УО «БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКІЙ УНІВЕРСИТЕТ»

Кафедра Бухгалтерского учета ,анализ и аудита в промышленности

**Т.И. Королева**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕГМЕНТАХ БИЗНЕСА ПРОМЫШЛЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

(Опорный конспект лекций для студентов дневной и заочной форм обучения по специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,

специализации 1-25 01 08-03 03 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит

в промышленности»)

МИНСК 2015

**Предисловие**

Курс «Бухгалтерский учет в сегментах бизнеса промышленных организаций» является специальной дисциплиной, формирующей профессиональные знания, навыки и умение бухгалтеров высшей квалификации, необходимые для работы в условиях рыночной экономики.

Изучение бухгалтерского учета в других отраслях основывается на знаниях общетеоретических и общеэкономических дисциплин: экономической теории, производственной технологии, статистики, основ информатики и вычислительно1 техники, теории бухгалтерского учета. Данный курс является логическим продолжением учебной дисциплины «Бухгалтерский учет в промышленности», поскольку промышленные организации занимаются другими видами деятельности: оптовой и розничной торговлей, общественным питанием своих работников, строительным и сельскохозяйственным производством и т.п. Изучение курса

«Бухгалтерский учет в сегментах бизнеса промышленных организаций» подкрепляется параллельным изучением учебной дисциплины «Анализ хозяйственной деятельности в сегментах бизнеса промышленных организаций».

Преподавание курса направлено на изучение особенностей документального оформления хозяйственных операций, методики и организации бухгалтерского учета в оптовой и розничной торговле, общественном питании, сельском хозяйстве, в капитальном строительстве, в непромышленных производствах и хозяйствах. В процессе изучения дисциплины студенты должны получить профессиональные навыки ведения учета в различных отраслях народного хозяйства Республики Беларусь, освоить его методику и организацию.

Программа составлена с учетом требований Законов Республики Беларусь, нового типового Плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по его применению, других нормативно-правовых и инструктивных документов по методике и организации бухгалтерского учета и налогообложения.

В целях повышения активности студентов, наряду с традиционными, рекомендуются и такие формы проведения занятий, как лекции-беседы, тематические дискуссии, деловые игры, анализ конкретных хозяйственных ситуаций и др. Текущая проверка знаний студентов, выработка ими необходимых умений и навыков учетной работы осуществляются на практических занятиях, при проведении деловых игр, тестировании и выполнении контрольных работ после изучения каждого раздела курса. По результатам изучения учебного курса студенты сдают экзамен.

Целью изучения учебного курса является получение студентами глубоких теоретических и практических знаний по бухгалтерскому учету в отраслях экономики, принципов его построения, порядка регистрации и документирования хозяйственной деятельности, ее учета, технологии обработки учетно-аналитической информации и составления отчетности в строительном производстве, оптовой и розничной торговле, общественном питании, сельском хозяйстве и непромышленных производствах и хозяйствах с использованием международных принципов учета и отчетности и опыта зарубежных экономически развитых стран.

Задачи изучения учебного курса: овладение методологией, методикой и организацией бухгалтерского учета в строительстве, торговле, общественном питании, сельском хозяйстве и других отраслях в соответствии с действующим законодательством; получение студентами практических навыков по заполнении. Документов и учетных регистров, ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности на торговых, сельскохозяйственных, строительных и других предприятиях и организациях на основе применения современных информационных технологий.

С О Д Е Р Ж А Н И Е

1 Особенности бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях

1.1 Основные особенности сельскохозяйственного производства и их влияние на организацию учета затрат и исчисление себестоимости продукции

1.2 Учет затрат во вспомогательных производствах

1.3 Учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции растениеводства

1.4 Учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции животноводства

1.5 Учет сельскохозяйственной продукции и ее реализации

2 Особенности бухгалтерского учета в строительных организациях

2.1 Особенности строительного производства и их влияние на организацию и методику бухгалтерского учета

2.2 Группировка затрат по строительным работам

2.3 Состав и учет расхода строительных материалов

2.4 Учет затрат на заработную плату

2.5 Состав и учет расходов, связанных с эксплуатацией строительных машин и механизмов

2.6 Учет прочих прямых затрат

2.7 Учет косвенных затрат

2.8 Сводный учет затрат на производство строительных работ

2.9 Учет расчетов с заказчиками и субподрядными организациями

3 Особенности бухгалтерского учета в организациях автомобильного транспорта

3.1 Особенности функционирования организаций транспортного комплекса и их влияние на организацию учета

