирующим счетам; общие обороты по дебету и кредиту счета; остаток на конец месяца.

Обороты за месяц по кредиту каждого счета в Главную книгу записывают общей суммой из соответствующего журнала-ордера только после взаимной сверки учетных регистров, полного оформления и подписи журналов-ордеров лицами, ответственными за их ведение, а обороты по дебету набирают из разных журналов-ордеров отдельными суммами по соответствующим графам каждого журнала-ордера.

Таким образом, при журнально-ордерной форме учета оборот по дебету того или иного счета расшифровывается согласно корреспондирующим кредитуемым счетам в Главной книге, а оборот по кредиту того же счета – корреспондирующим дебетуемым счетам в соответствующем журнале-ордере. Тем самым исключается параллелизм в учетных записях. Каждый регистр служит для строго определенных целей.

Техника записей данных в Главную книгу из журналов-ордеров зависит от построения этих регистров. По журналам-ордерам, включающим только один балансовый счет (например, журналы-ордера № 1-АПК, 2-АПК, 5-АПК, 6-АПК, 7-АПК), записи в Главную книгу производят следующим образом. Вначале общую сумму кредитового оборота из журнала-ордера переносят в Главную книгу на кредит того счета, по которому ведется журнал-ордер, затем итоговые суммы из отдельных граф журнала-ордера переносят на дебет различных счетов Главной книги. Например, из журнала-ордера № 1-АПК кредитовый оборот будет перенесен в Главную книгу по кредиту счета 50 "Касса", а суммы, его составляющие, из отдельных граф журнала-ордера будут записаны в Главную книгу на дебет различных счетов: 51, 70, 71 и др. В итоге по каждому счету дебетовые обороты набираются из многих журналов-ордеров. Во избежание возможности повторных записей в журнале-ордере против сумм, уже перенесенных в Главную книгу, делают отметки.

По журналам-ордерам, включающим в себя несколько балансовых счетов (журналы-ордера № 3-АПК, 4-АПК, 8-АПК,

11-АПК и др.), применяют в принципе такой же порядок записей. Только в данном случае раздел, отведенный для кредитовых оборотов каждого счета, рассматривают как самостоятельный журнал-ордер.

Несколько иной порядок переноса данных применяется в журнале-ордере № 10-АПК, поскольку в нем сосредоточены обороты по большому количеству синтетических счетов, по которым не ведутся отдельные журналы-ордера. Записи в Главную книгу из журнала-ордера № 10-АПК производятся в два приема. Вначале переносят общие суммы кредитовых оборотов счетов, по которым ведется журнал-ордер (т. е. итоги соответствующих граф журнала-ордера), затем делают записи дебетовых оборотов в счетах, которые корреспондируют со счетами данного журнала-ордера (т. е. переносят из журнала-ордера соответствующие построчные записи).

По окончании переноса оборотов из журналов-ордеров в Главную книгу по каждому счету подсчитывают суммы дебетовых оборотов и их итог записывают в графу "Итого по дебету". Поскольку суммы кредитового оборота были записаны на счете раньше, возникает возможность выведения сальдо по счету на конец месяца, что и делают обычным порядком.

Обороты и выведенные остатки в Главной книге ежемесячно сверяют с данными других регистров путем сопоставления данных Главной книги с итоговыми суммами журналов-ордеров, вспомогательных ведомостей, сводных лицевых счетов. Дебетовые обороты, набранные в Главной книге по счетам, включенным в журнал-ордер № 10-АПК, должны соответствовать дебетовым оборотам (в целом и по корреспондирующим счетам), отраженным в этом журнале-ордере.

Непосредственно в Главной книге правильность записей проверяют путем подсчета и сверки итогов оборотов и сальдо по всем счетам. Общая сумма дебетовых оборотов за месяц должна равняться общей сумме кредитовых оборотов, а общая сумма дебетовых остатков по всем счетам должна быть равна общей сумме кредитовых остатков. Естественно, также по каждому счету должны быть увязаны суммы остатков и суммы дебетовых и кредитовых оборотов.

Для контрольных целей в конце Главной книги на отдельном листе ежемесячно записывают итоговые суммы оборотов и сальдо по всем счетам. После сверки записей и полученных ито-

гов в Главной книге составляют сальдовый баланс. В целом журнально-ордерная форма учета обеспечивает довольно стройную систему увязки синтетического учета с данными регистров аналитического учета.

3. Синтетический учет при компьютерной форме учета

Организация синтетического учета при автоматизации учета на базе ПЭВМ может строиться по-разному. Однако независимо от конкретных форм этой организации во всех случаях создается информационный массив сводного синтетического учета, включающий обороты по всем синтетическим счетам (с подразделением по субсчетам) в разрезе корреспондирующих счетов. База данных сводного синтетического учета, как правило, формируется по табличной модели: в запись строк включены основные счета и субсчета, в запись столбцов – корреспондирующие счета и субсчета с указанием сумм.

