

**ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА В ДРУГИХ ОТРАСЛЯХ
ЭКОНОМИКИ**

Конспект лекций

Витебский государственный технологический университет

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Учреждение образования
«Витебский государственный технологический университет»

**ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ДРУГИХ ОТРАСЛЯХ
ЭКОНОМИКИ**

Конспект лекций

для слушателей ФПК специальности
1-25 03 75 «Бухгалтерский учет и контроль в промышленности»

Витебск
2015

УДК 657 (075)
ББК 65.052.2
О-75

Рецензенты :

главный бухгалтер УП «Медтехника» О.В. Соловьева;
зам. начальника центра бухгалтерского учета и финансов УО «ВГТУ»,
старший преподаватель кафедры экономики УО «ВГТУ» Е. Ю. Дулебо.

Рекомендовано к изданию редакционно-издательским советом УО «ВГТУ», протокол № 8 от 27 ноября 2014.

Особенности бухгалтерского учета в других отраслях экономики :
конспект лекций / сост. : Д. Т. Солодкий. – Витебск : УО «ВГТУ», 2014. –
76 с.

ISBN 978-985-481-359-2

Конспект лекций включает темы лекционных занятий в соответствии с учебной программой дисциплины «Особенности бухгалтерского учета в других отраслях экономики». Предназначен для слушателей ФПК специальности 1-25 03 75 «Бухгалтерский учет и контроль в промышленности», содержит доступно изложенный материал, который поможет студентам в изучении данной дисциплины.

УДК 657 (075)
ББК 65.052.2

ISBN 978-985-481-359-2

© Солодкий Д.Т., 2014
© УО «ВГТУ», 2014

СОДЕРЖАНИЕ

1 Особенности бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях	5
1.1 Особенности сельскохозяйственного производства, обуславливающие организацию бухгалтерского учета	5
1.2 Оценка материалов и готовой продукции в сельскохозяйственных организациях	7
1.3 Учет кормов	7
1.4 Учет семян и посадочного материала	8
1.5 Учет удобрений	9
1.6 Учет средств защиты растений, животных и медикаментов	10
1.7 Учет животных на выращивании и откорме	11
1.8 Учет готовой продукции	13
1.9 Учет затрат по формированию основного стада	14
1.10 Классификация затрат по статьям	16
1.11 Учет затрат на производство продукции растениеводства	17
1.12 Учет затрат на производство продукции животноводства	20
2 Особенности бухгалтерского учета в агросервисных организациях АПК	21
2.1 Учет ремонта и технического обслуживания тракторов, автомобилей, оборудования	21
2.2 Учет затрат на производство механизированных работ	23
2.3 Учет затрат на производство работ по механизации и электрификации трудоемких процессов в растениеводстве и животноводстве	24
2.4 Учет затрат по эксплуатации автотранспорта	24
3 Особенности бухгалтерского учета в строительных организациях	25
3.1 Отраслевые особенности строительства и их влияние на организацию учета	25
3.2 Учет затрат на капитальные вложения при подрядном и хозяйственном способах ведения работ	26
3.3 Учет материалов повторного использования	27
3.4 Учет временных (нетитульных) сооружений, приспособлений и устройств	28
3.5 Учет материалов, переданных заказчиком подрядной строительной организации для выполнения строительного монтажа работ	29
3.6 Учет расходов по договорам строительного подряда	30
3.7 Учет затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов	32
3.8 Особенности сводного учета затрат на производство строительного монтажа работ	33
3.9 Учет выполненных объемов строительного монтажа работ, расчетов с заказчиками и субподрядными организациями	34
4 Особенности бухгалтерского учета в автотранспортных организациях	35
4.1 Объекты бухгалтерского учета в автотранспортных организациях	36
4.2 Учет топливно-смазочных материалов	37

4.3	Учет запасных частей, агрегатов и автомобильных шин	39
4.4	Особенности оплаты труда в автотранспортных организациях	41
4.5	Учет затрат на техническое обслуживание и ремонт подвижного состава	42
4.6	Учет затрат на перевозки автомобильным транспортом	43
4.7	Учет реализации автотранспортных услуг	47
5	Особенности бухгалтерского учета в торговых организациях	49
5.1	Объекты учета товаров в организациях оптовой торговли	49
5.2	Формирование цен на товары в организациях оптовой торговли	51
5.3	Учет поступления товаров в организациях оптовой торговли	52
5.4	Учет товарных потерь в организациях оптовой торговли	53
5.5	Инвентаризация товаров в организациях оптовой торговли, выявление и учет ее результатов	56
5.6	Учет издержек обращения в торговле	57
5.7	Учет реализации товаров и финансовых результатов в организациях оптовой торговли	59
5.8	Розничный товарооборот и особенности формирования розничных цен на товары	60
5.9	Учет поступления товаров в организациях розничной торговли	61
5.10	Особенности учета результатов инвентаризации товаров в организациях розничной торговли	62
5.11	Учет товаров в комиссионных магазинах	62
5.12	Учет реализации товаров и финансовых результатов в организациях розничной торговли	63
6	Особенности бухгалтерского учета в организациях общественного питания	64
6.1	Организация и задачи бухгалтерского учета в организациях общественного питания	64
6.2	Формирование цен на товары и продукцию собственного производства в организациях общественного питания	66
6.3	Учет поступления и движения сырья, продуктов и товаров в организациях общественного питания	68
6.4	Учет продукции собственного производства в общественном питании	70
6.5	Учет выручки от реализации и финансовых результатов в организациях общественного питания	72
	Литература	74

1 ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Вопросы:

- 1.1 Особенности сельскохозяйственного производства, обуславливающие организацию бухгалтерского учета
- 1.2 Оценка материалов и готовой продукции в сельскохозяйственных организациях
- 1.3 Учет кормов
- 1.4 Учет семян и посадочного материала
- 1.5 Учет удобрений
- 1.6 Учет средств защиты растений, животных и медикаментов
- 1.7 Учет животных на выращивании и откорме
- 1.8 Учет готовой продукции
- 1.9 Учет затрат по формированию основного стада
- 1.10 Классификация затрат по статьям
- 1.11 Учет затрат на производство продукции растениеводства
- 1.12 Учет затрат на производство продукции животноводства

1.1 Особенности сельскохозяйственного производства, обуславливающие организацию бухгалтерского учета

1. Использование земли в качестве предмета труда.

Средства производства, изнашиваясь в процессе эксплуатации, утрачивают свои технико-эксплуатационные свойства и, в конце концов, выбывают из производства. Земля же является вечным средством производства. Более того, при правильном использовании повышается её плодородие, это улучшает урожайность и эффективность сельскохозяйственного производства.

В бухгалтерском учёте земля учитывается в количественных показателях (гектарах) по видам угодий (пашня, сенокос, пастбище, сад, лес).

2. В сельском хозяйстве производственный процесс носит длительный характер.

Поэтому на конец года накапливаются значительные остатки незавершенного производства. В растениеводстве их образуют затраты на посев озимых культур и многолетних трав, на подъём зяби и заготовку органических удобрений. В связи с этим, производственные затраты учитывают не только по отдельным объектам (культурам, группам культур, видам работ, подразделениям) в разрезе калькуляционных статей, но и подразделяют:

- на затраты прошлых лет под урожай текущего года;
- на затраты отчётного года под урожай этого же года;
- на затраты отчётного года под урожай будущих лет.

3. Зависимость от погодных условий, естественных и биологических факторов является причиной сезонности сельскохозяйственного производства,

неравномерности затрат средств производства и труда в течение года.

Больше всего их производится в периоды выполнения основных сельскохозяйственных работ (посев, уход за посевами, уборка), поэтому в течение года объём учётных работ изменяется.

Из-за сезонности сельскохозяйственного производства продукция поступает в течение года неравномерно, а её фактическая себестоимость исчисляется только по истечении календарного года, когда учтены все затраты на производство и валовой сбор продукции. Поступающая из производства, а также реализованная и израсходованная на производственные цели сельскохозяйственная продукция (семена и корма) учитывается по плановой себестоимости. Конечные финансовые результаты деятельности сельскохозяйственных организаций определяют после исчисления фактической себестоимости реализованной продукции, то есть по окончании календарного года.

Для контроля за уровнем себестоимости продукции в сельском хозяйстве, в отличие от других отраслей народного хозяйства, исчисляют ожидаемую себестоимость. Ожидаемые себестоимость и финансовые результаты определяются на 1 октября по данным о фактических затратах и полученной продукции за 9 месяцев, а также по итогам расчётов ожидаемых затрат и выхода продукции за 4 квартал.

4. В растениеводстве часть продукции используется внутри хозяйства, что требует отдельного учёта её товарной части, семян и кормов.

5. В животноводстве имеются особенности учёта основных и оборотных средств. Например, основное молочное стадо коров учитывается в составе основных средств, которое частично пополняется за счёт молодняка, выращенного в своём хозяйстве. Это вызывает необходимость отражать в учёте переход оборотных средств в основные. При утрате животными племенной или продуктивной ценности из-за болезни или по другим причинам происходит обратный процесс.

6. Характерной чертой сельскохозяйственного производства является то, что от одной культуры или одного вида скота получают несколько наименований продукции. Она бывает основной, сопряженной и побочной.

Основной является продукция, ради которой возделывается данная культура (от зерновых культур получают основную продукцию – зерно и побочную – солому).

Если от одной культуры или технологической группы скота получают несколько видов основной продукции, то такая продукция называется сопряженной (в льноводстве получают семена льна и льносолому, от основного стада коров – молоко и приплод).

Побочная продукция поступает одновременно с основной, но имеет второстепенное значение (солома и полова от зерновых культур, ботва от картофеля и свёклы). Побочная продукция используется внутри хозяйства на производственные цели: на корм скоту, для подстилки животным, на силосование, удобрение полей.

1.2 Оценка материалов и готовой продукции в сельскохозяйственных организациях

Большое значение в организации учёта материалов и готовой продукции играет их оценка.

Материалы и готовую продукцию, поступившие в течение года из собственного производства, оценивают по плановой себестоимости. В конце года, после составления отчётных калькуляций, плановую себестоимость доводят до уровня фактической.

Продукцию и материалы, по которым плановая себестоимость не исчисляется, оценивают по ценам возможной реализации.

Материальные ценности, произведенные в прошлом году и перешедшие на текущий, учитывают по фактической себестоимости.

Все поступающие в организацию покупные материальные ресурсы отражаются по учётным ценам или фактической себестоимости.

1.3 Учет кормов

Для отражения наличия и движения кормов (как покупных, так и собственного производства) в сельскохозяйственных организациях может быть открыт отдельный субсчет к счету 10 «Материалы», например 10/14 «Корма». Аналитический учёт кормов ведут по их видам, а также местам хранения.

Таблица 1.1 – Отражение хозяйственных операций по учёту кормов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Оприходование кормов:		
	- покупных:		
	сумма НДС	18	60
	сумма без НДС	10/14	60
	- собственного производства:		
растительного происхождения	10/14	20/1	
животного происхождения	10/14	20/2	
разница между плановой и фактической себестоимостью (с использованием дополнительной или сторнировочной записи)	10/14	20	
- отходы столовых, буфетов	10/14	29	
2	Корма, скормленные на корню, могут не приходоваться на счёт 10/14	20/2	20/1
3	Расход кормов	20/2	10/14

Расчет количества кормов собственного производства, подлежащих оприходованию.

В сельскохозяйственных организациях значительная часть кормов скормливается скоту без предварительной уборки, т.е. на корню (путем выпаса). Их количество главный зоотехник и главный агроном определяют расчетным путем (укосный или зоотехнический методы) и затем списывают на издержки производства.

При зоотехническом методе количество зеленой массы определяется исходя из полученной продукции животноводства и норм расхода кормов. Для оприходования пастбищных кормов зоотехническая служба ведет пастбищный дневник, в котором указывается период выпаса, поголовье скота и наименование угодий (трав).

При укосном методе урожай выросшей на пастбище травы определяется комиссией путем скашивания и взвешивания зеленой массы в нескольких местах пастбища: выбирают участки длиной 10 м. и шириной, соответствующей ширине захвата косилки, полученную с них зеленую массу взвешивают, делят на скошенную площадь и таким образом получают урожайность.

Зеленую массу естественных пастбищ, скормленную скоту путем выпаса, отражают в учете по количеству и сумме фактических затрат по уходу за пастбищами.

1.4 Учет семян и посадочного материала

Для учета наличия и движения семян и посадочного материала (как покупных, так и собственного производства) может открываться отдельный субсчет к счету 10 «Материалы», например 10/15 «Семена и посадочный материал».

Аналитический учет ведется по группам, видам, ботаническим сортам, репродукциям, местам хранения и материально ответственным лицам.

Таблица 1.2 – Отражение хозяйственных операций по учету семян и посадочного материала

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Оприходование семян и посадочного материала:		
	- покупных:		
	сумма НДС	18	60
	сумма без НДС	10/15	60
	- из готовой продукции	10/15	43/1
	- из собственного производства	10/15	20/1

Окончание таблицы 1.2

	отражается разница между плановой и фактической себестоимостью (с использованием дополнительной или сторнировочной записи)	10/15	20/1
2	Отражается разница в стоимости полноценного зерна и зерноотходов, т.е. неиспользуемых отходов, усушки (по количеству и цене оприходования) урожая текущего года с использованием сторнировочной записи	10/15	20/1
3	Списываются отходы, вызванные очисткой и сортировкой семян и посадочного материала производства прошлого года (только количество) с использованием сторнировочной записи	10/15	20/1
4	Затраты по очистке, сортировке и сушке относят: - на увеличение стоимости семян и посадочного материала производства прошлого года - на затраты, если семена и посадочный материал урожая текущего года	10/15 20/1	70,76,69 60 и т.д. 70,76,69 60 и т.д.
5	Расход семян и посадочного материала основного производства - на растениеводства - на затраты по закладке и выращиванию многолетних насаждений	20/1 08/9	10/15 10/15

1.5 Учет удобрений

На отдельном субсчете к счету 10 «Материалы», например, субсчете 10/16 «Удобрения» учитывают все виды минеральных (и органических) удобрений в физической массе с указанием содержания действующего вещества. Аналитический учет ведут по местам хранения и видам удобрений.

Списание удобрений и ядохимикатов в издержки производства оформляют актом об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений и гербицидов (ф. № 206-АПК), который составляется после внесения в почву органических и минеральных удобрений или по завершении обработки посевов ядохимикатами.

Таблица 1.3 – Отражение хозяйственных операций по учету удобрений

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Оприходование удобрений:		
	- покупных:		
	сумма НДС	18	60
	сумма без НДС	10/16	60
2	Удобрения собственного производства могут не отражаться на счете 10, а списываться на 20 счет	20/1	20/2
3	Списываются удобрения, внесенные в почву	20/1	10/16

1.6 Учет средств защиты растений, животных и медикаментов

На субсчете 10/17 «Средства защиты растений, животных и медикаменты» отражают ядохимикаты, биопрепараты, медикаменты и другие химикаты, используемые для борьбы с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур и животных, проведения опытов с растениями и животными и т.д.

При этом рыбий жир и другие ветеринарно-профилактические материалы относят к витаминным кормам и отражают на субсчете 10/14.

Указанные материалы на местах хранения учитываются по наименованию и количеству, а в бухгалтерии – в денежном выражении по каждому их виду.

Списание использованных химикатов, биопрепаратов и медикаментов производят по актам произвольной формы, составленным на основании записей в амбулаторном журнале. Особо дефицитные средства (спирт, опий, морфий), а также лекарства, содержащие ядовитые вещества, списывают по актам с приложением рецептов, по которым они отпускались.

Таблица 1.4 – Отражение хозяйственных операций по учету средств защиты растений, животных и медикаментов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Поступление биопрепаратов, химикатов и медикаментов		
	сумма НДС	18	60
	сумма без НДС	10/17	60
2	Списание:		
	- если приобретались за счет собственных средств	20/1 20/2	10/17
	- если приобретались за счет ассигнований из бюджета	86	10/17 20/1 20/2

1.7 Учет животных на выращивании и откорме

Молодняк животных представляет собой специфическую группу оборотных средств. Особенностью его является то, что с одной стороны, молодняк животных является незавершенным производством отрасли животноводства, т.е. предметом труда, с другой стороны, он выступает в процессе производства как средство труда. Молодняк как средство труда способствует переработке кормов в качественно иной вид продукции – мясо. Как предмет труда он подвергается воздействию со стороны человека с целью получить потребительную стоимость, т.е. животное, которое можно использовать для пополнения основного стада и для забоя на мясо. Таких свойств не имеет ни один вид производственных запасов и незавершенного производства. В связи с этим учет молодняка животных ведут особенно.

Продукцией выращивания и откорма является прирост живой массы. Его определяют двумя методами: по тем видам животных, которых содержат для получения мяса – взвешиванием (крупный рогатый скот, свиньи) и расчетным путем (овцы, козы, птица, кролики). Прирост живой массы по первому методу находят, сравнивая массу на начало и конец периода с учетом движения; по второму – исходя из живой массы этих животных, устанавливаемой выборочным путем по возрастным группам (взвешивают не менее 5% типичных для данной группы животных и птицы).