3.2 Состав затрат, включаемых в себестоимость перевозок

3.3 Учет затрат по движению горюче-смазочных материалов

3.4 Учет автомобильных шин и запасных частей

3.5 Учет затрат на техническое обслуживание и ремонт подвижного состава

3.6 Учет доходов по автомобильным перевозкам

4 Особенности бухгалтерского учета в торговле

4.1 Особенности деятельности торговых организаций

4.2 Учет поступления товаров в организации розничной торговли

4.3 Учет реализации товаров в розничной торговле

4.4 Учет прочего выбытия товаров

4.5 Учет издержек обращения

4.6 Расчет и учет реализованных торговых надбавок (скидок), наценок в розничной торговле

Литература

**1 Особенности бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях**

**1.1. Основные особенности сельскохозяйственного производства и их влияние на организацию учета затрат и исчисление себестоимости продукции**

Сельскохозяйственное производство является важнейшей отраслью материального производства, призванной удовлетворять потребности общества в продуктах питания, а промышленности – в сельскохозяйственном сырье (например, сахарная свекла для производства сахара).

Сельскохозяйственное производство во многом отличается от промышленного и имеет ряд специфических особенностей.

Основой сельскохозяйственного производства является земля.

На результаты производства существенное влияние оказывают климатические, погодные условия. В наиболее благоприятные по климатическим условиям годы урожайность сельскохозяйственных культур и продуктивность животных повышается, снижается себестоимость произведенной продукции. В неблагоприятные годы себестоимость продукции естественно повышается.

Производственный процесс носит длительный характер и переходит с одного календарного года на другой. Так, в растениеводстве озимые культуры сеют осенью, а урожай убирают в следующем году. Еще дольше выращивают плодовые деревья и молодняк животных. В связи с этим производственные затраты подразделяются на:

- затраты прошлых лет под урожай текущего года;

- затраты отчетного года под урожай этого же года;

- затраты отчетного года под урожай будущих лет.

Эта особенность также усложняет учет затрат на производство.

В сельском хозяйстве не вся произведенная продукция является товарной. Часть ее используется в последующих циклах своего производства в качестве предметов труда или переходят в средства труда. Так, выращенное зерно потребляется в качестве семян, солома и сено в качестве кормов, а приплод животных используется для формирования продуктивного и рабочего скота.

Произведенная сельскохозяйственная продукция учитывается по ее назначению.

Продукция, предназначенная для реализации и переработки в хозяйстве учитывается на счете 43 «Готовая продукция».

Продукция, потребляемая в хозяйстве в качестве семян, кормов и посадочного материала учитывается на счете 10 «Материалы» по соответствующим субсчетам, а приплод и привес живой массы животных – на счете 11 «Животные на выращивании и откорме».

Характерной особенностью сельскохозяйственного производства является то, что цикл его завершается, как правило, выходом нескольких видов продукции: основной, сопряженной и побочной.

В связи с этим при исчислении себестоимости продукции возникает необходимость правильного распределения затрат между основной, сопряженной и побочной продукцией.

Поступающая из производства, а также реализованная и израсходованная на производственные цели сельскохозяйственная продукция (семена, корма) в течение года учитывается по плановой себестоимости. В конце года плановая себестоимость доводится до фактической.

Имеются особенности в учете животных, которые могут быть учтены в основных и оборотных средствах. Например, основное молочное стадо коров учитывается в составе основных средств, которое частично пополняется за счет молодняка, выращенного в своем хозяйстве. Это вызывает необходимость отражать в учете переход оборотных средств в основные.

При утрате животными племенной или продуктивной ценности происходит обратный процесс: продуктивный скот выбывает из основного стада и переводится в оборотные средства (например, на откорм).

* 1. **Учет затрат во вспомогательных производствах**

Вспомогательные производства предназначены для обеспечения нормальной работы основных производств путем предоставления им услуг или выполнения работ. Они выполняют также соответствующие работы и оказывают услуги своему капитальному строительству и другим сферам деятельности организации. Вспомогательные производства оказывают услуги и выполняют работы на сторону. Виды вспомогательных производств приведены на рисунке 1.

 Вспомогательные производства

Ремонтные мастерские Гужевой

 транспорт

Автотранспорт

 Продукция

Сельхозмашины

и оборудование

 Побочная Приплод Работы

Электро-, водо-, продукция и услуги

газо-, теплоснабжение

Холодильные установки

Продукция

Работы и услуги

Рисунок 1 – Виды вспомогательных производств

Себестоимость работ и услуг вспомогательных производств, выполненных для других отраслей и подразделений сельскохозяйственной организации или для других организаций, определяется делением суммы затрат на содержание этих производств на объем выполненных работ и услуг.

Затраты вспомогательных производств относят на отрасли, культуры, группы животных и другие объекты учета, исходя из объема выполненных работ и услуг и их фактической себестоимости.