Основным выходным регистром сводного синтетического учета является машинограмма "Главная книга", в которой по каждому синтетическому счету (при необходимости с разбивкой по субсчетам) набираются входящее сальдо, обороты по дебету и кредиту с разбивкой по корреспондирующим счетам и исходящее сальдо. К этой машинограмме в качестве приложения дается машинограмма "Оборотный баланс", которая имеет контрольное значение и используется для сверки оборотов по балансовым счетам. Для формирования отчетности выдается машинограмма "Сальдовый баланс" (в двух вариантах – по форме годовой и квартальной отчетности). При необходимости данные машинограмм воспроизводятся на дисплее.

Оглавление

Предисловие 3

Глава I. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ 5

1. Роль и задачи бухгалтерского учета 5
2. Подразделение учета на финансовый и управленческий 8
3. Особенности бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях (организациях) 9
4. Основные задачи и требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету 12
5. Основные принципы организации финансового бухгалтерского учета 14
6. План счетов бухгалтерского учета 23
7. Нормативная база бухгалтерского учета 37
8. Журнально-ордерная форма учета в сельском хозяйстве 66
9. Автоматизированные формы учета в сельском хозяйстве 72
10. Учетная политика предприятия (организации) . . . 80
11. Руководство бухгалтерским учетом в сельском хозяйстве 85

Глава II. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ 88

1. Содержание объекта учета 88
2. Учет денежных средств в кассе 89
3. Учет денежных средств на расчетных счетах 99
4. Учет денежных средств на валютных счетах 106
5. Учет денежных средств на специальных счетах в банках. 109
6. Учет денежных средств в пути 113
7. Учет денежных средств при компьютерной форме учета 115

Глава III. УЧЕТ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ 118

1. Содержание объекта учета 118
2. Основные формы безналичных расчетов и расчетные документы 119
3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками 127
4. Учет заготовления и приобретения материальных ценностей и расчетов по НДС с поставщиками 139
5. Учет расчетов с заготовительными организациями и прочими покупателями 143
6. Учет расчетов по налогам и сборам 146
7. Учет расчетов по страхованию 153
8. Учет расчетов с подотчетными лицами 159
9. Учет расчетов с учредителями 164
10. Учет расчетов по возмещению материального ущерба 169
11. Учет расчетов по кредитам и займам 171
12. Учет прочих расчетов 182
13. Учет расчетных операций при компьютерной форме учета 195

Глава IV. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ 198

1. Экономическое содержание материально-производственных запасов и основные задачи их учета 198
2. Документальное оформление поступления и расходования сельскохозяйственной продукции, семян и кормов 201
3. Документальное оформление движения прочих материальных ценностей 220
4. Организация складского хозяйства и учет товарно-материальных ценностей на складе 224
5. Оценка материально-производственных запасов 228
6. Синтетический и аналитический учет сельскохозяйственной продукции, семян и кормов 230
7. Синтетический и аналитический учет прочих материальных ценностей 240
8. Контроль за сохранностью материальных ценностей 257
9. Учет переоценки товарно-материальных ценностей 259

10. Учет НДС по приобретенным ценностям 261
11. Учет материальных ценностей при компьютерной форме учета 262

Глава V. УЧЕТ ЖИВОТНЫХ НА ВЫРАЩИВАНИИ И ОТКОРМЕ 265

1. Экономическое содержание объекта учета и задачи учета животных на выращивании и откорме 265
2. Первичный учет животных на выращивании и откорме 266
3. Методы оценки животных на выращивании и откорме скота и птицы 275
4. Синтетический и аналитический учет животных на выращивании и откорме 276
5. Учет выращиваемых и откармливаемых животных на специализированных животноводческих предприятиях 283
6. Отражение операций по движению животных на выращивании и откорме в регистрах учета 286
7. Учет животных на выращивании и откорме при компьютерной форме учета 289

Глава VI. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ 290

1. Экономическое содержание основных средств и нематериальных активов и задачи их учета 290
2. Классификация основных средств и их оценка 293
3. Документальное оформление, инвентарный, аналитический и синтетический учет основных средств 299
4. Учет амортизации, ликвидации и выбытия основных средств 307
5. Учет нематериальных активов и их амортизации 319
6. Учет основных средств при арендных отношениях, лизинге и прокате 324
7. Отражение операций по учету основных средств и нематериальных активов в регистрах бухгалтерского учета 334
8. Инвентаризация основных средств 336
9. Учет основных средств и нематериальных активов при компьютерной форме учета 338