Приплод, полученный в хозяйстве, при оприходвании оценивают: телят в молочном животноводстве – по плановой себестоимости приплода (10 % общей суммы затрат на содержание молочного животноводства относятся на приплод); телят в мясном животноводстве – исходя из живой массы теленка и плановой себестоимости 1 кг живой массы; поросят – исходя из живой массы при рождении и плановой себестоимости 1 кг массы отъемышей. Себестоимость телят на момент рождения определяется в мясо-шерстяном овцеводстве в размере 10 %, романовской породы – 12 %; каракульской – 15 % от общей суммы затрат на содержание овец основного стада.

Оприходование приобретенного молодняка животных и взрослого скота для доращивания и откорма производится по фактической себестоимости.

Прирост живой массы по всем видам животных оценивают по количеству прироста и плановой себестоимости 1 ц.

Синтетический учет наличия и движения молодняка, взрослого скота, находящегося на откорме, птицы и т.д. ведут на счете 11 «Животные на выращивании и откорме». Счет активный. На субсчете 11/1 «Молодняк животных» учитывают молодняк крупного рогатого скота, свиней, овец, коз, оленей, а также молодняк лошадей и других видов рабочего скота. Аналитические счета открывают по видам скота и половозрастным группам:

- крупный рогатый скот: телки старше 2 лет и телки до 2 лет по годам рождения; бычки по годам рождения;

- свиньи: свиноматки проверяемые, поросята до 2 месяцев, поросята от 2 до 4 месяцев, ремонтный молодняк, молодняк на выращивании и откорме.

На субсчете 11/2 «Животные на откорме» учитывают взрослый продуктивный и рабочий скот, переведенный на откорм из основного стада. Аналитические счета открывают по видам скота.

На субсчете 11/3 «Птицы» ведут учет всей птицы (как молодняка, так и взрослой). Аналитические счета открывают по следующим учетным группам:

- куры яичного направления: молодняк, маточное стадо несушек, промышленное стадо несушек, ремонтный молодняк;
- куры мясного направления: молодняк, цыплята-бройлеры, маточное стадо;
- утки, гуси, индейки, цесарки: молодняк, взрослое стадо.

На субсчете 11/4 «Звери» учитывают пушных зверей по каждому их виду и годам рождения; а на субсчете 11/5 «Кролики» - кроликов по породам.

На субсчете 11/6 «Семьи пчел» учитывают пчелиные семьи, определяемые по данным проверки пасеки, а также соторамки, находящиеся в ульях и в запасе.

Таблица 1.5 – Отражение хозяйственных операций по счету 11 «Животные на выращивании и откорме»

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Оприходование приплода продуктивного скота и прироста живой массы; отражение в конце года калькуляционных разниц	11	20/2
2	Оприходование приплода молодняка рабочего скота, прироста молодняка; отражение в конце года калькуляционных разниц; стоимость услуг, оказанных собственным автотранспортом по транспортировке купленных животных; отражение калькуляционных разниц по услугам вспомогательных производств	11	23/8
3	Отражается стоимость выбракованных из основного стада животных и поставленных на откорм	11	01
4	Приобретение молодняка животных на стороне	11	60
5	Начисление оплаты труда работникам, занятым доставкой в организацию купленного молодняка животных и взрослого скота на откорме (и начисления на оплату труда)	11	70, 69, 76
6	Приобретение молодняка животных за счет подотчетных сумм	11	71

Окончание таблицы 1.5

7	Стоимость молодняка животных, поступившего от учредителей в качестве вклада в уставный фонд	11	75
8	Стоимость поступившего молодняка в качестве целевого финансирования	11	86
9	Стоимость выявленных при инвентаризации излишков	11	90/7
10	Стоимость безвозмездно полученного молодняка животных	11	98
11	Перевод молодняка животных в основное стадо (в течение года – по плановой себестоимости; в конце – списание калькуляционной разницы между фактической и плановой себестоимостью)	08/7	11
12	Стоимость реализованного молодняка животных и взрослого скота на откорме	90/4	11
13	Стоимость павших и вынужденно забитых животных (за исключением экстремальных ситуаций); отражение выявленных в результате инвентаризации недостатков животных	94	11
14	Стоимость скота, забитого в организации на мясо	20/3	11

1.8 Учет готовой продукции

Наличие и движение сельскохозяйственной продукции учитывают на счете 43 «Готовая продукция» в разрезе следующих субсчетов:

43/1 «Продукция растениеводства»

43/2 «Продукция животноводства»

43/3 «Продукция промышленных и подсобных производств»

По дебету счета 43 отражается поступление продукции из производства; излишки, выявленные при инвентаризации и т.д.

По кредиту счета 43 отражается стоимость продукции реализованной на сторону, отпущенной в переработку, выданной в счет натуральной оплаты труда работников.

Если готовая продукция полностью направляется для использования в самой организации, то она может не приходиться на счет 43, а учитываться на счете 10 «Материалы» и других аналогичных счетах в зависимости от назначения этой продукции (например, фуражное зерно, семена, посадочный материал, отдельные виды побочной продукции растениеводства и

животноводства).

На субсчете 43/1 учитывается продукция растениеводства. Аналитический учет ведется по видам и сортам продукции.

Полученную от урожая продукцию, не имеющую целевого назначения, отражают бухгалтерской записью Д-т 43/1 К-т 20/1 в первоначальной массе. В дальнейшем, полученная продукция дорабатывается. Затраты по доработке (очистка, сушка, сортировка) продукции растениеводства урожая прошлого года относятся непосредственно на увеличение ее стоимости. Стоимость неиспользуемых отходов, а также усушка отражается методом «красное сторно» бухгалтерской записью Д-т 43/1 К-т 20/1. При этом, используемые отходы необходимо оприходовать исходя из процента содержания в них полноценного зерна.

После определения и передачи готовой продукции (или ее части) по целевому назначению или ее реализации составляются следующие бухгалтерские записи:

Дебет субсчетов 10/14 «Корма»; 10/15 «Семена и посадочный материал»; 20/2 «Животноводство» и 90/4 «Себестоимость реализации» Кредит субсчета 43/1.

На субсчете 43/2 «Продукция животноводства» сельскохозяйственные организации учитывают готовую продукцию животноводства (молоко, яйцо, шерсть, шкурки зверей, мед, воск и т.д.). Учет ведется по видам и сортам продукции. По дебету этого субсчета отражают поступление продукции животноводства из производства в корреспонденции со счетом 20, по кредиту – использование продукции на собственное производство, ее реализации и т.д.

На субсчете 43/3 «Продукция промышленных и подсобных производств» ведется учет готовой продукции, полученной в сельскохозяйственной организации от промышленной переработки сырья. В частности, продукция консервного, мясного и других производств. Оприходование готовой продукции отражается записью: Д-т 43/3 К-т 20/3 «Промышленное производство».

В конце года плановая себестоимость готовой продукции доводится до фактической способом дополнительной записи или «красное сторно» бухгалтерскими записями по дебету субсчетов 43/1, 43/2, 43/3 и кредиту 20/1, 20/2, 20/3.

1.9 Учет затрат по формированию основного стада

Особую группу капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях составляют затраты по формированию основного стада.

К ним относят расходы по выращиванию собственного молодняка, переводимого в основное стадо, а также затраты по приобретению взрослого скота на стороне. Организации отражают их на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы». По дебету счета учитываются все затраты, относящиеся к формированию стада взрослого продуктивного и рабочего скота, а по кредиту

– списываются затраты в дебет счета 01 «Основные средства».

Самым значимым источником формирования продуктивного стада является выращивание собственного молодняка. Молодняк животных в сельскохозяйственных организациях относится к оборотным средствам, поэтому при переводе его в основное стадо происходит переход оборотных средств посредством капитальных вложений в группу основных средств. Перевод молодняка во взрослое поголовье по птице, кроликам, зверям на счете 08 не отражается, поскольку они числятся в составе оборотных средств.

Учет затрат по формированию основного стада за счет перевода молодняка выращенного в хозяйстве, ведут на субсчете 08/7 «Перевод молодняка животных в основное стадо». Аналитический учет ведут по видам животных (КРС, свиньи, овцы, лошади и т.д.).

В течение года при переводе в основное стадо молодняка прошлых лет его стоимость определяется исходя из веса животных и плановой себестоимости 1 ц живой массы.

Стоимость молодняка скота, по которому себестоимость живой массы не исчисляется (молодняк лошадей и др.), определяется исходя из его фактической стоимости на начало года и затрат на выращивание в текущем году, исчисленных умножением плановой себестоимости 1 кормо-дня на количество дней пребывания животных в группе молодняка до его перевода в основное стадо.

Операции по формированию основного стада отражают в учете в следующем порядке.

В течение года по мере перевода молодняка скота в основное стадо составляется бухгалтерская запись по плановой себестоимости живой массы: Д-т сч. 08 /7 К-т сч. 11 «Животные на выращивание и откорме».

Одновременно составляют корреспонденцию на оприходование скота в состав основных средств: Д-т сч. 01 К-т сч. 08/7.

В конце года, после определения фактической себестоимости прироста живой массы, плановые затраты на выращивание молодняка, переведенного в течение года в основное стадо, корректируются до фактических.

Калькуляционные разницы списываются дополнительно (или сторнируются) бухгалтерской записью:

Д-т субсчета 08/7 К-т счета 11.

Соответственно корректируют стоимость переведенных животных на счетах 01 и 08.

На субсчете 08/8 «Приобретение взрослых животных» отражают фактические затраты, связанные с приобретением взрослого продуктивного и рабочего скота для пополнения основного стада. В основные средства эти животные включаются по фактической себестоимости приобретения, включая расходы по доставке в хозяйство. При этом составляются бухгалтерские записи по дебету субсчета 08/8 и кредиту счетов:

60 – покупная стоимость без НДС;

71 – сумма командировочных расходов, связанных с приобретением

животных основного стада;

23 – стоимость услуг, оказанных по доставке животных;

10/6 – стоимость израсходованных кормов и др.

Одновременно при переводе в состав основных средств делают запись Д-т счета 01 К-т субсчета 08/8.

1.10 Классификация затрат по статьям

Для получения необходимой информации, используемой при принятии управленческих решений и управлении процессом формирования себестоимости, затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), в учете сельскохозяйственных организаций группируются по следующим статьям:

1. Расходы на оплату труда.
2. Отчисления на социальные нужды.
3. Сырье и материалы.
4. Содержание и эксплуатация основных средств.
5. Работы и услуги.
6. Расходы денежных средств.
7. Прочие затраты.
8. Потери от брака, падежа животных.
9. Затраты по организации производства и управлению.
10. И т.д.

В статью «Расходы на оплату труда» включаются все виды оплаты труда, относящиеся к работникам, непосредственно занятым в технологическом процессе производства продукции.

По статье «Отчисления на социальные нужды» учитывают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам в Фонд социальной защиты населения от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве продукции.

В статью «Сырье и материалы» включают стоимость сырья и материалов (приобретаемых со стороны и собственного производства), которые входят в состав вырабатываемой продукции, а также используемых в процессе производства продукции для обеспечения нормального технологического процесса, а именно:

- семян и посадочного материала;
- минеральных и органических удобрений,
- нефтепродуктов;
- пестицидов, гербицидов, а также других химических и биологических средств, используемых для борьбы с сорняками, вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур и т.д.

В статью «Содержание и эксплуатация основных средств» включаются затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств непосредственно в производстве. В состав расходов по данной статье относят:

- расходы на оплату труда персонала, обслуживающего основные средства (кроме трактористов-машинистов, занятых в технологическом процессе производства сельскохозяйственной продукции);

- отчисления на социальные нужды;

- амортизационные отчисления основных средств;

- затраты на все виды ремонтов и техническое обслуживание основных средств.

По статье «Работы и услуги» отражаются затраты на работы и услуги вспомогательных производств организации, обеспечивающих производственные нужды, и затраты на оплату услуг производственного характера, оказываемых сторонними организациями.

На статью «расходы денежных средств» относят:

- налоги, сборы и платежи в бюджет;

- платежи, по обязательным видам страхования в соответствии с порядком установленным законодательством и т.д.

По статье «Прочие затраты» отражают затраты, непосредственно связанные с производством продукции, но не относящиеся ни к одной из указанных выше статей:

- расходы по ограждению ферм, строительству санпропускников и других объектов, связанных с ветеринарно-санитарными мероприятиями;

- расходы будущих периодов;

- и др.

По статье «Потери от брака, падежа животных» в промышленных производствах отражают: стоимость окончательно забракованной продукции, расходы по исправлению брака и т.д.

В животноводстве по указанной статье учитывают потери от гибели молодняка и взрослого скота, находящегося на выращивании и откорме, птицы, зверей, кроликов, а также семей пчел.

1.11 Учет затрат на производство продукции растениеводства

Растениеводство является одной из основных отраслей сельскохозяйственного производства. Оно удовлетворяет потребности населения в продуктах питания, а промышленности – в сырье. Кроме того, растениеводство является базой для развития животноводства, обеспечивая его кормами. На кругооборот средств в растениеводстве оказывает влияние сезонный характер производства: затраты на производство совершаются в течение длительного времени, а их возмещение (выход продукции) происходит в момент, определенный естественными условиями созревания растений. Параллельно с затратами под урожай отчетного года осуществляются затраты и под урожай будущего года, которые в бухгалтерском учете должны отражаться обособленно. Объектами учета затрат в растениеводстве являются:

1) сельскохозяйственные культуры, группы однородных по технологии выращивания культур;

- 2) виды работ незавершенного производства;
- 3) затраты, подлежащие распределению;
- 4) прочие объекты.

Во всех случаях, когда затраты можно отнести непосредственно на ту или иную сельскохозяйственную культуру, их учитывают отдельно по объектам учета первой группы, т.е. по выращенным культурам. Так, в специализированных овощеводческих организациях затраты учитывают по каждой овощной культуре или группе однородных овощных культур. Сельскохозяйственные организации, не специализирующиеся на выращивании овощей, учет затрат ведут в целом по овощеводству (открытого грунта).

Объекты учета затрат по выполненным сельскохозяйственным работам выделяют, как правило, в том случае, когда затраты на выполнение этих работ невозможно сразу отнести на ту или иную культуру отчетного года. Их относят к затратам под урожай будущих лет, т.е. незавершенному производству растениеводства.

Отдельными объектами в незавершенном производстве являются: посев озимых зерновых культур; подъем зяби; лушение (без зяблевой пахоты); внесение органических удобрений; внесение минеральных удобрений; известкование и гипсование почв; многолетние травы посева прошлых лет (переходящие под урожай будущих лет); многолетние травы (беспокровные и подпокровные) посева отчетного года и т.д.

Распределяют затраты незавершенного производства после окончания посевных работ и составления заключительного отчета об итогах сева, т.е. после определения фактических площадей посева под те или иные культуры.

Затраты по подъему зяби, гипсованию и известкованию распределяют пропорционально площади, занятой под соответствующими культурами.

Издержки по внесению органических и минеральных удобрений распределяют между сельскохозяйственными культурами пропорционально физической массе.

В сельскохозяйственных организациях имеются затраты, которые нельзя отнести на объекты первой или второй группы, так как они относятся к нескольким объектам учета затрат. Их называют распределяемыми.

Подобные затраты не переходят на следующий год, а распределяются и полностью списываются в конце года на соответствующие объекты учета затрат.

Выделяют следующие распределяемые расходы:

- 1) амортизация и затраты на ремонт основных средств растениеводства, подлежащие распределению (зернохранилища, овощехранилища, площади и навесы для хранения зерна, машины для очистки и сушки зерна).

Амортизацию и затраты на ремонт зернохранилищ распределяют между отдельными зерновыми культурами пропорционально массе хранимого зерна. Амортизацию и затраты на ремонт картофелехранилищ и овощехранилищ прямо относят на издержки производства картофеля и овощей. В специализированных хозяйствах расходы по содержанию овощехранилищ

распределяют между отдельными овощными культурами пропорционально площади помещений, занимаемых продукцией соответствующих культур;

2) затраты по орошению. Они связаны с содержанием и эксплуатацией ирригационных сетей и сооружений, а также дождевальных установок. Их относят на соответствующие культуры пропорционально посевным площадям;

3) затраты по осушению земель. Затраты на содержание каналов мелиоративных и гидротехнических сооружений. Расходы распределяют по культурам и сенокосам пропорционально посевным площадям.

В качестве отдельных видов затраты в отрасли растениеводства выступают расходы, связанные с производством кормов: заготовка силоса, сенажа и производства других видов кормов, включая фактическую себестоимость зеленой массы и стоимость других компонентов, использованных для приготовления кормов.

Для учета затрат и выхода продукции растениеводства предназначен счет 20 «Основное производство» субсчет 1 «Растениеводство».

Аналитический учет затрат осуществляют в разрезе производственных подразделений, по объектам учета и статьям затрат.

Таблица 1.6 – Отражение хозяйственных операций по субсчету 20/1 «Растениеводство»

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Стоимость семян и посадочного материала, минеральных и органических удобрений, химикатов и гербицидов, нефтепродуктов и других материалов, израсходованных при возделывании и уборке сельскохозяйственных культур	20/1	10
2	Сумма амортизации основных средств отрасли растениеводства (кроме основных средств машинно-тракторного парка)	20/1	02
3	Списание стоимости услуг вспомогательных производств для отрасли растениеводства	20/1	23
4	Стоимость работ и услуг, выполненных сторонними организациями для растениеводства	20/1	60
5	Сумма начисленной заработной платы работникам растениеводства и отчислений, установленных действующим законодательством	20/1	70, 69, 76
6	Оприходование семян и кормов (в течение года по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической)	10	20/1
7	Оприходование поступившей из производства продукции растениеводства (кроме семян и кормов): в течение года – по плановой себестоимости с корректировкой до фактической	43	20/1

1.12 Учет затрат на производство продукции животноводства

Животноводство в зависимости от вида выращиваемого скота подразделяется на: скотоводство, свиноводство, овцеводство, полеводство, звероводство, кролиководство, рыбоводство и пчеловодство.