Учет затрат ведется на счете 23 «Вспомогательные производства», к которому сельские хозяйства могут открывать субсчета по видам производств.

Затраты учитывают по следующей номенклатуре статей:

- расходы оплату труда;

- отчисления на социальные нужды;

- нефтепродукты;

- содержание и эксплуатация основных средств;

- работы и услуги;

- расходы денежных средств;

- расходы по организации производства и управлению;

- прочие расходы.

Основной регистр аналитического учета затрат по вспомогательным производствам – производственный отчет по вспомогательным производствам (форма 18-В), который является основанием для записей в журнал-ордер № 10-АПК.

Учет затрат ремонтной мастерской. Затраты ремонтной мастерской по выполнению ремонтов сельскохозяйственной техники и изготовлению отдельных деталей группируются в Накопительной ведомости учета затрат в ремонтной мастерской на основании соответствующих первичных документов.

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

Объект исчисления себестоимости – отремонтированный объект или готовые изделия.

Калькуляционная единица – 1 шт.

Состав расходов ремонтных мастерских приведен на рисунке 2.

 Расходы ремонтных мастерских

Прямые Косвенные (цеховые)

 Расходы на оплату Зарплата цехового персонала

 труда с отчислениями с отчислениями на

 на соц.нужды рабочих социальные нужды

 Запчасти Содержание и эксплуатация

 основных средств

 Ремонтные материалы

 Охрана труда и техника

 Топливо и смазочные безопасности

 материалы

 Прочие расходы

 Прочие расходы

 Распределяются между ремонтируемыми

 машинами и изготовляемыми изделиями

 пропорционально прямой оплате труда

 рабочих, занятых ремонтными работами

Рисунок 2 – Состав расходов ремонтных мастерских

Прямые расходы учитываются на аналитических счетах, открываемых на каждый ремонтируемый или изготавливаемый объект.

Косвенные расходы учитываются на отдельном аналитическом счете и списываются в конце месяца с кредита этого счета комплексной статьей в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» в состав затрат по ремонту сельскохозяйственной техники (по их видам).

Учет затрат по содержанию и эксплуатации автомобильного автотранспорта. В сельскохозяйственных организациях автотранспорт используют при доставке материалов, необходимых для производства (нефтепродукты, минеральные удобрения, запасные части и т.д.), на вывозке продукции с поля и на внутрихозяйственных перевозках.

Основным первичным документом по учету работы автотранспорта является путевой лист грузового автомобиля, в котором отражаются все показатели, характеризующие его работу (расход топлива, объем выполненных работ (тонно-километры, тонны, пробег автомашины с грузом и без груза и др.), сумму начисленной заработной платы шоферу и грузчикам и др.).

Данные путевых листов группируются в накопительной ведомости учета работы грузового автотранспорта.

В конце месяца в накопительной ведомости подводят итоги затрат и работ, выполненных автотранспортом, показатели которой фиксируются в производственном отчете формы № 18-В.

Объекты исчисления себестоимости работ, выполненных автотранспортом приведены на рисунке 3.

 Затраты на эксплуатацию грузового автотранспорта

По грузовым автомобилям По видам специальных машин

 (молоковозы, бензовозы и т.д.)

Объект исчисления себестоимости – Объект исчисления

Тонно-километр, единица себестоимости – машино-день,

исчисления – 1 т/км. единица исчисления – 1 м/день.

Рисунок 3 – Объекты исчисления себестоимости работ и единицы исчисления

Расходы на управление и организацию работ автопарка (цеховые расходы) учитывают на отдельном аналитическом счете и распределяют на соответствующие объекты учета в конце отчетного периода пропорционально отработанным машино-дням или тонно-километрам.

Учет затрат по гужевому транспорту. В сельскохозяйственном производстве применяется гужевой транспорт (рабочий скот), который используют для выполнения таких сельскохозяйственных работ, при которых задействование тракторов и другой техники неэффективно.

Затраты по содержанию рабочего скота учитывают на отдельном субсчете «Гужевой транспорт», открываемому к синтетическому счету 23 «Вспомогательные производства».

Основные первичные документы по учету затрат и выполненным работам гужевым транспортом: ведомость расхода кормов, книжка бригадира, требование-накладная и другие документы на расход материальных ценностей и по учету труда. Данные первичных документов служат основанием для соответствующих записей в производственный отчет по вспомогательным производствам формы № 18-В.

Услуги гужевого транспорта распределяются по потребителям исходя из количества отработанных у них рабочих дней.

Рабочий скот не только выполняет работы (полевые, транспортные), но и дает продукцию.