Глава VII. УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ 340

1. Содержание объекта учета 340
2. Первичная документация 341
3. Обобщение и группировка данных по учету труда 349
4. Учет расчетов по оплате труда и контроль за использованием фонда заработной платы (оплаты труда) 352
5. Учет расчетов с работниками при увольнении 354
6. Отражение расчетов по оплате труда в регистрах бухгалтерского учета 356
7. Учет труда и заработной платы (оплаты труда) при компьютерной форме учета 363

Глава VIII. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ 365

1. Экономическое содержание финансовых вложений 365
2. Общие принципы учета финансовых вложений 366
3. Учет паев и акций 368
4. Учет долговых ценных бумаг 370
5. Учет предоставленных займов 372
6. Учет вкладов по договору простого товарищества 373
7. Отражение операций по финансовым вложениям в регистрах бухгалтерского учета 375

Глава IX. УЧЕТ КАПИТАЛА, ФОНДОВ, РЕЗЕРВОВ И ФИНАНСИРОВАНИЯ 378

1. Экономическое содержание капитала, фондов, резервов и финансирования 378
2. Учет уставного (складочного) капитала 380
3. Учет резервного капитала (фонда) 385
4. Учет добавочного капитала 386
5. Учет резервов, создаваемых за счет прибыли ... 389
6. Учет резервов, создаваемых за счет резервирования затрат 392
7. Учет целевого финансирования 398
8. Учет капитала, фондов, резервов и финансирования при компьютерной форме учета 399

Глава X. УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ 402

1. Классификация расходов и доходов в финансовом учете 402
2. Учет продаж 408
3. Учет расходов на продажу 414
4. Учет прочих доходов и расходов 415
5. Отражение операций по учету продаж, прочих доходов и расходов в регистрах бухгалтерского учета 419
6. Учет продаж, прочих доходов и расходов при компьютерной форме учета 424

Глава XI. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ 426

1. Понятие финансовых результатов деятельности 426
2. Учет прибылей и убытков 428
3. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) 430
4. Учет доходов будущих периодов 432
5. Отражение операций по учету финансовых результатов деятельности в регистрах бухгалтерского учета 435
6. Учет финансовых результатов при компьютерной форме учета 437

Глава XII. УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ .. 438

1. Экономическое содержание вложений во внеоборотные активы и их классификация 438
2. Учет строительства, осуществляемого подрядным способом 443
3. Учет строительства, осуществляемого хозяйственным способом 445
4. Учет накладных расходов по строительству 453
5. Учет приобретения основных средств 456
6. Учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений 459
7. Учет затрат по формированию основного стада 460
8. Отражение операций по капитальным вложениям в регистрах учета 463
9. Учет капитальных вложений при компьютерной форме учета 466

Глава XIII. СИСТЕМА УЧЕТА ЗАТРАТ В ФИНАНСОВОМ УЧЕТЕ 467

1. Общие положения 467
2. Передаточная система учета затрат в финансовом учете 468

Глава XIV. ОРГАНИЗАЦИЯ СИНТЕТИЧЕСКОГО УЧЕТА 470

1. Особенности организации синтетического учета при разных формах бухгалтерского учета 470
2. Ведение Главной книги при журнально-ордерной форме учета 471
3. Синтетический учет при компьютерной форме учета 474

Учебное издание

Пизенгольц Михаил Захарович

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

Том 1. Часть 1

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Ведущий редактор *М. М. Засыпкина.* Младший редактор *И. П. Елкина*
Художественный редактор *Ю. И. Артюхов*
Технический редактор *И. В. Завгородняя*
Корректоры *Г. В. Хлопцева, Н. П. Сперанская*
Компьютерная верстка *Н. А. Пиминовой*
Переплет художника *Н. М. Биксентеева*

ИБ № 4357

Лицензия ЛР № 010156 от 29.01.97

Подписано в печать 02.11.2001. Формат 60×88$^{1}/_{16}$
Гарнитура «Таймс». Печать офсетная. Усл. п. л. 29,4. Уч. изд. л. 27,46
Доп. тираж 7000 экз. Заказ № 3515. «С» 126

Издательство «Финансы и статистика». 101000, Москва, ул. Покровка, 7
Телефон (095) 925-35-02. Факс (095) 925-09-57
E-mail: mail@finstat.ru http://www.finstat.ru

ГУП «Великолукская городская типография»
Комитета по средствам массовой информации и связям
с общественностью администрации Псковской области
182100, Великие Луки, ул. Полиграфистов, 78/12
Тел./факс: (811-53) 3-62-95. E-mail: VTL@MART.RU