В животноводстве затраты на производство продукции осуществляются в течение года более равномерно, чем в растениеводстве, поэтому все расходы отчетного года, как правило, включаются в состав себестоимости продукции текущего года.

Незавершенное производство может возникать в пчеловодстве – на стоимость меда, оставленного в ульях в качестве кормового запаса на осенне-зимне-весенний период; в рыбоводстве – затраты по зарыблению, в птицеводстве – расходы на незаконченную инкубацию.

В качестве объектов учета затрат в животноводстве выделяют отдельные виды и группы скота в пределах отраслей.

В свиноводстве объектами учета могут быть:

- основное стадо;
- поросята от 2 до 4 месяцев;
- молодняк свиней старше 4 месяцев;
- взрослые свиньи на откорме.

В птицеводстве затраты учитывают по видам выращиваемой птицы (куры, утки, гуси и т.д.). На каждый вид птицы выделяют два объекта учета затрат: взрослое стадо и молодняк на выращивании. Отдельно учитывают затраты по инкубации яиц.

В кролиководстве и звероводстве учет затрат осуществляется по видам зверей с выделением в качестве объектов: основное стадо и молодняк.

В рыболовстве объектами учета являются: выращивание мальков, выращивание сеголеток, выращивание товарной рыбы.

Синтетический учет затрат в животноводстве ведут на субсчете 20/2 «Животноводство». Аналитический учет ведут по отраслям, видам или технологическим группам животных и статьям калькуляции.

Таблица 1.7 – Отражение хозяйственных операций по субсчету 20/2 «Животноводство»

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Стоимость кормов, подстилки, медикаментов, биопрепаратов, нефтепродуктов и материалов, израсходованных для нужд животноводства	20/2	10
2	Стоимость сельскохозяйственной продукции, израсходованной на сельскохозяйственные цели (заложенные яйца в инкубатор, израсходованное молоко на выпойку телят и поросят)	20/2	43

Окончание таблицы 1.7

3	Стоимость услуг вспомогательных производств для отрасли животноводства	20/2	23
4	Амортизация основных средств животноводства	20/2	02
5	Сумма начисленной заработной платы работникам животноводства и отчислений, установленных действующим законодательством	20/2	70, 69, 76
6	Стоимость работ, выполненных сторонними организациями для животноводства	20/2	60
7	Сумма распределенных общепроизводственных затрат	20/2	25
8	Плановая себестоимость поступившей из производства продукции животноводства с корректировкой в конце года до фактической	43/2	20/2
9	Стоимость поступившего приплода, прироста живой массы животных, суточного молодняка птицы	11	20/2
10	Стоимость органических удобрений, выведенных на поля	20/1	20/2

2 ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В АГРОСЕРВИСНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ АПК

Вопросы:

2.1 Учет ремонта и технического обслуживания тракторов, автомобилей, оборудования

2.2 Учет затрат на производство механизированных работ

2.3 Учет затрат на производство работ по механизации и электрификации трудоемких процессов в растениеводстве и животноводстве

2.4 Учет затрат по эксплуатации автотранспорта

2.1 Учет ремонта и технического обслуживания тракторов, автомобилей, оборудования

Учет ремонтных работ.

Ремонт техники сельскохозяйственных организаций может осуществляться в специализированных ремонтных мастерских и на заводах:

- синтетический учет затрат на производство работ ведется на счете 20 «Основное производство» субсчет 20/1 «Промышленное производство». По

дебету этого субсчета отражаются в течение месяца прямые затраты на ремонт тракторов, комбайнов, автомобилей, зерноочистительных машин и т.д.;

- аналитический учет ведут:

- по ремонту машин и механизмов – по видам ремонта (капитальный, текущий) и по маркам или группам машин или двигателей;

- по изготовлению и восстановлению запасных частей и деталей – по видам машин и оборудования, для которых их изготавливают и восстанавливают;

- по изготовлению приспособлений и других изделий – по каждому их виду.

На каждом аналитическом счете затраты систематизируют по следующим статьям: материалы, покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги кооперативных организаций; основная заработная плата производственных рабочих, дополнительная заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальные нужды, общепроизводственные затраты, потери от брака, прочие расходы.

Таблица 2.1 – Отражение хозяйственных операций по субсчету 20/1 «Промышленное производство»

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается фактическая себестоимость изготовленной готовой продукции	43	20/1
2	Отражается фактическая себестоимость изготовленных запасных частей, деталей	10	20/1
3	Отражается отпускная стоимость выполненных и сданных работ заказчику, а также изготовленных и реализованных готовой продукции и запасных частей; признается выручка от реализации	62	90/1
4	Отражается фактическая себестоимость реализованных работ, готовой продукции, запасных частей	90/4	20/1, 43, 10
5	Отражен НДС из выручки	90/2	68/2

Учет затрат на техническое обслуживание машинно-тракторного парка, автомобилей, оборудования животноводческих ферм.

Затраты на производство работ по обслуживанию машинно-тракторного парка, автомобилей, оборудования животных ферм учитывают по видам выполняемых работ и заказчикам на аналитических счетах субсчета 20/6 «Техническое обслуживание машинно-тракторного парка, автомобилей и оборудования животноводческих ферм». Калькуляционные статьи по затратам на производство и корреспонденцию счетов по ним такие же, как и по ремонтным работам.

Таблица 2.2 – Отражение хозяйственных операций по реализации услуг по техническому обслуживанию машинно-тракторного парка, автомобилей и оборудования животноводческих ферм

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается отпускная стоимость выполненных и сданных работ заказчику по техническому обслуживанию машинно-тракторного парка, автомобилей и оборудования животноводческих ферм; признается выручка от реализации	62	90/1
2	Отражается фактическая себестоимость реализованных работ	90/4	20/6
3	Отражен НДС из выручки	90/2	68/2

2.2 Учет затрат на производство механизированных работ

Для сельскохозяйственных организаций выполняются различные механизированные работы: расчистка, раскорчевка и осушение земель, дорожные и землеройные работы, подготовка почвы для посева, уборка урожая сельскохозяйственных культур, добыча торфа, известкование кислых почв, внесение удобрений и т.д.

Учет затрат на их производство осуществляется на субсчете 20/4 «Производство механизированных работ» в разрезе следующих статей калькуляции:

- заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- топливо и смазочные материалы;
- затраты на ремонт машин;
- амортизация машин;
- ремонт и замена резины;
- общепроизводственные затраты;
- потери от брака.

В связи с тем, что использование машин и механизмов носит сезонный характер, фактические затраты на их текущий ремонт предварительно учитывают на счете 97. По мере выполнения механизированных работ плановую долю расходов на текущий ремонт списывают на себестоимость выполненных работ бухгалтерской записью Д-т субсчет 20/4 К-т счет 97.

В конце года производится корректировка до суммы фактических расходов.

Аналогично учитываются на счете 97 и списываются на счет 20 расходы по техническому обслуживанию машинно-тракторного парка.

Бухгалтерские записи по отражению хозяйственных операций по субсчету 20/4 аналогичны вышеуказанным по другим субсчетам счета 20.

2.3 Учет затрат на производство работ по механизации и электрификации трудоемких процессов в растениеводстве и животноводстве

Организации выполняют работы по механизации и электрификации трудоемких процессов в растениеводстве и животноводстве. К числу таких работ относятся: установка автопоилок, устройство водоснабжения, навозоудаления, монтаж кормозапарников, водонагревательных приборов, различных механизмов для приготовления кормов, установка оборудования и механизмов на зернотоках и др.

Учет затрат на производство таких работ осуществляется на субсчете 20/5 «Производство работ по механизации трудоемких процессов в растениеводстве и животноводстве».

Аналитические счета к субсчету 20/5 открывают на каждый объект, на котором выполняется комплекс работ, и статьям затрат.

Бухгалтерские записи по отражению хозяйственных операций по субсчету 20/5 аналогичны вышеуказанным по другим субсчетам счета 20.

Оборудование, требующее монтажа, приобретает заказчиком. Стоимость данного оборудования в бухгалтерском учете подрядчика отражается на забалансовом счете 005 «оборудование, принятое для монтажа».

2.4 Учет затрат по эксплуатации автотранспорта

В составе организаций, обслуживающих АПК, имеются автобазы.

Затраты на выполнение автотранспортных услуг учитываются на субсчете 20/3 «Эксплуатация транспорта и средств связи». Открывают следующие аналитические счета:

- работа бортовых автомобилей;
- работа самосвалов;
- работа седельных тягачей с полуприцепами;
- работа прочих автомобилей специального назначения;
- работа легковых автомашин;
- работа автобусов.

Все расходы отражают в разрезе статей затрат: расходы на оплату труда; отчисления на социальные нужды; топливо и смазочные материалы; затраты на ремонт и техническое обслуживание автомобилей; ремонт и замену авторезины; амортизация основных средств; общепроизводственные затраты; прочие расходы.

Ежемесячно исчисляется себестоимость автотранспортных работ: затраты, учтенные на аналитических счетах, делят на объем работ. Калькуляционной единицей при исчислении себестоимости работы грузовых автомобилей является: 100 тонно-километров или 100 автомобиле-часов.

Бухгалтерские записи по отражению хозяйственных операций по субсчету 20/3 аналогичны вышеуказанным по другим субсчетам счета 20.

3 ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Вопросы:

- 3.1 Отраслевые особенности строительства и их влияние на организацию учета
- 3.2 Учет затрат на капитальные вложения при подрядном и хозяйственном способах ведения работ
- 3.3 Учет материалов повторного использования
- 3.4 Учет временных (нетитульных) сооружений, приспособлений и устройств
- 3.5 Учет материалов, переданных заказчиком подрядной строительной организации для выполнения строительно-монтажных работ
- 3.6 Учет расходов по договорам строительного подряда
- 3.7 Учет затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов
- 3.8 Особенности сводного учета затрат на производство строительно-монтажных работ
- 3.9 Учет выполненных объемов строительно-монтажных работ, расчетов с заказчиками и субподрядными организациями

3.1 Отраслевые особенности строительства и их влияние на организацию учета

Строительство как отрасль материального производства существенно отличается от других отраслей народного хозяйства. Это объясняется особым характером продукции строительства, условиями вложения денежных средств, их освоения и возврата, методами организации и управления строительным процессом, особенностями технологии строительного производства.

В строительстве производственный процесс носит длительный характер. Это вызывает отвлечение капитала из оборота на длительное время и соответственно возрастает объем незавершенного производства.

Товарные отношения в строительстве в отличие от промышленности возникают до начала производственного процесса. Сначала создается модель строительного объекта в виде проектно-сметной документации, затем заключается договор строительного подряда. Товарный спрос во многом определяется уровнем профессионализма проектирования и подрядчика. Эти особенности влияют на ценообразование строительной продукции и себестоимость строительно-монтажных работ.

Строительная продукция создается на определенном земельном участке и в течение всего периода строительства, а в дальнейшем и эксплуатации, остается неподвижной. В период строительства орудия труда и рабочие непрерывно перемещаются по фронту работ. Перемещение рабочей силы и строительной техники требуют дополнительных затрат на перевозку, демонтаж строительной техники. Некоторые из этих затрат предварительно учитывают как расходы будущих периодов, затем списывают на объекты строительства.

На результаты строительного производства оказывают влияние погодные

(дожди, снегопады, ветра, изменение температуры воздуха) и сложные (работа в недоступных для транспорта местах, вблизи линий электропередачи и т.д.) условия. Они нарушают ритмичность производства и способствуют появлению дополнительных затрат.

На строительных объектах и площадках хранятся материалы открытого хранения (кирпич, песок, щебень и т.д.). В течение месяца они расходуются без документального оформления, а их расход на производство определяется путем проведения инвентаризации.

Строительное производство отличается сложностью производственных связей. Участие в строительстве заказчика, генерального подрядчика, субподрядчиков ведет к формированию сложной системы их взаимоотношений и взаиморасчетов, что ведет к дополнительным хозяйственным операциям в бухгалтерском учете.

3.2 Учет затрат на капитальные вложения при подрядном и хозяйственном способах ведения работ

По способу производства строительно-монтажных работ инвестиции в основной капитал подразделяются на выполняемые подрядным и хозяйственным способами.

При выполнении строительных работ подрядным способом застройщик по отношению к подрядной строительной организации выступает в роли заказчика, который финансирует строительство и ведет его для собственных нужд.

При хозяйственном способе строительно-монтажные работы ведут сами организации.

Учет затрат на капитальные вложения в строительстве ведут на отдельном субсчете, открываемом к счету 08 «Вложения в долгосрочные активы».

При подрядном способе ведения работ застройщики-заказчики учитывают затраты на капитальные вложения по договорной стоимости.

Таблица 3.1 – Отражение хозяйственных операций, связанных с затратами на капитальные вложения, при подрядном способе ведения работ

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается договорная стоимость выполненных и сданных подрядчиком строительно-монтажных работ заказчику:		
	Сумма без НДС	08	60
	Сумма НДС	18	60
2	Отражается сумма страхования материальных ценностей, относящихся к капитальным вложениям	08	76

К работам, выполненным хозяйственным способом, относятся работы по объектам, осуществляемые собственными силами организации-застройщика.

В отличие от подрядного способа ведения работ учет затрат при хозяйственном способе ведется по фактической себестоимости, а не по договорной стоимости.

Таблица 3.2 – Отражение хозяйственных операций, связанных с затратами на капитальные вложения, при хозяйственном способе ведения работ

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость материалов, израсходованных на строительство объекта	08	07, 10
2	Отражается сумма амортизации, начисленной по основным средствам, используемым для строительства объекта	08	02
3	Отражается стоимость смонтированного оборудования	08	07
4	Отражается стоимость услуг вспомогательных производств	08	23
5	Начислена заработная плата рабочим, занятым в процессе капитального строительства, и отчисления в ФСЗН и РУСП «Белгосстрах»	08	70, 69, 76
6	Отражается стоимость услуг сторонних организаций, связанных с капитальным строительством: Сумма без НДС Сумма НДС	08 18	60 60

3.3 Учет материалов повторного использования

При производстве строительно-монтажных работ используются материалы, которые подлежат возврату после окончания производственного процесса. К таким материалам относятся: шпалы и рельсы подкрановых путей, строительные леса и подмости, деревянная и металлическая опалубка и т.д.

Указанные материалы сохраняют свою натуральную форму в течение нескольких производственных процессов и переносят свою стоимость постепенно на строительную продукцию. Такие материалы называют оборачиваемыми или повторно использования.

Следует отметить, что приобретаемые для строительно-монтажных работ строительные трубчатые леса учитываются в составе основных средств, по которым начисляют амортизацию в течение их срока полезного использования.

При отпуске материалов повторного использования на производство

строительно-монтажных работ в первый раз часть их стоимости, рассчитанной исходя из нормативного количества оборотов материала, включается в себестоимость СМР, а остальная часть считается расходами будущих периодов.

3.4 Учет временных (нетитульных) сооружений, приспособлений и устройств

К временным (нетитульным) сооружениям, приспособлениям и устройствам относятся объекты строительства, не входящие в сметы строек и возводимые на время стройки основного строительного объекта, а именно:

- настилы, стремянки, лестницы, переходные мостики;
- временные разводки от магистральных разводящих сетей электроэнергии, воды, пара, газа в пределах рабочей зоны;
- и т.д.

Временные (нетитульные) сооружения учитываются на субсчете 10/8.

Расходы по возведению, сборке, разборке (и т.д.) временных сооружений первоначально собираются на счете 23 «Вспомогательные производства» субсчет 6 «Возведение временных нетитульных сооружений».

Ввод в эксплуатацию временных сооружений оформляется актом об устройстве нетитульного временного здания и сооружения по форме № С-5.

Если временное (нетитульное) здание будет использоваться в течение периода более 12 месяцев, то оно зачисляется в состав основных средств.

Если полезный срок эксплуатации временного сооружения менее 12 месяцев, то его надо отражать в составе средств в обороте.

Таблица 3.3 – Отражение хозяйственных операций по учету временных (нетитульных) сооружений

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость материалов, израсходованных для создания временных нетитульных сооружений	23/6	10
2	Начислена заработная плата рабочим, занятым созданием временных нетитульных сооружений, с отчислениями в ФСЗН и РУСП «Белгосстрах»	23/6	70, 69, 76
3	Списывается часть расходов по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов	23/6	25
4	Если временные нетитульные сооружения включаются в состав основных средств	08	23/6
		01	08
5	Если временные нетитульные сооружения включаются в состав оборотных средств	10/8	23/6

Погашение стоимости производится ежемесячно в зависимости от продолжительности строительства (с учетом возвратных материалов от разборки).

3.5 Учет материалов, переданных заказчиком подрядной строительной организации для выполнения строительно-монтажных работ

Материалы, переданные подрядной организации с сохранением прав собственности заказчика, учитываются подрядной организацией на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку», у заказчика – на отдельном субсчете, открываемом к счету 07.