Полученный приплод и выполненные в течение года работы и услуги оцениваются по плановой себестоимости. В конце года плановая себестоимость доводится до фактической дополнительной или сторнировочной записью.

Фактическая себестоимость 1 головы приплода определяется по стоимости 60 кормо-дней содержания взрослой головы животных.

Модель субсчета «Гужевой транспорт» приведена на рисунке 5.

Д-т счет 23 субсчет «Гужевой транспорт» К-т

Затраты по содер- 1) Побочная продукция (Д-т сч. 10, 43, 20/1) -

Жанию и эксплуа- по ценам использования или реализации

Тации гужевого 2) Приплод (Д-т сч. 11) – по плановой себесто-

Транспорта имости в течение года ± разница в конце года

(К-т сч. 10, 70, 69, 3) Работы и услуги (Д-т сч. 20/1, 20/2, 23, 25, 26,

02, 23, 60 и др.) 29, 90) – по плановой себестоимости в течение

 года ± разница в конце года.

Рисунок 5 – Модель счета 23 «Вспомогательные производства, субсчет «Гужевой транспорт»

Учет затрат по энерго-, водо-, тепло- и газоснабжению. Учет затрат по энерго-, водо-, тепло- и газоснабжению, холодильным установкам осуществляются отдельно по каждому из этих вспомогательных производств.

В затраты по услугам этих вспомогательных производств входят расходы на содержание электростанций, подстанций, электродвигателей, осветительной проводки и арматуры, насосных станций и водокачек, водопроводов, котельных, тепловых сетей и установок, газовых сетей, газовых и холодильных установок, стоимость топлива, вспомогательных материалов, спецодежды и т.д.

В состав затрат этих вспомогательных производств включается стоимость соответственно электрической, тепловой энергии, воды, газа, поступающих со стороны, а также расходы по выработке электрической и тепловой энергии в своей организации.

Распределение затрат на услуги по потребителям производится ежемесячно пропорционально количеству потребляемой энергии, воды, газа и их фактической себестоимости.

Аналитический учет затрат по каждому виду вспомогательных производств осуществляется в производственном отчете по вспомогательным производствам, записи в котором производятся на основании первичных документов по субсчетам, статьям затрат и корреспондирующим счетам.

В отчете отражают выход продукции, производство работ и услуг за месяц и нарастающим итогом с начала года.

**1.3 Учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции растениеводства**

Объектами учета затрат в растениеводстве являются отдельные сельскохозяйственные культуры (рожь, пшеница) или группы однородных по технологии выращивания сельскохозяйственных культур (овощные, кормовые, зерновые озимые, зерновые яровые), виды работ незавершенного производства, прочие объекты.

При выращивании овощей в защищенном грунте объектами учета затрат являются: теплицы зимние, теплицы весенние, парники, пленочные укрытия или в целом овощеводство защищенного грунта.

Для учета затрат и выхода продукции растениеводства предназначен активный счет 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство». По дебету счета учитывают затраты на производство продукции растениеводства, а по кредиту счета отражается выход продукции растениеводства по плановой себестоимости в течение года с корректировкой до фактической в конце года, а также списание затрат по посевам, полностью или частично погибшим от стихийных бедствий.

Сальдо по субсчету «Растениеводство» может быть только дебетовое и показывает сумму затрат в незавершенном производстве под урожай будущих лет.

К субсчету «Растениеводство» открываются аналитические счета для учета затрат по каждому объекту учета в соответствии с установленной номенклатурой статей.

Методическими рекомендациями по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг) предусмотрена следующая номенклатура статей:

- расходы на оплату труда (Д-т 20/1 К-т 70);

- отчисления на социальные нужды (Д-т 20/1 К-т 69, 76/2);

- семена и посадочный материал (Д-т 20/1 К-т 10);

- удобрения (Д-т 20/1 К-т 10);

- средства защиты растений (Д-т 20/1 К-т 10);

- расходы на содержание и эксплуатацию основных средств (Д-т 20/1 К-т 02 и др.);

- работы и услуги (Д-т 20/1 К-т 23, 60);

- расходы денежных средств (Д-т 20/1 К-т 68, 76/2 и др.);

- общепроизводственные затраты (Д-т 20/1 К-т 25);

- прочие затраты (Д-т 20/1 К-т разных счетов).

В соответствии с типовой номенклатурой калькуляционных статей производственных затрат осуществляется аналитический учет затрат по каждому объекту.

Учет затрат на производство и выхода продукции по соответствующим объектам и калькуляционным статьям организуется в Производственном отчете по растениеводству (форма № 18), где затраты и выход продукции указываются за месяц и нарастающим итогом с начала года.

Объектами калькулирования в растениеводстве являются отдельные виды основной и (или) сопряженной продукции. Кроме видов получаемой продукции, объектами калькулирования являются сельскохозяйственные работы, выполняемые в отчетном году под урожай будущего года и относящиеся к незавершенному производству.

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

В силу биологических особенностей растениеводства, имеющего сезонный характер, себестоимость продукции растениеводства исчисляется по истечении календарного года.

Так как затраты на производство учитываются по сельскохозяйственным культурам, а себестоимость исчисляется по видам полученной продукции, то возникает необходимость в распределении этих затрат между основной и (или) сопряженной продукцией, а при учете затрат по группам культур – между отдельными видами полученной продукции.

Зерновые культуры. Себестоимость полноценного зерна и используемых зерновых отходов, полученных после обработки зерна, составляют затраты на возделывание и уборку зерновых культур, включая расходы на послеуборочную сушку и очистку зерна, включая стоимость побочной продукции (солома). Солома оценивается исходя из нормативных затрат на ее уборку, прессование, скирдование, транспортировку и выполнение других работ по заготовке соломы.

Общая сумма затрат, за вычетом стоимости соломы, распределяется на полноценное зерно и используемые зерноотходы пропорционально их удельному весу в общей массе полученного зерна в пересчете на полноценное. Используемые зерноотходы переводятся в полноценное зерно с учетом данных лабораторного анализа о процентном содержании полноценного зерна в зерновых отходах.

Овощные культуры. Исчисление себестоимости овощей осуществляется отдельно по овощеводству открытого и защищенного грунта.

Себестоимость овощей открытого грунта составляют затраты на выращивание и уборку овощей, за вычетом стоимости побочной продукции (ботва, капустный лист, недоразвитые кочаны капусты и др.).

При учете затрат по группе однородных овощных культур (например, корнеплоды, овощные культуры), себестоимость их рассчитывается распределением общей суммы затрат, за вычетом стоимости побочной продукции, между продукцией отдельных овощных культур пропорционально ее стоимости по действующим ценам их реализации. Себестоимость 1 ц овощей определяется делением исчисленных затрат на массу каждой овощной культуры.

В овощеводстве закрытого грунта калькулируется себестоимость продукции по видам сооружений: теплицам зимним, теплицам весенним, парникам и пленочным укрытиям.

Себестоимость конкретных видов овощей закрытого грунта складывается из прямых затрат и косвенных расходов по теплицам и другим сооружениям.

Прямыми затратами является стоимость израсходованных семян и посадочного материала. Прямые затраты относятся непосредственно на соответствующую культуру.

Все другие расходы, включая затраты по содержанию сооружений, являются косвенными и подлежат распределению между культурами следующим образом:

- в зимних и весенних теплицах, под пленочными укрытиями – пропорционально количеству квадратных метро-дней производства той или иной культуры;

- в парниках – пропорционально количеству рамо-дней пребывания культуры в парниках.

Себестоимость единицы продукции (1 ц, 1 тыс.штук рассады) по каждой культуре определяется делением исчисленной суммы затрат по каждой овощной культуре на массу (валовой выход) оприходованной продукции.

Кормовые культуры. В группу кормовых культур включают силосные культуры, корне-клубнеплодные культуры (кормовые свекла, морковь, брюква и др.), однолетние и многолетние травы и др. Рассмотрим порядок исчисления себестоимости продукции, получаемой от однолетних и многолетних трав.

Объектами калькулирования по однолетним и многолетним травам являются отдельные виды получаемой продукции: сено, семена, зеленая масса, солома.

Затраты по возделыванию и уборке однолетних и многолетних трав распределяются между отдельными видами продукции с помощью установленных коэффициентов.

Затраты по выращиванию многолетних трав включают затраты прошлых лет (незавершенное производство) и затраты отчетного года.

**1.4 Учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции животноводства**

Объектами учета затрат в животноводстве являются отрасли животноводства, а также виды и технологические группы животных в пределах отраслей.

По молочному стаду крупного рогатого скота это – основное стадо, животные на выращивании и откорме; по свиноводству – основное стадо свиней, свиньи на выращивании и откорме; по птицеводству – по видам выращиваемой птицы – взрослое стадо и молодняк на выращивании и т.д.

Учет затрат и выхода продукции животноводства ведется на счете 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство».

По дебету этого счета учитываются затраты, связанные с содержанием животных и получением от них продукции, а по кредиту – выход продукции животноводства и падеж животных, стоимость которых включается в затраты.