Стоимость данных материалов не включается подрядной организацией в объем выполненных СМР и в выручку от реализации.

У подрядной организации поступление данных материалов отражается по Д-т 003, а списание – по К-т 003.

У заказчика передача материалов подрядной строительной организации – Д-т 07 К-т 07/3.

На основании справок о стоимости выполненных работ и затрат по форме № С-3 заказчик списывает материалы в затраты капитальных вложений: Д-т 08/3 К-т 07.

Подрядной организацией могут приобретаться строительные материалы за счет целевых авансов, полученных от заказчика. Такие материалы включаются в объемы выполненных СМР. При расчетах с заказчиками за выполненные СМР размер оплаты уменьшается на фактическую стоимость строительных материалов, приобретенных за счет целевых авансов, полученных от заказчиков на эти цели.

Таблица 3.4 – Отражение хозяйственных операций по учету целевых авансов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Подрядной организацией получен целевой аванс от заказчика на приобретение строительных материалов	51	62 «Целевые авансы полученные»
2	Перечислены денежные средства поставщику за материалы (за счет целевого аванса)	60	51
3	Поступили от поставщика материалы: Сумма без НДС Сумма НДС	10 18	60 60
4	Списаны на себестоимость СМР материалы, приобретенные за счет целевой аванс	20	10
5	Отражена стоимость выполненных и сданных заказчику СМР	62	90/1
6	Произведен зачет целевого аванса	62 «Целевые авансы полученные»	62
7	Поступила от заказчика оставшаяся сумма задолженности	51	62

3.6 Учет расходов по договорам строительного подряда

Расходы по договору строительного подряда представляют собой совокупность затрат, которые произведены подрядчиком в целях выполнения обязательств по договору. Они состоят из прямых и косвенных затрат.

К прямым затратам относятся затраты, которые могут быть прямо отнесены к конкретному договору строительного подряда. К косвенным затратам относятся общепроизводственные и общехозяйственные затраты, которые не могут быть прямо отнесены на определенный договор.

Прямые затраты группируются по следующим статьям:

- материалы;
- заработная плата рабочих основного производства;
- затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов;
- прочие прямые затраты.

В статью «материалы» включаются затраты, связанные с использованием материалов при выполнении строительно-монтажных работ: строительных материалов, топлива и других, а также отклонения в стоимости материалов.

В статью «Зарботная плата рабочих основного производства» включаются затраты, связанные с оплатой труда основных производственных рабочих: основная и дополнительная заработная плата, надбавки, премии за производственные результаты.

В статью «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов» включаются затраты, связанные с использованием данных машин при выполнении строительно-монтажных работ. Затраты по использованию строительной техники предварительно учитываются на счете 25 «Общепроизводственные затраты» субсчет «Затраты по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов».

В статью «Прочие прямые затраты» включаются следующие затраты:

- обязательные отчисления от заработной платы рабочих основного производства, установленные законодательством;
- затраты на служебные командировки рабочих основного производства;
- затраты по охране объекта строительства;
- затраты, связанные с использованием временных зданий и сооружений;
- затраты по транспортировке работников к месту работы и обратно, если объект строительства находится вне места расположения строительной организации;
- затраты, связанные с выполнением строительно-монтажных работ вахтовым методом;
- иные затраты, которые связаны с выполнением строительных работ по конкретному договору.

Таблица 3.5 – Отражение хозяйственных операций по учету прямых затрат по договорам строительного подряда

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость материалов, израсходованных на выполнение строительно-монтажных работ	20	10
2	Отражаются отклонения в стоимости материалов	20	16
3	Списываются расходы по содержанию строительных машин и механизмов	20	25
4	Отражается стоимость услуг сторонних организаций, относящихся к конкретному договору: Сумма без НДС Сумма НДС	20	60
		18	60
5	Начислена заработная плата рабочим основного строительного производства с обязательными отчислениями	20	70, 69, 76

Для учета косвенных общепроизводственных затрат используется счет 25 субсчет «Косвенные общепроизводственные затраты». Данные затраты включают:

- затраты на организацию работ на строительных площадках;
- затраты на охрану труда;
- затраты по контролю качества выполняемых СМР;
- затраты на перемещение имущества между складом и объектом строительства, а также между объектами;
- затраты по страхованию имущества, грузов;
- другие затраты, связанные с выполнением СМР, но которые невозможно отнести на определенный объект строительства.

Косвенные общепроизводственные затраты ежемесячно распределяются между объектами строительства и списываются на счет 20 «Основное производство».

Косвенные общехозяйственные расходы учитываются на счете 26 «Общехозяйственные затраты». К данным затратам относятся:

- затраты на оплату труда управленческого персонала;
- обязательные отчисления от всех видов оплаты труда управленческого персонала, установленные законодательством;
- затраты на содержание зданий и пр., используемых управленческим персоналом;
- затраты на рекламу, представительские цели, маркетинговые услуги и пр.;

- затраты на подготовку и переподготовку кадров;
- затраты на оплату услуг связи.

Косвенные общехозяйственные затраты ежемесячно списываются на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

3.7 Учет затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов

Строительные организации оснащены большим количеством машин и механизмов, что облегчает труд строителей и делает его более производительным.

Учет затрат на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов ведется на счете 25 «Общепроизводственные затраты». По дебету этого счета собирают затраты на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов, а по кредиту их списывают на соответствующие счета в зависимости от того, где работали машины и механизмы. К данным видам расходов относят:

- затраты, связанные с оплатой труда рабочих, занятых управлением, обслуживанием и ремонтом техники;
- стоимость горюче-смазочных материалов, которые были использованы для обеспечения работы, ремонта и технического обслуживания техники;
- затраты на ремонт техники;
- амортизационные отчисления по технике;
- иные затраты, связанные с содержанием строительных машин.

Подрядная строительная организация для выполнения строительномонтажных работ может использовать как собственную, так и арендованную технику. Для отдельного учета данных затрат к счету 25 открываются два субсчета: субсчет «Затраты по содержанию и эксплуатации собственных строительных машин и механизмов» и субсчет «Затраты по эксплуатации арендованных строительных машин и механизмов».

Учет затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов и калькулирование себестоимости машино-смены или машино-часа их работы ведется в соответствующем разделе журнала-ордера №10-С по видам машин, по которым устанавливаются задания по выработке в натуральном выражении или по времени их использования (краны башенные; краны на гусеничном ходу; экскаваторы; тракторы; бульдозеры и т.д.). По мелким машинам и механизмам, на которые не установлены нормы выработки, а именно: бетононасосы, передвижные и штукатурные и малярные станции и т.д. – аналитический учет ведется в целом как затраты «По прочим машинам».

Объектом калькулирования себестоимости работы строительных машин и механизмов является единица времени их работы (машино-смена или машино-час). Сумма фактических затрат по эксплуатации строительной техники, учтенная на счете 25, ежемесячно списывается на затраты основного производства (объекты строительства) или другие счета потребителей услуг и распределяется исходя из количества машино-смен (машино-часов) работы

техники на каждом объекте.

По строительным агрегатам, выработку которых учитывают в натуральных измерителях, сумму фактических затрат распределяют исходя из натурального объема.

Таблица 3.6 – Отражение хозяйственных операций по учету затрат по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата рабочим, занятым управлением или обслуживанием строительных машин и механизмов, и обязательные отчисления от нее	25	70, 69, 76
2	Отражается стоимость горюче-смазочных материалов, запчастей	25	10
3	Начислена амортизация по строительной технике	25	02
4	Отражены услуги сторонней организации, относимые на затраты по содержанию строительной техники: Сумма без НДС Сумма НДС	25 18	60 60
5	Отражается списание затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов на себестоимость строительно-монтажных работ	20	25
6	Отражается списание затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов при работе во вспомогательных производствах	23	25
7	Отражается списание затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов, относимых на общехозяйственные затраты	26	25

3.8 Особенности сводного учета затрат на производство строительно-монтажных работ

Учет затрат на производство строительно-монтажных работ ведется по договорам строительного подряда или по объектам строительства, под которыми понимается объект (здание, сооружение, линия электропередач и т.п.), на который имеется утвержденная смета или сводный сметный расчет стоимости строительства.

Объектами учета затрат по монтажу оборудования, устройству отопления, вентиляции, электроосвещению и другим специализированным

работам, являются комплексы работ, выполняемые субподрядными организациями.

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

Учет затрат на производство строительно-монтажных работ в зависимости от видов объектов учета может быть организован по позаказному методу или методу накопления затрат за определенный период времени.

Основным методом учета затрат на производство строительных работ является позаказный метод, при котором объектом учета является отдельный заказ, отрываемый на каждый объект строительства или вид работ. Учет затрат ведется нарастающим итогом до окончания выполнения работ по заказу.

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

Сводный учет затрат на производство СМР осуществляется на счете 20 «Основное производство». Аналитический учет ведется в журнале-ордере №10-С по договорам строительного подряда, по объектам строительства, по статьям калькуляции и элементам затрат.

3.9 Учет выполненных объемов строительно-монтажных работ, расчетов с заказчиками и субподрядными организациями

Выполненные объемы строительно-монтажных работ отражаются по сметной (договорной) стоимости. Такая оценка необходима для расчетов с заказчиками и субподрядными организациями, отражения в отчетности выполненных объемов строительно-монтажных работ и для определения финансового результата от реализации работ.

Для определения количества выполненных объемов строительно-монтажных работ на каждом объекте строительства ведется журнал учета выполненных работ (ф. № КС-6). Он открывается производственно-техническим отделом строительной организации и передается исполнителю работ (прорабу, мастеру). Выполненные объемы работ учитываются в этом журнале на основании замеров в натуре конструктивных элементов или видов работ.

На основании журнала учета выполненных работ (ф. № КС-6) ежемесячно составляется акт сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ (ф. № С-2). Указанный акт составляется в подтверждение объемов и стоимости работ, выполненных собственными силами. В качестве приложения к акту ф. № С-2 в произвольной форме составляется ведомость материалов, израсходованных на производство работ. Материалы заказчика и подрядчика указываются в ведомости с отдельными подсчетами итогов.

На основании данных акта ф. № С-2 заполняется справка о стоимости

выполненных работ и затратах (ф. № С-3). Она служит основанием для расчетов за выполненные строительно-монтажные работы между заказчиком и генподрядчиком, а также между генподрядчиком и субподрядчиком.

Порядок расчетов за выполненные строительно-монтажные работы определяется условиями подрядных торгов или соглашением сторон и устанавливается договором подряда. За расчетный период может быть принят месяц, либо период времени, необходимый для выполнения этапа (комплекса) строительных работ, или для строительства всего объекта в целом. Расчеты производятся на основании подписанных заказчиком справок о стоимости выполненных работ и затратах (ф. № С-3).

Расчеты с заказчиками отражаются на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Аналитический учет расчетов с заказчиками ведется в ведомости № 5-С «Расчеты с заказчиками (генподрядчиками) за выполненные работы».

Таблица 3.7 – Отражение хозяйственных операций по отражению выполненных субподрядными организациями объемов строительно-монтажных работ в бухгалтерском учете генерального подрядчика

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость строительных работ, выполненных субподрядными организациями и принятых в отчетном месяце генеральным подрядчиком совместно с заказчиком	62	60
2	Отражается стоимость строительных работ, выполненных субподрядными организациями и принятых в отчетном месяце только генеральным подрядчиком	20	60
3	Отражается стоимость СМР, выполненных субподрядными организациями, принятых заказчиком	62	20

4 ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В АВТОТРАНСПОРТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Вопросы:

- 4.1 Объекты бухгалтерского учета в автотранспортных организациях
- 4.2 Учет топливно-смазочных материалов
- 4.3 Учет запасных частей, агрегатов и автомобильных шин
- 4.4 Особенности оплаты труда в автотранспортных организациях
- 4.5 Учет затрат на техническое обслуживание и ремонт подвижного состава
- 4.6 Учет затрат на перевозки автомобильным транспортом

4.7 Учет реализации автотранспортных услуг

4.1 Объекты бухгалтерского учета в автотранспортных организациях

Объекты бухгалтерского учета представляют совокупность экономических явлений и хозяйственных процессов, которые в нем отражаются. Транспортная деятельность обусловлена влиянием ряда факторов: природно-климатических, транспортных, дорожных, которые определяют специфичность данной отрасли и обосновывают организацию системы бухгалтерского учета.

Природно-климатические условия осуществления перевозок (температура воздуха, осадки, снежный покров и т.д.) обуславливают необходимость регулировать теплоизоляцию, устанавливать соответствующие времени года шины, системы запуска двигателей, системы охлаждения, вентиляции и др.

К транспортным факторам относятся дальность перевозок, режим обслуживания по времени и производственно-технологическая организация перевозок.

Такой фактор, как дальность перевозок, в значительной степени определяет организацию труда и отдыха водителей. Технологический процесс выполнения рейсов предусматривает отдых водителей на промежуточных пунктах маршрута и в пункте оборота. Для этого необходимы наличие комнат для отдыха и возможность обеспечить водителей питанием.

Режим обслуживания перевозок предусматривает организацию труда водителей и всего линейного персонала. В связи с тем, что перевозки начинаются в разное время суток (рано утром, поздно вечером), необходимо доставить водителей на работу и домой, а также организовать круглосуточную работу всех других служб (диспетчерская, ремонтная).

Производственно-технологический аспект перевозочной деятельности предусматривает организацию технического обслуживания и ремонта подвижного состава, обеспечения нефтепродуктами, диспетчерской службы, маршрутной системы, системы сбора доходов и др.

Дорожные условия в значительной степени определяют условия работы автомобильного транспорта и влияют на скорость движения, расход топлива, потерю времени в пути. Дорожным фактором является категория дороги, определяющая разрешенную нагрузку на ось и допустимую полную массу автомобиля, ширину проезжей части и число полос движения, наличие развязок, интенсивность дорожного движения. При высокой интенсивности скорость транспортного потока замедляется.

Необходимая информация для управления транспортным процессом и контроля за расходованием материальных и трудовых ресурсов формируется в системе бухгалтерского учета. Определение объектов учета обусловлено

производственной и организационно-технологической спецификой деятельности транспортных организаций. Они устанавливаются в соответствии с содержанием изучаемых процессов и конкретными управленческими задачами. Следовательно, в системе счетов бухгалтерского учета процесс производственной деятельности автотранспортных организаций отражается системой учетных единиц, которые выступают измерителями хозяйственных операций.

При изучении автомобильных перевозок объектами учета выступают отдельное транспортное средство, их группы по маркам и видам, виды перевозок в разрезе видов грузов, маршрутов клиентов.

Единицами измерения транспортных услуг для грузовых перевозок являются тонны перевезенного груза, а для пассажирских перевозок — пассажирооборот. При невозможности учета объема выполненных работ в количественных измерителях используется время нахождения автомобилей в работе.

Производственная база автотранспортных организаций представлена подвижным составом (автомобили, прицепы, автобусы, троллейбусы, трамваи, электропоезда), который обеспечивает автомобильные перевозки. Объем перевозок зависит от количества единиц подвижного состава и его качественных характеристик. Объем транспортных услуг определяется по каждой модели автотранспортных средств отдельно, поэтому и в бухгалтерском учете должны найти отражение объемы услуг подвижного состава в таком же разрезе.

4.2 Учет топливно-смазочных материалов

Бухгалтерский учет движения и остатков топливно-смазочных материалов (ТСМ) должен обеспечить:

- повседневный контроль за сохранностью топливно-смазочных материалов, соблюдением установленных норм их расхода и рациональным использованием;
- правильное и своевременное документальное оформление операций по приему и отпуску топливно-смазочных материалов;
- составление правильных и достоверных отчетов о движении и остатках горюче-смазочных материалов в местах хранения и заправки.

Принятие к учету поступивших со стороны ТСМ производится на основании сопроводительных документов поставщиков (товарно-транспортной накладной формы № ТТН-1).

Автомобильное топливо может быть жидким или газообразным. К жидкому топливу относят бензин, дизельное топливо. Исходя из того, что объем и плотность жидкого топлива изменяются в зависимости от окружающей температуры, а нормы расхода топлива установлены в литрах, учет топлива

ведут на складах и в хранилищах в двойных измерителях: литрах и килограммах. Во время приемки бензина на склад проверяют его плотность и в соответствии с объемом определяют массу. Плотность фиксируют в специальном журнале учета плотности.

Учет топливно-смазочных материалов в местах хранения ведется материально ответственными лицами в книгах или карточках складского учета отдельно по каждому наименованию и марке горюче-смазочных материалов. На основании первичных документов по движению топливно-смазочных материалов в карточки (книгу) заносятся данные по приходу и отпуску топливно-смазочных материалов и выводятся количественные остатки после каждой записи или после записи последней операции дня.

Количество выданных топливно-смазочных материалов записывается в ведомость учета выдачи ГСМ. В ведомости за полученные материалы расписывается водитель, а материально ответственное лицо, отпустившее ГСМ, расписывается в путевом листе водителя. На основании записей в путевом листе после сверки их с ведомостями учета выдачи и возврата топлива заполняется карточка учета расхода топлива. Карточка ведется на транспортное средство, машину или механизм. В карточке отражается фактический и нормативный расход топлива и выводится результат (экономия или перерасход).