К субсчету «Животноводство» открывают аналитические счета для учета затрат по каждому объекту учета в соответствии со следующей номенклатурой калькуляционных статей:

- расходы на оплату труда (Д-т 20/2 К-т 70);

- отчисления на социальные нужды (Д-т 20/2 К-т 69, 76/2);

- корма (Д-т 20/2 К-т 10);

- средства защиты животных (Д-т 20/2 К-т 10);

- работы и услуги (Д-т 20/2 К-т 23, 60);

- расходы на содержание и эксплуатацию основных средств (Д-т 20/2 К-т 02 и др.);

- расходы денежных средств (Д-т 20/2 К-т 68, 76/2 и др.);

- общепроизводственные затраты (Д-т 20/2 К-т 25);

- прочие затраты (Д-т 20/2 К-т 10, 70, 69, 76/2 и др.);

- потери от падежа животных (Д-т 20/2 К-т 94).

Аналитический учет затрат по каждому объекту осуществляется в соответствии с типовой номенклатурой калькуляционных статей производственных затрат.

Учет затрат на производство и выхода продукции по соответствующим объектам и калькуляционным статьям ведется в Производственном отчете по животноводству, где затраты и выход продукции указываются за месяц и нарастающим итогом с начала года.

Объектами калькуляции в животноводстве являются отдельные виды основной и сопряженной продукции: молоко, приплод, прирост живой массы, живая масса, шерсть, мед, яйцо и др.

Побочная продукция не калькулируется. Она оценивается по ранее установленным ценам (ценам возможного использования или реализации) или исходя из нормативных расходов на уборку и стоимости подстилки (навоз).

Калькуляционной единицей продукции животноводства является 1 ц продукции, по приплоду – 1 голова приплода.

Калькулирование себестоимости продукции животноводства осуществляется исходя из особенностей его отдельных отраслей.

В молочном скотоводстве объектами калькуляции являются молоко и приплод. Себестоимость молока и приплода исчисляется следующим образом:

из общей суммы затрат на содержание основного молочного стада исключается стоимость побочной продукции (навоза), исходя из нормативных (плановых) затрат по его заготовке. Из оставшейся суммы затрат 90% относится на молоко и 10% на приплод.

Разделив полученные данные о затратах на производство конкретных видов продукции на ее общее количество получают себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода.

По группе молодняка крупного рогатого скота и взрослых животных на откорме объектами калькуляции являются прирост живой массы и живая масса поголовья.

Прирост живой массы определяется ежемесячно путем взвешивания животных. Результаты взвешивания и определение их фактической живой массы на конец отчетного периода отражаются в Ведомости взвешивания животных.

Прирост живой массы (ц) определяется по возрастным группам молодняка и взрослым животным на откорме. Расчет прироста живой массы, полученной за отчетный период, определяют по формуле:

Пр.ЖМ.= ЖМК + ЖМВ – ЖМП – ЖМН, (1)

где ПР.ЖМ. – прирост живой массы животных;

ЖМК – живая масса животных на конец отчетного периода;

ЖМВ – живая масса поголовья выбывшего в течение отчетного периода

 (включая и живую массу павших животных);

ЖМП – живая масса животных, поступивших за отчетный период;

ЖМН – живая масса животных на начало отчетного периода.

Себестоимость прироста живой массы молодняка всех возрастов и взрослых животных, выбракованных из основного стада и поставленных на откорм, определяется расходами на их содержание за вычетом стоимости побочной продукции (навоза).

Себестоимость 1 ц прироста живой массы исчисляется делением полученной суммы затрат на количество центнеров прироста живой массы.

Себестоимость 1 ц живой массы животных определяется делением себестоимости калькулируемого поголовья на его живую массу.

 СН + СП + СПР

С/с1 ц ЖМ = ЖМК + ЖМВ , (2)

где СН – стоимость животных на начало года;

 СП – стоимость животных, поступивших на выращивание и откорм, в том числе стоимость поступившего приплода;

 СПР – стоимость прироста живой массы животных;

 ЖМК – живая масса животных на конец года;

 ЖМВ – живая масса животных, выбывших в течение года.

Стоимость животного, оставшегося в хозяйстве на конец года или выбывшего, определяется путем умножения себестоимости 1 ц живой массы на его живую массу.

**1.5 Учет сельскохозяйственной продукции и ее реализации**

Разнообразие видов продукции в сельском хозяйстве приводит к необходимости использовать множество форм первичных документов.

Сельскохозяйственное производство характеризуется разнообразием условий поступления, хранения и расходования получаемой продукции, что приводит к необходимости использования довольно многочисленных форм первичных документов (реестром отправки зерна и другой продукции с поля, акты на сортировку и сушку продукции растениеводства, дневники поступления сельскохозяйственной продукции).

При оприходовании молока составляется карточка учета надоя молока для каждой доярки.

Шерсть, полученная от стрижки овец, оформляется актом настрига и приема шерсти, который выписывают в двух экземплярах ежедневно после окончания стрижки.

Полученный в хозяйстве приплод оформляется актом на оприходование приплода животных. Приплод зверей и кроликов отражается в накопительном акте на оприходование приплода зверей.

Расход готовой продукции оформляется также различными первичными документами в зависимости от направления ее использования.

Отправка готовой продукции заготовительным, перерабатывающим и торговым организациям оформляется специализированными товарно-транспортными накладными ф.№ ТТН-1 (растениеводство), ТТН-1 (молоко), ТТН-1 (скот) либо товарными накладными ф.№ ТН-2.

Отпуск готовой продукции на внутрихозяйственные нужды оформляют требованием-накладной либо лимитно-заборной картой.

Отпуск продукции за наличный расчет оформляется накладной- приходным ордером.

Расход семян и посадочного материала на посев и посадку соответствующих культур оформляют актом на списание семян и посадочного материала.

Отпуск кормов со склада и других мест хранения производят в ведомости расхода кормов.

Сельскохозяйственная продукция на протяжении года оценивается по плановой себестоимости с корректировкой ее в конце года до фактической.

К счету 43 могут быть открыты следующие субсчета:

43-1 «Продукция растениеводства»;

43-2 «Продукция животноводства»;

43-3 «Продукция промышленных производств»;

43-4 «Продукция вспомогательных, обслуживающих и других производств»;

и другие субсчета.

Поступление сельскохозяйственной продукции отражается записью:

Д-т сч. 43 «Готовая продукция», субсчета 1, 2, 3 и т.д.

К-т сч. 20 «Основное производство», субсчета 1, 2, 3 или

 23 «Вспомогательные производства» или

 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Оприходование семян, кормов от урожая отражают записью:

Д-т сч. 10 «Материалы», соответствующий субсчет

К-т сч. 20 «Основное производство», субсчета 1, 2.

Корма, скормленные на корню, на счет 10 «Материалы» не приходуют, а сразу списывают в расход:

Д-т сч. 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» или

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства», субсчет «Гужевой

 транспорт»

К-т сч. 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство».

Стоимость прироста молодняка животных и животных, находящихся на откорме, ежемесячно отражается по плановой себестоимости с корректировкой в конце года записью:

Д-т сч. 11 «Животные на выращивании и откорме»

К-т сч. 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство».

Оприходование приплода полученного:

- от продуктивного скота:

Д-т сч. 11 «Животные на выращивании и откорме»

К-т сч. 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство»

- от рабочего скота:

Д-т сч. 11 «Животные на выращивании и откорме»

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства», субсчет «Гужевой

 транспорт».

Сельскохозяйственная продукция может использоваться по различным направлениям: использование для собственных нужд; гибель в результате стихийных бедствий; выдача продукции в счет оплаты работникам организации; в порядке реализации и др.

Расходование семян и посадочного материала на посев (посадку) соответствующих культур:

Д-т сч. 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство»

К-т сч. 10 «Материалы», соответствующий субсчет.

На стоимость израсходованных кормов на корм животным:

Д-т сч. 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» или

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства», субсчет «Гужевой

 транспорт»

К-т сч. 10 «Материалы», субсчет «Корма».

На стоимость использованного молока на выпойку телят:

Д-т сч. 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство»

К-т сч.43 «Готовая продукция», субсчет 2 «Продукция животноводства».

На стоимость сельскохозяйственной продукции, погибшей в результате стихийных бедствий:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 43 «Готовая продукция», субсчета 1, 2, 3.

В течение года сельскохозяйственная продукция реализуется в соответствии с заключенными договорами или в порядке свободной продажи непосредственно населению.

Основным направлением ее реализации является продажа через систему заготовительных организаций или непосредственно перерабатывающим и торгующим организациям.

Учет операций по продаже продукции осуществляется на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

По дебету счета отражается плановая себестоимость реализованной продукции в течение года с корректировкой ее до фактической в конце года, налог на добавленную стоимость, расходы на реализацию, управленческие расходы, а по кредиту – выручка от реализации продукции.

Выручка от реализации сельскохозяйственной продукции признается организациями по методу начисления в общеустановленном порядке.

В бухгалтерском учете производят следующие записи:

- на сумму начисленной задолженности покупателя по реализованной продукции:

Отпуск продукции своим работникам в счет оплаты их труда приравнивается к реализации и также учитывается на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

и одновременно

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

К-т сч. 43 «Готовая продукция».