На основании первичных документов на оприходование и отпуск топливно-смазочных материалов (ТГН, требований, ведомостей учета выдачи ГСМ) материально ответственное лицо составляет отчет о движении горюче-смазочных материалов. Отчет вместе с документами по приходу и расходу в сроки, установленные графиком документооборота, представляется в бухгалтерию организации и является основанием для отражения в учете движения топливно-смазочных материалов.

Бухгалтерский учет топливно-смазочных материалов ведется на счете 10 «Материалы» (субсчет 10/3 «Топливо») по видам горюче-смазочных материалов, местам хранения и материально ответственными лицами. К субсчету 10/3 «Топливо» могут быть открыты следующие субсчета второго порядка:

- 10/3.1 – Топливо на складах;
- 10/3.2 – Топливо в баках транспортных средств.

Таблица 4.1 – Отражение хозяйственных операций по субсчету 10/3 «Топливо»

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость топлива, поступившего на нефтесклад от поставщика:		
	Сумма без НДС	10/3.1	60
	Сумма НДС	18	60
2	Отражается стоимость топлива, залитого в		

Окончание таблицы 4.1

	банк автомобиля на нефтескладе	10/3.2	10/3.1
3	Отражается стоимость топлива, заправленного в бак автомобиля на внешней заправке по электронной карте: Сумма без НДС Сумма НДС	10/3.2 18	60 60
4	Отражается стоимость топлива, приобретенного за счет подотчетных сумм: Сумма без НДС Сумма НДС	10/3.2 18	71 71
5	Отражается стоимость фактически израсходованного топлива в пределах норм	20, 23, 25, 26	10/3.2
6	Отражается стоимость фактически израсходованного топлива сверх норм	94	10/3.2

4.3 Учет запасных частей, агрегатов и автомобильных шин

Учет запасных частей, агрегатов и автомобильных ведется на счете 10 «Материалы» (субсчет 10/5 «Запасные части») по наименованиям, номенклатурным номерам, местам хранения и материально ответственным лицам. К субсчету 10/5 «Запасные части» могут быть открыты следующие субсчета второго порядка:

- 10/5.1 «Запасные части»;
- 10/5.2 «Аккумуляторы»;
- 10/5.3 «Шины».

На счете 10/5.1 «Запасные части» учитываются наличие и движение всех видов запасных частей.

Новые запасные части и агрегаты поступают на склады от поставщиков. Они принимаются к учету на основании товарно-транспортной накладной. Учет приобретаемых ценностей ведется по фактической стоимости, которая включает покупную стоимость и все расходы, связанные с их приобретением и доставкой. Запасные части, изготовленные в собственных ремонтных мастерских, принимаются к учету по фактической себестоимости их изготовления.

Запасные части учитывают в денежном выражении по группам и маркам машин. Отдельные виды запасных частей можно учитывать по наименованиям с указанием их количества и стоимости. В местах хранения запасных частей и агрегатов ведут их количественный учет по наименованиям и номенклатурным мерам (с указанием цены приобретения).

На субсчете 10/5.2 «Аккумуляторы» учитываются наличие и движение всех видов аккумуляторных батарей. Отдельно учитываются новые аккумуляторные батареи, аккумуляторы, требующие ремонта, и

отремонтированные.

На складе аккумуляторные батареи учитываются по маркам (типам) и местам хранения (на складе, в обороте).

Отпуск аккумуляторных батарей со склада взамен снятых с автомобиля производится по акту-требованию на замену (дополнительный отпуск) материалов или накладной на отпуск (внутреннее перемещение) материалов с приложением карточки учета работы АКБ на снятую батарею и накладной склада на прием снятого аккумулятора.

Для аккумуляторов установлены нормативные сроки эксплуатации.

На счете 10/5.3 «Шины» учитываются наличие и движение шин в запасе на складах, автомобилях технической помощи, предназначенных для замены на транспортных средствах. Автомобильные шины делятся по назначению, способу герметизации, конструкции, форме профиля, рисунку протектора, габаритам.

Стоимость автомобильных шин, поступающих в организацию вместе с новым автомобилем, входит в общую стоимость автомобиля и учитывается в составе основных средств на счете 01 «Основные средства».

Шины, приобретаемые отдельно от автомобиля, учитываются в составе материалов на субсчете 10/5.3.

В автотранспортных организациях для этих целей открывают субсчета третьего порядка:

- 10/5.3.1 «Автомобильные шины в запасе»;
- 10/5.3.2 «Автомобильные шины в обороте»

Автомобильные шины учитываются в следующей оценке:

- новые – по фактической себестоимости их приобретения;
- снятые со списываемых транспортных средств и прицепов, но годные к эксплуатации, приходят по стоимости, соответствующей их остаточному пробегу.

Определение цены автошин, снятых с автомобилей и требующих ремонта для устранения местных повреждений или восстановления наложением протектора, производится на основании данных, содержащихся в карточке учета работы шины: учетной цены, фактического пробега, эксплуатационной нормы пробега шины до списания.

Учет автошин, находящихся на складе, ведется по их видам (покрышки, камеры, ободные ленты), сортам и размерам, а также по степени эксплуатации (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта местных повреждений, требующая восстановления и утильная (негодная)).

На каждую шину, установленную на автомобиль при его комплектации или во время эксплуатации, заводится карточка учета работы шины, в которую записываются заводские номера шин (допускается выжигание гаражных номеров на плечевой зоне протектора шин), указывается техническое состояние шины, находящейся на автомобиле (дефекты, характер и др.

повреждений). Для шин, бывших в эксплуатации на другом автомобиле, записывается их предыдущий пробег.

При принятии к учету шин замеряется остаточная высота рисунка протектора в двух диаметрально противоположных сечениях с наибольшим износом протектора. Средняя высота записывается в графу «Техническое состояние шины при установке».

Ежемесячно в карточку учета работы шины, если не было замены запасной шиной, вносят фактический пробег автомобиля по спидометру. При замене шины на ходовых колесах (запасной или покупной) водитель обязан сообщить дату замены; заводской или гаражный номер замененной шины, показания спидометра в момент установки и снятия запасной шины. Эти данные также регистрируются в карточках учета работы шины.

Пробег автомобильной шины, установленный эксплуатационными нормами, не может служить основанием для ее замены в автомобиле или для списания, если шина по своему техническому состоянию пригодна для дальнейшей эксплуатации, ремонта или восстановления.

4.4 Особенности оплаты труда в автотранспортных организациях

Заработная плата водителей начисляется по следующим направлениям:

- заработная плата водителей автомобилей за подготовительно-заключительное время и время проведения предрейсового медицинского осмотра;
- заработная плата за время неучастия водителей в управлении автомобилем при направлении в рейс двух водителей;
- заработная плата водителям-стажерам;
- заработная плата водителей автомобилей, занятых электроподогревом двигателей;
- заработная плата водителей, занятых перегоном автомобилей;
- заработная плата водителей автобусов за время отстоя, нахождения в резерве, развозки;
- заработная плата водителей в случае их перевода на работы по техническому обслуживанию и ремонту автомобилей;

Заработная плата водителей грузовых автомобилей начисляется по:

- сдельной (прямой) системе оплаты труда по расценкам за тонны, тонно-км и километры пробега;
- нормативу или проценту от суммы выручки;
- повременной форме оплаты труда;

Заработная плата водителей автобусов и легковых автомобилей начисляется по:

- нормативу или проценту от суммы доходов;
- тарифной ставке за отработанное время.

Заработная плата рабочим, занятым техническим обслуживанием и

текущим ремонтом автомобилей, начисляется по:

- сдельным расценкам;
- нормативу или проценту от доходов;
- тарифной ставке за отработанное время;
- часовым тарифным ставкам с учетом напряженности и результатов труда.

Кроме того, выплачиваются доплаты, надбавки, премии.

При повременной оплате труда заработная плата работников исчисляется на основании учета отработанного времени, тарифной ставки и разряда, присвоенного работнику. При оплате по сдельным расценкам необходимо знать выработку каждого работника и отработанное время.

Основным первичным документом, определяющим показатели учета работы транспортного средства и водителя (для грузового автотранспорта совместно с товарно-транспортной накладной при перевозке товарных грузов или актом замера (взвешивания) при перевозке нетоварных грузов), являются путевые листы соответствующей формы. Они используются для осуществления расчетов за перевозки и формирования показателей статистической отчетности, а также для начисления заработной платы водителю. Путевые листы являются бланками строгой отчетности и имеют учетную серию и номер.

Путевые листы выдаются водителю под расписку только на один рабочий день при условии сдачи водителем путевого листа за предыдущий день работы. На более длительный срок путевые листы выдаются только в случае, если выполняются междугородные и международные перевозки.

4.5 Учет затрат на техническое обслуживание и ремонт подвижного состава

Под техническим обслуживанием подвижного состава понимается комплекс работ (операций) по поддержанию его в работоспособном состоянии.

В зависимости от периодичности и перечня работ ТО подразделяется на следующие виды:

- ежедневное техническое обслуживание (ЕО);
- первое техническое обслуживание (ТО-1);
- второе техническое обслуживание (ТО-2);
- сезонное техническое обслуживание (СО).

ЕО выполняется ежедневно и включает контроль узлов и деталей, обеспечивающих безопасность дорожного движения, поддержание чистоты подвижного состава, заправку топливом, смазочными материалами и специальными жидкостями.

ТО-1 и ТО-2 выполняются в установленные нормативной документацией сроки. Они включают комплекс операций, предупреждающих и выявляющих неисправности, уменьшающих интенсивность изнашиваемости деталей подвижного состава.

СО выполняется периодически при переходе с тёплого периода эксплуатации на холодный и обратно для подготовки подвижного состава и

безотказной работы в новых условиях.

Ремонт подвижного состава – комплекс операций по восстановлению его исправности или работоспособности.

Выделяют следующие виды ремонтов: сопутствующий, текущий, капитальный, восстановительный.

Учёт затрат на ТО и ремонт подвижного состава ведётся на счёте 23 «Вспомогательные производства».

Учёт расходов на техническое обслуживание осуществляется по видам обслуживания (ЕО, ТО-1, ТО-2, СО), а также по статьям затрат.

Учёт затрат на производство ремонтов осуществляется позаказным методом.

Таблица 4.2 – Отражение хозяйственных операций по учету затрат на техническое обслуживание и ремонт подвижного состава

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость материалов, израсходованных на проведение ТО и ремонта	23	10
2	Отражается сумма начисленной амортизации по основным средствам, используемым для проведения ТО и ремонта	23	02
3	Начислена заработная плата работникам, производящим ТО и ремонт подвижного состава, и обязательные отчисления от нее	23	70, 69, 76
4	Отражается стоимость услуг сторонних организаций, оказанных по ТО и ремонту: Сумма без НДС Сумма НДС	23 18	60 60
5	Списывается стоимость затрат на проведение ТО и ремонтов на себестоимость автомобильных услуг	20	23
6	Списывается фактическая себестоимость выполненных работ по проведению ТО и ремонта, реализованных сторонним организациям	90.4	23

4.6 Учет затрат на перевозки автомобильным транспортом

К основным видам деятельности транспортных организаций относятся: перевозка грузов и пассажиров; транспортно-эксплуатационные услуги для

юридических и физических лиц; погрузочно-разгрузочные работы; такелажные работы; эксплуатация складов, грузовых станций, контейнеров; услуги населению по продаже проездных билетов; другие работы и услуги.

Затраты по основной эксплуатационной деятельности транспортных организаций учитываются на активном калькуляционном счете 20 «Основное производство», по дебету которого в течение отчетного месяца отражаются затраты на выполнение работ и оказание услуг, а по кредиту производится списание в процессе реализации их заказчиком.

Незавершенное производство при осуществлении транспортных перевозок отсутствует, и счет 20 «Основное производство» закрывается по окончании отчетного месяца.

К счету 20 «Основное производство» могут быть открыты субсчета для отражения расходов, обусловленных конкретными видами выполняемых работ:

- 20/1 «Грузовые перевозки»;
- 20/2 «Пассажирские перевозки»;
- 20/3 «Транспортно-экспедиционное обслуживание».

Перевозка грузов предполагает доставку перевозчиком вверенного ему грузоотправителем груза в пункт назначения и выдачу его грузополучателю или лицу, уполномоченному на получение груза.

Заключение договора перевозки подтверждается составлением товарно-транспортной накладной. Получение груза удостоверяется подписью и печатью (штампом) грузополучателя в товарно-транспортной накладной. Погрузка и выгрузка считаются законченными после вручения водителю товарно-транспортных накладных, оформленных в установленном порядке, и всех других необходимых документов на погруженный или выгруженный груз.

Автомобильные перевозки грузов оформляются следующими транспортными документами:

- путевой лист;
- талон заказчика к путевому листу;
- заказ-поручение.

Аналитический учет затрат перевозочного процесса осуществляется в разрезе:

- мест возникновения затрат (структурных подразделений);
- объектов учета затрат;
- статей затрат.

Местами возникновения затрат могут быть автоколонны (отряды), филиалы, служба эксплуатации, ремонтный цех, центр диагностики, котельная, центр шиномонтажа, мойка и т.д.

Объекты учета затрат представляют собой носителей функционально однородных расходов, формирование которых обусловлено технологическими, организационными и экономическими факторами. В качестве объектов учета расходов перевозочного процесса в транспортных организациях выступают отдельные виды выполняемых работ и оказываемых услуг.

Объектами учета затрат по грузовым перевозкам являются.

- перевозки грузов по сдельным тарифам (за 1 тонну перевезенного груза, за 1 км, за 1 авто-тонно/ч);
- перевозки грузов по повременным тарифам (за 1 час работы, за 1 езду и д.т.);
- погрузоразгрузочные работы;
- транспортно-экспедиционное обслуживание;
- услуги грузовых автостанций и эксплуатация складов;
- услуги по доставке автомобилей;
- перевозка попутных грузов и пр.

Объектами учета расходов по пассажирским перевозкам являются:

- перевозка пассажиров маршрутными автобусами;
- перевозка пассажиров автобусами;
- перевозка пассажиров маршрутными такси;
- перевозка пассажиров микроавтобусами по сдельным тарифам;
- перевозка пассажиров легковыми автомобилями (такси).

По представленным объектам учета затрат группировку производят в разрезе калькуляционных статей:

- основная и дополнительная заработная плата персонала, занятого на перевозках;
- отчисления на социальные нужды от средств на оплату труда;
- топливо;
- смазочные и другие эксплуатационные материалы;
- списание стоимости и ремонт автомобильных шин;
- списание стоимости и ремонт аккумуляторных батарей;
- ремонт и техническое обслуживание подвижного состава;
- амортизация подвижного состава.

По статье «Основная и дополнительная заработная плата персонала, занятого на перевозках» отражаются расходы на основную и дополнительную заработную плату работникам, непосредственно занятым осуществлением перевозок, исчисленную по сдельным расценкам, тарифным ставкам, должностным окладам в соответствии с действующим законодательством.

Первичными учетными документами, на основании которых производится начисление заработной платы и ее отражение по объектам учета затрат, являются путевой лист, наряд на сдельные работы, листок на доплату к наряду, листок учета простоев, табель учета рабочего времени и подсчета заработка.

Грузовые перевозки оформляют путевым листом грузового автомобиля.

Путевой лист грузового автомобиля вместе с товарно-транспортной накладной содержит показатели для учета работы грузовых автотранспортных средств и водителя, данные для начисления заработной платы водителю.

Пассажи́рские перевозки оформляются путевым листом автобуса, путевым листом автомобиля такси.

Все доплаты к основной заработной плате оформляются листком на доплату к наряду. Работы водителей, выполненные по ремонту автомобилей, оформляются нарядами на сдельные работы. Оплата простоев не по вине работников оформляется листком учета простоев.

По статье «Отчисления на социальные нужды от средств на оплату труда» отражаются страховые взносы по обязательному социальному страхованию согласно установленным законодательством тарифам от определенных видов оплаты труда работников, занятых транспортными перевозками.

В статью «Топливо» включаются затраты на все виды топлива, непосредственно расходуемого на пробег транспортных средств, а также на перемещение автомобилей в гараже и предпусковой подогрев двигателей в зимнее время.

По статье «Смазочные и другие эксплуатационные материалы» учитываются затраты на все виды масел, смазок, обтирочные и другие эксплуатационные материалы. Смазочные материалы, расходуемые при ремонте и эксплуатации станочного и другого оборудования, в данную статью не входят.

По статье «Списание стоимости и ремонт автомобильных шин» учитывают расходы на восстановление шин, стоимость новых установленных шин при замене и затраты по их установке на колеса, стоимость материалов, израсходованных на ремонт шин в пути.

По статье «Списание стоимости и ремонт аккумуляторных батарей» отражается стоимость аккумуляторных батарей, установленных на транспортные средства. Срок их службы зависит от пробега автомобиля. При превышении нормативного пробега автомобиля соответственно снижается срок службы АКБ.

В статью «Ремонт и техническое обслуживание подвижного состава» включаются затраты на основную и дополнительную заработную плату станочников, слесарей, смазчиков, мойщиков и др. рабочих, занятых выполнением работ по обслуживанию и ремонту подвижного состава, а также заработная плата водителей, принимавших участие в ремонте. А также стоимость запчастей, топлива и других видов материальных ресурсов, израсходованных при осуществлении технического обслуживания и ремонта подвижного состава.

В сумму затрат по данной статье включаются расходы на техническое обслуживание и все виды ремонта подвижного состава, осуществляемые специализированными ремонтными организациями.

В статье «Амортизация подвижного состава» отражаются затраты на

полное восстановление подвижного состава в виде амортизационных отчислений.

Таблица 4.3 – Отражение хозяйственных операций по учету затрат на перевозки автомобильным транспортом

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость топлива, смазочных материалов, автомобильных шин, аккумуляторных батарей, подлежащая включению в затраты на перевозки	20	10
2	Отражается сумма начисленной амортизации подвижного состава	20	02
3	Отражается сумма начисленной заработной платы водителей и обязательные отчисления от нее	20	70, 69, 76
4	Отражается сумма затрат на техническое обслуживание и ремонт подвижного состава	20	23

4.7 Учет реализации автотранспортных услуг

Реализация работ и услуг осуществляется в соответствии с заключенными договорами или в порядке оказания непосредственно населению. В зависимости от вида и периодичности оказания услуг (выполнения работ) могут заключаться следующие договора:

- договор перевозки груза и пассажиров;
- договор фрахтования;
- договор об организации перевозок грузов и пассажиров;
- договор об организации работы по обеспечению перевозок грузов;
- договор транспортной экспедиции.

По договору перевозки производится перевозка грузов, пассажиров и багажа.

По договору перевозки груза перевозчик обязуется доставить вверенный ему отправителем груз в пункт назначения и выдать его уполномоченному на получение груза лицу (получателю), а отправитель обязуется уплатить перевозчику груза установленную плату. Заключение договора подтверждается составлением транспортной накладной (или другого документа на груз).

По договору перевозки пассажира перевозчик обязуется перевезти пассажира в пункт назначения, а в случае сдачи пассажиром багажа, также

доставить багаж в пункт назначения и выдать его уполномоченному на получение багажа лицу. Пассажир обязуется уплатить установленную плату за проезд, а при сдаче багажа – и за провоз багажа. Заключение договора перевозки удостоверяется билетом, а сдача пассажиром багажа – багажной квитанцией.

По договору фрахтования одна сторона (фрахтовщик) обязуется предоставить другой стороне (фрахтователю) за плату всю или часть вместимости одного или нескольких транспортных средств на один или несколько рейсов для перевозки грузов, пассажиров или багажа.

По договору об организации перевозки грузов перевозчик обязуется в установленные сроки принимать, а грузовладелец предъявлять к перевозке грузы в обусловленном объеме. В договоре об организации перевозок пассажиров определяется маршрут, расписание движения, количество рейсов, сроки и другие условия.

Между перевозчиками различных видов транспорта могут заключаться договоры об организации работы по обеспечению перевозок грузов.

По договору транспортной экспедиции одна сторона (экспедитор) обязуется за вознаграждение и за счет другой стороны (клиента – грузоотправителя или грузополучателя) выполнить или организовать выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза (организовать перевозку груза определенным видом транспорта, по определенному маршруту, заключить от имени клиента или от своего имени договор перевозки, обеспечить отправку или получение груза, получить требующиеся для экспорта или импорта документы, оформление таможенных документов, хранение груза, погрузка и выгрузка груза и прочее).

В подтверждение факта выполненных работ и оказания услуг составляется акт о выполненных работах (оказанных услугах), который содержит информацию о наименовании, объемах, сроках выполненных работ, соответствии их качеству, оговоренному в договоре, стоимости выполненных работ (оказанных услуг), ставке НДС, его сумме, общей сумме выполненных работ с НДС.

Стоимость оказанных услуг по перевозкам грузов и пассажиров, услуг по транспортно-эксплуатационным и погрузо-разгрузочным операциям формируются исходя из:

- 1) покิโลметрового расчёта: доходы от перевозок равны произведению общего пробега автомобиля и тарифа за 1 км пробега;
- 2) почасовой работы подвижного состава: доходы от перевозок равны произведению автомобиле-часов работы и тарифы за 1 автомобиле-час работы;
- 3) выполненной транспортной работы: произведение выполненной транспортной работы и тарифа за 1 тонно-километр.

Таблица 4.4 – Отражение хозяйственных операций по учету реализации автотранспортных услуг

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость оказанных и принятых заказчиком автотранспортных услуг, признается выручка от реализации	62	90/1
2	Отражается сумма начисленного НДС из выручки от реализации	90/2	68/2
3	Списывается себестоимость реализованных автотранспортных услуг	90/4	20
4	Списываются общехозяйственные затраты	90/5	26

5 ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Вопросы:

- 5.1 Объекты учета товаров в организациях оптовой торговли
- 5.2 Формирование цен на товары в организациях оптовой торговли
- 5.3 Учет поступления товаров в организациях оптовой торговли
- 5.4 Учет товарных потерь в организациях оптовой торговли
- 5.5 Инвентаризация товаров в организациях оптовой торговли, выявление и учет ее результатов
- 5.6 Учет издержек обращения в торговле
- 5.7 Учет реализации товаров и финансовых результатов в организациях оптовой торговли
- 5.8 Розничный товароборот и особенности формирования розничных цен на товары
- 5.9 Учет поступления товаров в организациях розничной торговли
- 5.10 Особенности учета результатов инвентаризации товаров в организациях розничной торговли
- 5.11 Учет товаров в комиссионных магазинах
- 5.12 Учет реализации товаров и финансовых результатов в организациях розничной торговли

5.1 Объекты учета товаров в организациях оптовой торговли

Оптовая торговля – это купля-продажа товаров партиями с целью их дальнейшего использования в предпринимательской деятельности или иных

целей, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием.

Основными показателями, характеризующими работу организаций оптовой торговли, являются товарооборот, доход, выручка от реализации, валовой доход, издержки обращения и прибыль. Данные показатели являются основными объектами бухгалтерского и налогового учета в торговых организациях.

Оптовый товарооборот – продажа товаров несобственного производства без их видоизменения юридическим лицам, их обособленным подразделениям и индивидуальным предпринимателям с целью их дальнейшей перепродажи или собственного использования.

Оптовый товарооборот определяется по отгруженным товарам в фактических отпускных ценах организации оптовой торговли, включая торговую наработку, налог на добавленную стоимость, акцизы и прочие налоги, входящие в отпускную цену товара, независимо от того, произведен расчет с организацией оптовой торговли за эти товары или нет.

Организации оптовой торговли, являющиеся собственниками сырья, передаваемого на переработку другим организациям, в оптовый товарооборот включают объем реализованной продукции, произведенной на давальческих условиях.

По формам товародвижения оптовый товарооборот бывает двух видов: складской и транзитный.

При складском товарообороте товары реализуют оптовым покупателям со складов оптовых баз, оптово-розничных организаций.

С целью сокращения звенности товародвижения и снижения издержек обращения, отдельные товары поставщики реализуют транзитом, то есть доставляют покупателю, минуя посредника.

При транзитной реализации товаров организация оптовой торговли или принимает участие в расчётах (оплаченный транзит), или не участвует в них (неоплаченный транзит), а только организует эту реализацию. Транзитная форма реализации товаров является более эффективной, так как ускоряет товарооборачиваемость, сокращает расходы по доставке, погрузочно-разгрузочным работам, приемке, отпуску и хранению товаров.

Выручка от реализации товаров в организациях оптовой торговли включает выручку от реализации товаров оптом (оптовый товарооборот); выручку от реализации услуг по продаже товаров по договорам комиссии (комиссионное вознаграждение) и выручку от реализации товаров в розницу через собственные объекты розничной торговли. Величина выручки от реализации товаров определяется по стоимости товаров в денежном выражении на момент ее признания по продажным ценам с налогом на добавленную стоимость и другими налогами с реализации.

Валовой доход от реализации товаров в оптовой торговле представляет собой разность между продажной и покупной стоимостью реализованных

товаров за вычетом НДС и прочих налогов с выручки.

5.2 Формирование цен на товары в организациях оптовой торговли

Цена как экономическая категория отражает общественно необходимые затраты на выпуск и реализацию продукции (товаров); является инструментом управления организацией и позволяет всем нормально работающим хозяйствующим субъектам покрыть затраты на ведение хозяйственной деятельности и получить прибыль; регулирует общественные отношения по распределению прибавочного продукта между государством, материальным производством и сферой обращения.

Цена – денежное выражение стоимости единицы товара.

Ценообразование – процесс по установлению, регулированию цен (тарифов) и контролю за применением установленного законодательством порядка ценообразования юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями и другими субъектами ценообразования.

Система цен на товары включает:

- свободные цены – цены, которые формируются под действием спроса и предложения, в условиях свободной конкуренции;

- регулируемые цены – цены, устанавливаемые соответствующими государственными органами, осуществляющими регулирование ценообразования, или определяемая субъектом ценообразования с учетом установленных этими органами определенных ограничений. При этом регулируемая цена может иметь фиксированную или предельную величину;

- фиксированная цена – регулируемая цена, устанавливаемая субъектом ценообразования в твердо выраженной денежной величине;

- предельная цена – регулируемая цена, величина которой ограничена верхним и (или) нижним пределами;

- предельные торговые надбавки (скидки) – ограничение к регулируемой цене, устанавливаемое государственными органами, осуществляющими регулирование ценообразования в сфере обращения.

Отпускная цена – цена, устанавливаемая на произведенный товар (как товар собственного производства, так и полученный в результате выполнения договора подряда из материала заказчика, в том числе переработки сырья (материалов) на давальческих условиях) либо на импортированный товар при его оптовой продаже.

Расходы, связанные с доработкой товаров, направленной на улучшение и (или) придание им дополнительных потребительских качеств, относятся на увеличение отпускной цены.

С учётом отправителя продукции (товаров) различают отпускные цены изготовителя, импортёра, организации оптовой торговли.

Организации-изготовители формируют отпускную цену на продукцию на основе её себестоимости с учётом прибыли и всех видов установленных налогов и сборов.

Организации имеют право предоставлять покупателям скидки с установленных ими отпускных цен.

Скидки в зависимости от условий договора поставки предоставляются в соответствии с утвержденным в организации порядком применения скидок.

Оптовые скидки предоставляются торговым организациям, осуществляющим оптовую торговлю, в размере, определяемом по соглашению сторон.

Оптовая надбавка взимается субъектами хозяйствования при поставке (реализации) продукции (товаров) и предназначена для компенсации расходов, связанных с осуществлением оптовых операций, и получения прибыли.

Торговые организации, осуществляющие оптовую торговлю товарами несобственного производства, взимают оптовую надбавку к сформированным отпускным ценам.

Оптовую надбавку устанавливают в процентах к отпускной цене без НДС, сформированной организацией-изготовителем или импортёром.

Торговая надбавка устанавливается торговыми организациями для покрытия расходов, связанных с продажей товара населению, и получения прибыли от этих операций.

5.3 Учет поступления товаров в организациях оптовой торговли

Документальное оформление поступления товаров и тары зависит:

- от способа их доставки;
- от вида используемого транспорта (автомобильным, железнодорожным транспортом и т.д.);
- места их приемки (от перевозчика на станции железной дороги, на складе поставщика или на складе получателя);
- от вида и состояния тарных мест (в опломбированной, открытой, поврежденной таре);
- от вида приемки (по количеству мест, по количеству товарных единиц, комплектности и качеству);
- от используемых форм расчетов;
- и других условий хозяйственных договоров.

Все первичные документы по сделке покупки-продажи товаров можно сгруппировать с учетом их назначения и видов:

- товарные документы: товарная накладная, товарно-транспортная накладная, авианакладная, спецификация, доверенность на получение товарно-материальных ценностей и пр.;
- документы, удостоверяющие качество товара: сертификат качества (соответствия), ветеринарное удостоверение и пр.;
- платежные документы: счет, платежное требование, платежное поручение и пр.

Приемку товаров по количеству и качеству, поставляемых поставщиком в открытой или поврежденной таре, осуществляет экспедитор торговой организации в момент приемки товаров на станции железной дороги либо на

складе поставщика - при самовывозе товаров; заведующий складом - на складе торговой организации при приемке от экспедитора покупателя или поставщика при централизованной доставке товаров.

Доставленные экспедитором на склад торговой организации товары в закрытой исправной таре заведующий складом в присутствии товароведа принимает по количеству единиц, ассортименту и качеству.

Учёт товаров и тары в оптовой торговле ведут на счёте 41 «Товары».

По дебету субсчёта 41/1 «Товары на складах» отражают и контролируют стоимость фактически поступивших и оприходованных товаров по отпускным ценам поставщика (без НДС).

Таблица 5.1 – Отражение хозяйственных операций по учету поступления товаров и тары в организациях оптовой торговли

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость поступивших от поставщика товаров и тары: - стоимость товаров без НДС - стоимость тары без НДС - торговая скидка на поступившие товары по фиксированным розничным ценам - сумма НДС	41/1 41/3 41/1 18	60 60 42/1 60
2	Оприходована тара, не указанная в накладной	41/3	90/7
3	Предъявлена претензия либо поставщику, либо транспортной организации на сумму недостачи, порчи товаров по отпускным ценам поставщика с НДС	76/3	60
4	Выявлена при приемке недостача товаров	94	60
5	Списана за счет торговой организации недостача товаров в пределах нормируемых товарных потерь при транспортировке	44	94
6	Отнесена на экспедитора недостача товаров, произошедшая по его вине	73	94
7	Произведена оплата поставщику за товар	60	51, 52, 55

5.4 Учет товарных потерь в организациях оптовой торговли

Товарные потери представляют собой уменьшение количества и снижение качества товарно-материальных ценностей, вызванные физико-химическими свойствами товаров (усушка, раскрошка и т.д.) и другими причинами.

Товарные потери классифицируются:

1) по натурально-вещественному признаку:

- количественные товарные потери и потери от снижения качества товаров;

2) по отношению к установленным нормам:

- нормируемые и ненормируемые товарные потери;

3) по моменту (стадии) возникновения:

- потери, возникающие при транспортировке, хранении, фасовке товаров, при переработке, сортировке сельскохозяйственной продукции и реализации товаров;

4) по моменту выявления:

- потери, выявленные при приёме товаров, при инвентаризации товарно-материальных ценностей в местах их хранения, при контрольных проверках объектов торговли;

5) по субъекту возмещения:

- потери, возмещаемые поставщиками или покупателями;

6) по источнику покрытия:

- потери, списываемые на издержки обращения, внереализационные потери торговой организации и потери, возмещаемые материально ответственными лицами.

К нормируемым товарным потерям относят естественную убыль товаров; бой, лом товаров вследствие их хрупкости; порчу товаров или повреждение потребительской тары, в которую упакованы товары, что в свою очередь, вызывает потерю их потребительских свойств; бой порожней стеклянной посуды; технологические отходы, образующиеся при подготовке отдельных видов товаров к продаже.

Естественная убыль представляет собой потери товара (уменьшение его массы при сохранении качества в пределах требований нормативных документов), являющиеся следствием физико-химических свойств товаров, воздействия метеорологических факторов и несовершенства применяемых в данное время средств защиты продукции от потерь при транспортировке, хранении и реализации.

К ненормируемым товарным потерям относят порчу и недостачу товаров сверх установленных норм и недостачу товаров, по которым такие нормы не установлены.

Товарные потери в пределах и сверх норм естественной убыли, возникающие при хранении и реализации товаров, выявляют и списывают только после проведения инвентаризации. Фактические товарные потери устанавливаются в сличительной ведомости по каждому наименованию товаров путем сопоставления фактического наличия, указанного в инвентаризационной

описи, с остатком по данным бухгалтерского учета в натурально-стоимостном выражении.

Товарные потери от боя, лома, порчи товаров или повреждения потребительской тары, возникающие на оптовых складах при хранении и реализации, оформляют актом в момент их возникновения. Акт о порче, бое, ломе товаров (материалов) в двух экземплярах составляет комиссия, назначенная руководителем торговой организации в составе представителей администрации и материально ответственных лиц.

В бухгалтерском учёте товарных потерь придерживаются следующим принципам:

- нормы естественной убыли и нормы потерь от боя, лома, порчи являются предельными и применяются только в случае выявления фактической недостачи;

- списание естественной убыли и товарных потерь в пределах норм производят на основе соответствующего расчёта, составленного бухгалтером при участии материально ответственного лица и утверждённого руководителем организации;

- естественная убыль товаров и товарные потери в пределах норм с материально ответственных лиц списывают в сумме фактических потерь, но не выше установленных норм;

- недостачу товаров с материально ответственных лиц списывают по учётным ценам, а на издержки обращения или за счёт резерва на естественную убыль списывают по покупным ценам без НДС. Разницу между учётными и покупными ценами списывают за счет уменьшения торговой надбавки;

- выявленные при инвентаризации товарные потери сверх установленных норм естественной убыли товаров и норм потерь от боя, лома и порчи товаров относят на материально ответственных лиц по продажным ценам.

Таблица 5.2 – Отражение хозяйственных операций по учету товарных потерь в организациях оптовой торговли

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается выявленная недостача, порча товаров, которые учитываются по покупным ценам	94	41/1
2	Списана естественная убыль и товарные потери в пределах норм	44	94
3	Отнесены товарные потери сверх норм на материально ответственное лицо	73	94
4	Списаны товарные потери сверх норм за счет финансовых результатов организации	90	94

5.5 Инвентаризация товаров в организациях оптовой торговли, выявление и учет ее результатов

Инвентаризацию товаров и тары проводят с целью контроля за их сохранностью, соблюдением условий хранения товарно-материальных ценностей, проверки рабочего состояния весоизмерительного оборудования, ведения складского учёта, выявления неходовых, залежалых, подлежащих уценке товаров, их порчи, боя, применения мер к сокращению товарных потерь и приведения учётных данных в соответствие с фактическим наличием ценностей.

Инвентаризацию товаров и тары в обязательном порядке проводят:

- при реорганизации (ликвидации) организации;
- перед составлением годовой отчётности;
- при смене материально ответственного лица;
- при установлении фактов хищений, других злоупотреблений имущественного характера;
- по решению контролирующих органов.

Результаты инвентаризации товаров и тары по продовольственным складам бухгалтерия должна вывести не позднее 3 дней, а по непродовольственным – 5 дней после окончания инвентаризации.

Предварительно в инвентаризационной описи по каждому наименованию товаров и тары отражают данные бухгалтерского натурально-стоимостного учета на дату инвентаризации. Сличение в инвентаризационной описи фактического наличия товаров и тары с данными бухгалтерского учета по каждому их наименованию (номенклатурному номеру) позволяет выявить и записать в сличительную ведомость первоначальный результат: недостачи и излишки товаров и тары, с указанием наименования, характеристики, номенклатурного номера товарно-материальных ценностей, единицы измерения, количества и суммы. Выявленные недостачи товаров и тары должны быть списаны с подотчета заведующего складом, а излишки оприходованы в подотчет заведующего складом с учетом полученных результатов в сличительной ведомости.

В первую очередь в сличительной ведомости производят взаимный зачет выявленных излишков и недостач в результате пересортиц товаров и тары. Взаимозачет излишков и недостач производят в исключительных случаях с разрешения руководителя организации за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого материально ответственного лица, по одноименным товарам (таре), одной и той же товарной группе, имеющих сходство по внешнему виду и упакованных в одинаковую тару, в тождественных количествах по наименьшей цене при условии, что недостачи и излишки ценностей явились результатом ошибки.

По недостающим после взаимозачета товарам, по которым установлены нормы естественной убыли, бухгалтер составляет Расчет естественной убыли товаров за межинвентаризационный период. Естественную убыль товаров

отражают в сличительной ведомости в пределах фактической недостачи товаров соответствующего наименования и списывают за счет начисленного резерва на естественную убыль, а при его отсутствии или недостатке - на издержки обращения.

Окончательный результат инвентаризации - окончательные недостачи (излишки) товаров и тары по количеству и сумме, включая суммарные недостачи (излишки) по каждому их наименованию - определяют следующим образом: из первоначальной недостачи (первоначальных излишков) товаров вычитают недостачи (излишки), участвующие во взаимозачете пересортиц, и естественную убыль товаров в пределах норм.

Таблица 5.3 – Отражение хозяйственных операций по учету результатов инвентаризации товаров

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Взаимозачет излишков и недостач по одноименным видам товаров	41/1	41/1
2	Оприходованы окончательные излишки товаров	41/1	90
3	Учтена торговая скидка по излишкам товаров	41/1	42/1
4	Отражена окончательная недостача товаров и тары после взаимозачета пересортиц	94	41/1
5	Списана естественная убыль товаров в пределах суммы выявленной недостачи по покупным ценам	44, 96	94
6	Отнесены на виновных лиц недостача товаров сверх норм естественные убыли по покупным ценам и окончательная недостача тары	73	94

5.6 Учет издержек обращения в торговле

Издержки обращения торговой организации представляют собой выраженные в денежной форме затраты на транспортировку товаров, оплату труда, амортизацию, хранение товаров, имущественное страхование и другие расходы, возникающие в сфере обращения для доведения товаров от производства до потребителей.

Издержки обращения учитываются на счете 44 «Расходы на реализацию». По дебету данного счета находят отражение различные виды издержек в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов. По кредиту производится списание учтенных издержек обращения за отчетный период на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Аналитический учет по

счета 44 ведется по статьям расходов.

Номенклатура статей издержек обращения:

1. Транспортные расходы, связанные с доставкой товаров в организации торговли и общественного питания.
2. Транспортные расходы по доставке товаров покупателям.
3. Расходы на оплату труда персонала.
4. Расходы по аренде (лизингу) основных средств и НМА.
5. Расходы на содержание сооружений, помещений и инвентаря.
6. Амортизация основных средств и нематериальных активов.
7. Затраты на ремонт основных средств.
8. Расходы на топливо, газ и электроэнергию для производственных нужд в организациях общественного питания.
9. Расходы на хранение, подсортировку и упаковку товаров.
10. Расходы на рекламу.
11. Естественная убыль товаров при транспортировке, хранении и реализации в пределах норм, технологические отходы.
12. Налоги, отчисления и сборы, включаемые в издержки обращения.
13. Расходы по обеспечению условий труда персонала.
14. Расходы по управлению торговой организации.
15. Прочие расходы.

Аналитический учет по счету 44 должен быть организован таким образом, чтобы позволить формировать информацию о сумме издержек обращения, относящихся к управленческим расходам, так как они списываются на отдельный субсчет 90/5.

Таблица 5.4 – Отражение хозяйственных операций по учету издержек обращения

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация по основным средствам	44	02
2	Начислена амортизация по нематериальным активам	44	05
3	Отражается стоимость израсходованных материалов	44	10
4	Отражается стоимость товаров, израсходованных в рекламных целях, на сертификацию	44	41
5	Отражаются стоимость услуг сторонних организаций, включаемых в издержки обращения: - сумма без НДС - сумма НДС	44 18	60 60

Окончание таблицы 5.4

6	Отражается начисление налогов, включаемых в издержки обращения	44	68
7	Начислена заработная плата и обязательные отчисления от нее	44	70, 69, 76
8	Списываются подотчетные суммы в издержки обращения	44	71
9	Списана естественная убыль товаров в пределах установленных норм	44	94
10	Списываются издержки обращения: - относящиеся к управленческим расходам	90/5	44
	- относящиеся к расходам на реализацию товаров	90/6	44

5.7 Учет реализации товаров и финансовых результатов в организациях оптовой торговли

Организации оптовой торговли реализуют товары организациям розничной торговли, общественного питания и другим хозяйствующим субъектам.

Выбытие товаров отражают по кредиту субсчета 41/1 в той же оценке, в которой они были оприходованы.

Учет расчетов с покупателями ведут на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». По дебету данного счета отражают и контролируют сумму предъявленного покупателю счета к оплате, в которую включают стоимость товаров и невозвратной тары по отпускным ценам оптовой торговли.

Для учета и контроля выручки и выявления финансового результата от реализации товаров организации оптовой торговли применяют счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Таблица 5.5 – Отражение хозяйственных операций по учету реализации товаров и финансовых результатов в организациях оптовой торговли

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость отгруженных покупателю товаров по ценам реализации	62	90/1
2	Начислен НДС из выручки от реализации товаров	90/2	68/2
3	Списывается покупная стоимость реализованных товаров	90/4	41/1
4	Списываются издержки обращения: - относящиеся к управленческим расходам	90/5	44

Окончание таблицы 5.5

	- относящиеся к расходам на реализацию товаров	90/6	44
5	Отражается финансовый результат от реализации товаров:		
	- прибыль	90/11	99
	- убыток	99	90/11

5.8 Розничный товарооборот и особенности формирования розничных цен на товары

Розничная торговля – вид торговли товарами, предназначенными для личного, семейного, домашнего потребления и иного подобного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

В розничной торговле завершается процесс обращения товаров. Товары обмениваются на денежные средства населения и переходят в сферу личного, семейного, домашнего потребления и иного подобного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

Формами осуществления розничной торговли являются:

- комиссионная торговля;
- торговля с использованием автоматов;
- выездная торговля;
- торговля на ярмарке;
- и пр.

Основными показателями, характеризующими работу организаций розничной торговли, являются розничный товарооборот, выручка от реализации товаров, валовой доход, издержки обращения и прибыль.

Розничным товарооборотом является продажа продовольственных и непродовольственных товаров населению через специально организованную торговую сеть, рынки, а также непосредственно в организациях.

Выручка от реализации товаров в розничной торговле не всегда совпадает с объемом розничного товарооборота и превышает его, как правило, на сумму продаж товаров субъектам хозяйствования.

Объем выручки и розничного товарооборота уменьшается при возврате товаров покупателями.

Розничная цена - цена, устанавливаемая на товары, предназначенные для продажи из розничной торговли физическим лицам для личного, семейного, домашнего или иного потребления, не связанного с предпринимательской деятельностью, а также в случаях, разрешенных законодательством, – юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям.

Розничные цены на товары, реализуемые субъектами предпринимательской деятельности, осуществляющими розничную торговлю, определяются путем суммирования:

- покупной цены, которая может включать отпускную (закупочную) цену и оптовую надбавку, взимаемую поставщиком;
- торговой надбавки, взимаемой к отпускной (закупочной) цене;
- налогов, включаемых в розничную цену.

5.9 Учет поступления товаров в организациях розничной торговли

Поступление товаров и тары на объекты розничной торговли в учете отражают на основании товарных (товарно-транспортных) накладных и других сопроводительных документов.

В розничной торговле на субсчете 41/1 «Товары на складах» отражают наличие и движение товаров на распределительных складах по покупным (отпускным) ценам поставщиков без НДС. На субсчете 41/2 «Товары в розничной торговле» ведут учет товаров, находящихся в розничной торговой сети, по розничным ценам с НДС.

Все элементы розничной цены и стоимости товаров по розничным ценам, кроме покупной их стоимости, учитываются на регулирующем, пассивном счете 42 «Торговая наценка».

К счету 42 могут открываться субсчета для учета элементов розничной цены. Субсчет 42/1 «Торговая наценка» предназначен для учета и обобщения доходов розничной торговли по их видам. НДС, включенный в розничную цену товаров, может учитываться на субсчете 42/3 «НДС в цене товаров».

Таблица 5.6 – Отражение хозяйственных операций по учету поступления товаров и тары в организациях розничной торговли

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость поступивших на распределительный склад от поставщика товаров и тары: - стоимость товаров без НДС - сумма НДС	41/1	60
		18	60
2	Отражается передача товаров с распределительного склада непосредственно в магазин, либо торговый зал: - покупная стоимость товаров - сумма торговой надбавки - сумма НДС, включаемая в розничную цену	41/2	41/1
		41/2	42/1
		41/2	42/3
3	Отражается стоимость поступивших от поставщика товаров непосредственно в магазин: - стоимость товаров без НДС - сумма НДС - сумма торговой надбавки - сумма НДС, включаемая в розничную цену	41/2	60
		18	60
		41/2	42/1
		41/2	42/3

5.10 Особенности учета результатов инвентаризации товаров в организациях розничной торговли

Порядок проведения, документальное оформление инвентаризации товаров и тары в розничной торговле в основном такие же, как и в оптовой торговле.

Потери товаров в пределах норм естественной убыли, возникающие при хранении и реализации, определяют по расчету при инвентаризации. В розничной торговле нормы естественной убыли товаров установлены в процентах к стоимости товаров и применяются к товарам, реализованным за межинвентаризационный период, без учета времени их нахождения в магазине.

Таблица 5.7 – Отражение хозяйственных операций по учету результатов инвентаризации товаров в организациях розничной торговли

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражаются недостачи и потери товаров:		
	- стоимость товаров по розничным ценам	94	41/2
	- списывается торговая надбавка (сторнировочная запись)	94	42/1
	- списывается сумма НДС, включенного в розничную цену (сторнировочная запись)	94	42/3
2	Списывается естественная убыль товаров	44	94
3	Отнесены на виновных лиц недостачи и потери сверх установленных норм	73	94
4	Оприходованы выявленные при инвентаризации излишки:		
	- стоимость товаров по покупным ценам	41/2	90/7
	- сумма торговой надбавки	41/2	42/1
	- сумма НДС, включаемого в розничную цену	41/2	42/3

5.11 Учет товаров в комиссионных магазинах

На комиссию принимают новые и бывшие в эксплуатации товары. Товары от физических лиц на реализацию принимают по документу, удостоверяющему личность, а от юридических лиц - по товарной накладной.

При приеме товаров на комиссию заключается договор комиссии. В договоре по согласованию с комитентом определяют продажную цену товаров, указывают ставку комиссионного вознаграждения комиссионеру и оплаты его расходов по хранению вещей при их возврате, сроки и размеры уценки.

Снятие с продажи товаров оформляют актом о снятии с продажи принятых на комиссию вещей.

Выплату денег комитенту за реализованные вещи за минусом комиссионного вознаграждения производят из кассы торгового объекта или организации.

Стоимостный учет комиссионных товаров осуществляется на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию». Расчеты с комитентами учитываются на активно-пассивном счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», по кредиту счета отражают кредиторскую задолженность в пользу комитента на стоимость, реализованного товара, а по дебету данного счета – сумму комиссионного вознаграждения, выплату денежных средств комитенту и пр.

Таблица 5.8 – Отражение хозяйственных операций по учету товаров в комиссионных магазинах

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Поступили товары на комиссию по согласованным ценам	004	
2	Отражена сумма выручки в пользу комитента по учетным (согласованным) ценам	50	76
3	Списана стоимость реализованных товаров		004
4	Отражен доход комиссионера в сумме комиссионного вознаграждения от продажи комиссионных товаров	76	90/1
5	Удержан налог с доходов комитента, подлежащих налогообложению	76	68
6	Из кассы выплачена комитенту сумма, причитающаяся за реализованные товары	76	50

5.12 Учет реализации товаров и финансовых результатов в организациях розничной торговли

Для учета и контроля выручки и выявления финансового результата от реализации товаров организации розничной торговли применяют счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

При организации натурально-стоимостного учета товаров в розничной торговле с использованием специальных компьютерных систем валовой доход и налоги на реализованные товары определяют методом прямого счета на основании данных нетоварного учета продаж с соответствующими уровнями торговых надбавок (скидок), установленными ставками налогов на добавленную стоимость и с продаж.

При организации стоимостного учета товаров в розничной торговле валовой доход и налоги на реализованные товары определяет методом среднего процента.

На основании составленных расчетов торговые надбавки (скидки), НДС на реализованные товары в розничной торговле списываются сторнировочными записями. Это позволяет довести стоимость реализованных товаров до

покупной стоимости. Одновременно НДС начисляется в бюджет.

Таблица 5.9 – Отражение хозяйственных операций по учету реализации товаров и финансовых результатов в организациях розничной торговли

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается выручка от реализации товаров, поступившая в кассу торговой организации	50	90/1
2	Списана стоимость реализованных товаров по розничным ценам	90/4	41/2
3	Списывается НДС, приходящийся на реализованные товары (сторнировочная запись)	90/4	42/3
4	Списывается торговая надбавка, приходящаяся на реализованные товары (сторнировочная запись)	90/4	42/1
5	Начислен НДС из выручки от реализации товаров	90/2	68/2
6	Списываются издержки обращения: - относящиеся к управленческим расходам - относящиеся к расходам на реализацию товаров	90/5	44
		90/6	44
7	Отражается финансовый результат от реализации товаров: - прибыль - убыток	90/11	99
		99	90/11

6 ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ

Вопросы:

6.1 Организация и задачи бухгалтерского учета в организациях общественного питания

6.2 Формирование цен на товары и продукцию собственного производства в организациях общественного питания

6.3 Учет поступления и движения сырья, продуктов и товаров в организациях общественного питания

6.4 Учет продукции собственного производства в общественном питании

6.5 Учет выручки от реализации и финансовых результатов в организациях общественного питания

6.1 Организация и задачи бухгалтерского учета в организациях общественного питания

В деятельности организаций, осуществляющих общественное питание,

сочетаются производственные и торговые функции. Они производят готовую продукцию, реализуют ее и покупают товары населению и другим субъектам хозяйствования.

Основным показателем, характеризующим объем деятельности общественного питания, является товарооборот. Он состоит из оборота по реализации продукции собственного производства и оборота по продаже покупных изделий.

Продукция собственного производства – это изделия, изготовленные из сырья и продуктов по нормативно-технической документации, установленной для организаций общественного питания. К продукции собственного производства относят обеденную продукцию. Холодные и горячие закуски, кулинарные и кондитерские изделия.

Оборот по реализации продукции собственного производства включает готовую продукцию и полуфабрикаты общественного питания, реализованные населению и организациям. Оборот по реализации покупных товаров включает товары, реализуемые покупателям без технологической обработки.

Совокупный (валовой) товарооборот общественного питания подразделяется на розничный и оптовый.

В организациях общественного питания выделяют следующие центры ответственности:

- кладовая;
- производство: кухня, цех;
- обеденный зал;
- зал ресторана, кафе, бара;
- и т.д.

Товары в кладовых и буфетах торговых объектов общественного питания учитываются на субсчетах 41/1 «Товары на складах» и 41/2 «Товары в розничной торговле».

На субсчете 20-9 «Общественное питание» учитывается стоимость сырья (по учетной стоимости), поступившего на кухню под отчет материально ответственного лица. Другие расходы общественного питания на этом субсчете не учитываются. По кредиту субсчета 20-9 отражается учетная стоимость сырья, израсходованного для приготовления проданных блюд. Сальдо по субсчету 20-9 показывает стоимость остатков необработанного сырья, полуфабрикатов и нереализованных изделий.

Расходы по изготовлению собственной продукции, реализации покупных товаров и продукции собственного производства, обслуживанию посетителей в организациях общественного питания учитываются на счете 44 «Расходы на реализацию» по установленным номенклатурой статьям затрат.

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

В организациях общественного питания на данном счете учитываются суммы торговых скидок (надбавок) на продукты питания и товары,

находящиеся в кладовых, буфетах, на кухне, а также суммы наценок, прибавляемые в установленном размере к стоимости кухонной и буфетной продукции по розничным ценам.

Если учет продуктов в кладовых, на производстве, в буфетах, барах и других объектах общественного питания ведется по продажным ценам (с наценкой), то торговая скидка (наценка) по проданным товарам определяется в том же порядке, как и в розничных предприятиях торговли.

Согласно методических рекомендаций по документальному оформлению и учету товарных операций в розничной торговле и общественном питании, утвержденных Приказом Министерства торговли Республики Беларусь № 74 от 09.04.2007 года, в связи с необходимостью уплаты из суммы наценки общественного питания налога на добавленную стоимость, предприятия общественного питания в зависимости от принятой ими методики учета и настройки программных продуктов могут осуществлять учет сумм наценок и НДС с использованием следующих вариантов:

а) Д-т 41-2, 20-9 – К-т 42-1 – на сумму наценки общественного питания за минусом суммы НДС, выделенной из суммы наценки по ставкам применительно к конкретному товару;

Д-т 41-2; 20-9 – К-т 42-3 – на сумму НДС, включенную в сумму наценки;

б) Д-т 41-2; 20-9 – К-т 42-1 – на сумму наценки общественного питания в полном объеме;

Д-т 42-1 – К-т 42-3 – на сумму НДС, выделенную из суммы наценки.

Аналитический учет по счету 42 «Торговая наценка» должен обеспечивать раздельное отражение сумм скидок (надбавок) и разниц в ценах, относящихся к товарам и готовой продукции на складах, в буфетах, на кухне организации общественного питания и к реализованным товарам.

6.2 Формирование цен на товары и продукцию собственного производства в организациях общественного питания

Покупные товары, реализуемые торговыми объектами общественного питания без кулинарной или иной технологической обработки, отпускаются населению по розничным ценам, включающим торговые надбавки, НДС.

Покупные товары в организации общественного питания учитывают:

- на распределительных складах – по ценам приобретения без НДС;

- в кладовых – по розничным ценам;

- в буфетах – по розничным ценам;

- в ресторанах, кафе, барах – по розничным ценам с НДС, а продаваемые на розлив – по продажным ценам, включающим наценку общественного питания и НДС.

Учетная цена на сырье и продукты, подлежащие обработке на кухне (в производственных цехах) общественного питания, зависит от места их хранения, категории объекта общественного питания и принятой методики калькулирования продажных цен на продукцию собственного изготовления.

Сырье и продукты, подлежащие технологической обработке, учитывают:

- на распределительных складах – по ценам приобретения без НДС или по розничным ценам без НДС;
- в кладовых – по розничным ценам без НДС, или по розничным ценам с НДС (включая покупные товары), или по розничным ценам с наценкой общественного питания и с НДС;
- в производстве (кроме ресторанов, кафе и баров) – по розничным ценам с установленной наценкой общественного питания и с НДС;
- на кухне ресторанов, баров и кафе – по розничным ценам с наценкой общественного питания и с НДС.

В общественном питании сочетаются функции производства, реализации собственной продукции и организации потребления. В зависимости от типа торгового объекта общественного питания, ассортимента выпускаемой продукции и способа ее реализации применяют две методики калькулирования продажных цен на продукцию собственного изготовления:

- исчисление продажной цены готового изделия по стоимости сырьевого набора;
- определение отпускной цены на основе исчисления себестоимости единицы выпускаемой продукции и норматива рентабельности.

Первая методика применяется при реализации продукции собственного изготовления преимущественно населению, а вторая – при производстве продукции с целью ее реализации другим организациям. Методика калькулирования отпускных цен на основе себестоимости и норматива рентабельности аналогична применяемой в промышленности.

Организациями общественного питания, обслуживающими население, применяется нормативная калькуляция розничных цен по стоимости сырьевого набора. В данную калькуляцию сырье включается по нормам его вложения, устанавливаемым на каждое блюдо, с учетом действующих цен кухни. Сырьевые компоненты блюда, нормы их закладки и указания по технологии обработки приведены в Сборниках рецептур блюд и кулинарных изделий. Организациями общественного питания могут использоваться индивидуальные рецептуры для фирменных блюд.

Продажная цена на продукцию собственного производства, реализуемую населению, определяется путем составления на каждое блюдо расчета в калькуляционной карточке по установленной форме. Основанием для ее составления служит предусмотренный планом-меню ассортимент выпускаемых блюд, нормы закладки сырья и учетные цены на него.

Для обеспечения большей точности расчета калькуляцию продажных цен на продукцию собственного производства составляют из расчета стоимости сырьевого набора на 100 блюд. Калькуляция цены сводится к суммированию

стоимости сырьевых компонентов блюда по учетным ценам, включающим наценку общественного питания и НДС. Общую стоимость набора продуктов делят на 100.

Организации общественного питания могут выпускать как массовые блюда, так и заказные. Калькулирование цены на заказное блюдо может проводиться двумя методами:

- при учете сырья в производстве по розничным ценам – начислением установленной наценки общественного питания, НДС на сырье, израсходованное по нормам на фактически выпущенные заказные блюда;

- при учете сырья в производстве по розничным ценам с наценкой, установленной для изготовления массовых блюд – доначислением разницы в ценах на сырье, израсходованное на приготовление заказных блюд, по сравнению с ценами на сырье для массовых блюд.

Калькуляционные карточки составляются и подписываются ответственными за формирование цен лицами, утверждаются руководителем организации и регистрируются в специальном Реестре калькуляционных карточек и хранят вместе с другими бухгалтерскими документами.

Контроль правильности установления продажных цен на продукты, покупные товары и применения наценок общественного питания ведется по данным Книги регистрации окончательных продажных цен на продукты и товары.

6.3 Учет поступления и движения сырья, продуктов и товаров в организациях общественного питания

В организациях общественного питания могут создаваться кладовые для хранения необходимого запаса товаров и продуктов.

В кладовой сырье и продукты могут учитываться по розничным ценам без НДС, или по розничным ценам с НДС (включая покупные товары), или по розничным ценам с наценкой общественного питания и с НДС.

Отпуск товаров в розничную торговую сеть производится по розничным ценам с НДС. Отпуск сырья на кухню для приготовления блюд производится по розничным ценам с добавлением наценки общественного питания и НДС.

Для проверки полноты оприходования сырья, продуктов, товаров в кладовую и их отпуска на кухню и в другие подразделения составляются Отчет о движении товаров и тары в кладовой и Ведомость внутреннего перемещения товаров.

Синтетический учет сырья, продуктов и товаров в кладовой ведут на субсчете 41/1 «Товары на складах». Аналитический учет организуют по каждому виду сырья (товара) и материально ответственным лицам.

Таблица 6.1 – Отражение хозяйственных операций по учету поступления и движения продуктов и товаров в кладовой (на складе) организации общественного питания (согласно учетной политике учет в кладовой ведется по розничным ценам)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается поступление продуктов и товаров от поставщика: - сумма приобретения без НДС - сумма НДС поставщика - сумма торговой наценки - сумма НДС, включаемого в розничную цену	41/1 18 41/1 41/1	60 60 42/1 42/3
2	Предъявлена претензия либо поставщику, либо транспортной организации на сумму недостачи, порчи продуктов, товаров по отпускным ценам поставщика с НДС	76/3	60
3	Выявлена при приемке недостача товаров	94	60
4	Списана за счет организации недостача продуктов, товаров в пределах норм естественной убыли при транспортировке	44	94
5	Отнесена на экспедитора недостача продуктов, товаров, произошедшая по его вине	73	94
6	Возврат продуктов, товаров в кладовую из буфета (бара): 1) сумма продуктов, товаров по продажным ценам 2) доведение продажной цены до розничной цены: - сумма наценки общественного питания (сторнировочная запись) - сумма НДС, выделенная из наценки общественного питания	41/1 41/1 42/3	41/2 42/1 42/1
7	Возврат продуктов, товаров в кладовую из производства: 1) сумма продуктов, товаров по продажным ценам 2) доведение продажной цены до розничной цены: - сумма наценки общественного питания (сторнировочная запись) - сумма НДС, выделенная из наценки общественного питания	41/1 20/9 42/3	20/9 42/1 42/1

Окончание таблицы 6.1

8	Отражается отпуск продуктов, товаров из кладовой в буфет (бар):		
	1) сумма продуктов, товаров по розничным ценам	41/2	41/1
	2) доведение розничной цены до продажной цены:		
	- сумма наценки общественного питания		
	- сумма НДС, выделенная из наценки общественного питания (сторнировочная запись)	41/2	42/1
		42/3	42/1
9	Отражается отпуск продуктов, товаров из кладовой в производство:		
	1) сумма продуктов, товаров по розничным ценам	20/9	41/1
	2) доведение розничной цены до продажной цены:		
	- сумма наценки общественного питания		
	- сумма НДС, выделенная из наценки общественного питания (сторнировочная запись)	20/9	42/1
		42/3	42/1
10	Отражается возврат поставщику продуктов, товаров:		
	- сумма НДС, включаемого в розничную цену (сторнировочная запись)	41/1	42/3
	- сумма торговой наценки (сторнировочная запись)	41/1	42/1
	- сумма приобретения без НДС	60	41/1
	- сумма НДС поставщика	60	18

6.4 Учет продукции собственного производства в общественном питании

Продукты поступают в производство из кладовой, от поставщиков, от собственного подсобного хозяйства, а также за счет подотчетных сумм. Отпуск продуктов из кладовой производится в пределах суточной потребности с учетом переходящего остатка на кухне на начало дня. Суточная потребность определяется планом-меню. На основании плана-меню определяется суточная потребность в сырье по нормам и оформляется Требование на отпуск продуктов из кладовой.

Готовые изделия из производства отпускают на раздачу, в буфеты, в собственную розничную торговую сеть и т.д. Отпуск продукции из производства в подразделения своей организации оформляется Дневными заборными листами или Накладными. Если материальная ответственность в раздаточной и производственном цехе совмещена, то учет готовых изделий,

переданных из производства на раздачу, организуют в Журнале учета передачи продукции в пункт раздачи.

В столовых, реализующих покупателям продукцию собственного производства по методу самообслуживания, составляется Акт подсчета продажи и отпуска изделий из кухни.

Таблица 6.2 – Отражение хозяйственных операций по учету готовой продукции собственного производства в организации общественного питания

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается поступление в производство (на кухню) сырья, продуктов из кладовой:		
	1) сумма продуктов по розничным ценам	20/9	41/1
	2) доведение розничной цены до продажной цены:		
	- сумма наценки общественного питания		
	- сумма НДС, выделенная из наценки общественного питания (сторнировочная запись)	20/9	42/1
		42/3	42/1
2	Отражается поступление в производство (на кухню) сырья, продуктов от поставщика:		
	1) сумма без НДС	20/9	60
	- сумма НДС	18	60
	2) доведение розничной цены до продажной цены:		
	- сумма наценки общественного питания		
	- сумма НДС, выделенная из наценки общественного питания (сторнировочная запись)	20/9	42/1
		42/3	42/1
3	Отражается поступление в производство (на кухню) сырья, продуктов, приобретенных за счет подотчетных сумм:		
	1) сумма без НДС	20/9	71
	- сумма НДС	18	71
	2) доведение розничной цены до продажной цены:		
	- сумма наценки общественного питания		
	- сумма НДС, выделенная из наценки общественного питания (сторнировочная запись)	20/9	42/1
		42/3	42/1
4	Отражается передача готовой продукции из производства в бар, буфет:		
	1) если продажные цены совпадают:	41/2	20/9

Окончание таблицы 6.2

	- стоимость готовой продукции	41/2	20/9
	2) если учетная цена на производстве ниже, чем продажная в баре, буфете:		
	- стоимость готовой продукции на производстве	41/2	42/1
	- сумма разницы между ценой производства и продажной ценой в рознице	42/3	42/1
	- сумма НДС из суммы разницы (сторнировочная запись)	41/2	20/9
	3) если учетная цена на производстве выше, чем продажная в баре, буфете:		
	- стоимость готовой продукции на производстве	20/9	42/1
	- сумма разницы между ценой производства и продажной ценой в рознице (сторнировочная запись)	42/3	42/1
	- сумма НДС из суммы разницы		
5	Отражается стоимость готовой продукции, отпущенной покупателям непосредственно из кухни	90/4	20/9
6	Отражается отпуск готовой продукции в лаборатории для проведения анализа:		
	- стоимость по продажным ценам	76	20/9
	- - сумма наценки общественного питания и торговой надбавки (сторнировочная запись)	20/9	42/1
	- сумма НДС, выделенная из наценки общественного питания и надбавки	42/3	42/1
	- стоимость готовой продукции, израсходованной на проведение анализов, по ценам приобретения	44	76
7	Отражается передача сырья, продуктов, готовой продукции в производстве от одного материально ответственного лица другому	20/9	20/9

6.5 Учет выручки от реализации и финансовых результатов в организациях общественного питания

Продукция собственного производства реализуется:

- в столовых через обеденный зал за наличный расчет, с использованием банковских пластиковых карточек;
- в ресторанах, барах, кафе через официантов за наличный расчет, с использованием банковских пластиковых карточек;
- работникам организации с последующим удержанием из заработной

платы;

- сторонним организациям по безналичному расчету.

Для учета выручки и выявления финансового результата от реализации продукции собственного производства организации общественного питания применяют счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Таблица 6.3 – Отражение хозяйственных операций по учету выручки от реализации готовой продукции собственного производства и финансовых результатов в организации общественного питания

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается реализация продукции собственного производства:		
	1) за наличный расчет	50	90/1
	2) с использованием банковской пластиковой карточки	57	90/1
	3) отпуск продукции покупателям	62	90/1
2	Одновременно списывается продажная стоимость реализованной готовой продукции	90/4	20/9, 41/2
3	Списывается сумма НДС, приходящаяся на реализованную готовую продукцию (сторнировочная запись)	90/4	42/3
4	Списывается сумма торговой надбавки и наценки общественного питания, приходящиеся на реализованную готовую продукцию (сторнировочная запись)	90/4	42/1
5	Начислен НДС из выручки от реализации готовой продукции	90/2	68/2
6	Списываются издержки обращения:		
	- относящиеся к управленческим расходам	90/5	44
	- относящиеся к расходам на реализацию	90/6	44
7	Отражается финансовый результат от реализации готовой продукции:		
	- прибыль	90/11	99
	- убыток	99	90/11

ЛИТЕРАТУРА

1. Бухгалтерский учет в АПК : практикум / А. П. Михалкевич [и др.] ; под общ. ред. А. П. Михалкевича. – Минск : БГЭУ, 2005. – 230 с.
2. Бухгалтерский учет в организациях автомобильного транспорта : учеб.-метод. пособие / А. Д. Молокович [и др.] ; под общ. ред. А. Д. Молоковича. – Минск : ФУАинформ, 2006. – 720 с.
3. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании : практ. пособие / Л. И. Кравченко [и др.] ; под общ. ред. Л. И. Кравченко. – Минск : ФУАинформ, 2010. – 728 с.
4. Бухгалтерский учет в торговле : учеб. / В. А. Березовский [и др.] ; под общ. ред. В. В. Кожарского. – Минск : Новое знание, 2004. – 812 с.
5. Дробышевский, Н. П. Бухгалтерский учет в строительстве : учеб.-метод. пособие / Н. П. Дробышевский. – Минск : Современная школа, 2011. – 864 с.
6. Завилейский, Г. Г. Бухгалтерский учет в торговле : учеб. пособие / Г. Г. Завилейский, Н. В. Мартынов. – Минск : Амалфея, 2008. – 384 с.
7. Завилейский, Г. Г. Бухгалтерский учет в общественном питании : учеб. пособие / Г. Г. Завилейский, Н. В. Мартынов, М. И. Стома, Ф. Н. Гордович. – Минск : Амалфея, 2008. – 444 с.
8. Стешиц, Л. И. Бухгалтерский учет и аудит в АПК : учебник для студентов экон. специальностей с.-х. вузов / Л. И. Стешиц. – Минск : ИВЦ Минфина, 2005. – 537 с.
9. Тарасевич, И. Н. Особенности бухгалтерского учета в отраслях народного хозяйства : учеб. пособие / И. Н. Тарасевич. – Минск : Амалфея, 2009. – 176 с.

Учебное издание

**ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ДРУГИХ
ОТРАСЛЯХ ЭКОНОМИКИ**

Конспект лекций

Составитель:

Солодкий Дмитрий Тадеушевич

Редактор *Е.Ю. Дулебо*

Технический редактор *Т.В. Жиганова*

Корректор *И.В. Михаленя*

Компьютерная верстка *Н.С. Васильева*

Подписано к печати 14.01.15. Формат 60x84 1/16. Бумага офсетная № 1.
Гарнитура «Тайме». Усл.печ. листов _____. Уч.-изд. листов 5,3.
Тираж 50 экз. Заказ № 12.

Учреждение образования «Витебский государственный технологический университет» 210035, г. Витебск, Московский пр., 72.

Отпечатано на ризографе учреждения образования
«Витебский государственный технологический университет».
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 1/172 от 12 февраля 2014 г.
210035, г. Витебск, Московский пр., 72.