**2 Особенности бухгалтерского учета в строительных организациях**

**2.1 Особенности строительного производства и их влияние на организацию и методику бухгалтерского учета**

Строительная продукция в отличие от промышленной неподвижна, т.е. остается на месте, а бригады рабочих и строительная техника переходят на новые объекты.

Ну, и конечно же, перемещение рабочей силы и строительной техники требуют дополнительных расходов на перевозку, транспортировку, демонтаж и монтаж строительных машин и механизмов, которые необходимо учитывать.

В отличие от других отраслей, в строительстве имеются большие остатки НЗП, которые образуются вследствие продолжительного рабочего периода, а также одновременности ведения работ на многих объектах. При большом объеме НЗП важное значение имеет правильная его оценка и отражение в учете.

Немаловажное значение имеет правильное распределение затрат между НЗА и готовой строительной продукцией, т.к. от этого зависит правильность определения фактической себестоимости строительно-монтажных работ.

Строительное производство все время находится под воздействием различных факторов: климатический условия, грунтовые воды, рельеф и т.д. Изменения температуры воздуха, снегопады, дожди, ветры и т.д. затрудняют производство и ритмичность строительно-монтажных работ и оказывают существенное влияние на организацию учета. Если строительство осуществляется в зимнее время, то возникают дополнительные затраты труда, материалов, тепловой и электрической энергии, которые необходимо отражать в бухгалтерском учете.

На строительных площадках и объектах хранится ряд материалов открытого хранения (щебень, кирпич, песок, гравий и т.д.), и отпускаются в расход без оформления документами. Но в целях правильного отражения в учете фактического расходования материалов ежемесячно по материалам открытого хранения проводятся инвентаризации, с целью определения ежемесячного расхода материалов. А это опять-таки требует дополнительных затрат рабочего времени.

Технологический процесс производства осуществляется, как правило, под руководством ведущей строительной организации (строительные концерны, объединения, ремонтно-строительные и специализированные объединения и т.д.). Они заключают договоры строительного подряда с заказчиками на выполнение всех строительных работ.

Для выполнения отдельных видов строительных работ ведущая строительная организация может привлекать специализированные строительные управления и заключать с ними договоры строительного подряда.

В этом случае ведущая строительная организация именуется генеральным подрядчиком, а привлекаемые им организации субподрядчиками.

Генеральный подрядчик: - организует и координирует работу субподрядчиков;

- составляет совместно с заказчиком и субподрядчиками и утверждает графики производства работ;

- принимает от субподрядчиков совместно с заказчиком выполненные строительные работы и оплачивает эти работы в порядке, определенном договором субподряда.

Подрядчик несет ответственность перед заказчиком за выполнение всех видов строительных работ, производимых им и его субподрядчиками – за неисполнение или ненадлежащее исполнение заказчиком обязательств по договору.

Таким образом, участие в строительстве заказчика, генерального подрядчика и субподрядчиков ведет к формированию сложной системы их отношений, которая должна правильно отражаться в бухгалтерском учете.

**2.2 Группировка затрат по строительным работам**

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договорам строительного подряда, утвержденной постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 44 все расходы по договору строительного подряда состоят из прямых и косвенных затрат.

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

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

Прямые затраты группируются по следующим статьям:

- материалы;

- заработная плата рабочих основного производства;

- затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов;

- прочие прямые затраты.

**2.3 Состав и учет расхода строительных материалов**

Удельный вес строительных материалов, конструкций, блоков и деталей в себестоимости строительно-монтажных работ составляет свыше 60%.

Израсходованные на производство строительных работ материалы, блоки, конструкции и детали, топливо, электроэнергия, вода, пар и другие виды материальных ресурсов включаются в состав статьи «Материалы» по фактической себестоимости.

Отпуск материалов на нужды стройки производится аналогичными первичными документами, как и в промышленности.

Специфическим на стройках является порядок оформления расхода материалов открытого хранения. Обычно они расходуются без повседневного оформления документами (но под контролем мастера или прораба).

Учет движения строительных материалов по наименованиям товарно-материальных ценностей ведется в материальном отчете ф. № С-19. Он составляется ежемесячно и ведется в натуральном и стоимостном выражении. В натуральном выражении материальный отчет составляется материально-ответственным лицом организации (мастером, прорабом, начальником участка и другими). В стоимостном выражении материальный отчет ведется в бухгалтерии.

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

Материальный отчет утверждается главным инженером или иным уполномоченным лицом организации.

На расход материалов по учетным ценам для строительства объектов составляется запись:

Д-т сч. 20 «Основное производство», субсчет «Себестоимость выполненных строительных работ»

К-т сч. 10 «Материалы»

Списание отклонений отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 16 «Отклонение в стоимости материалов» с дебетом счета 20 «Основное производство», субсчет «Себестоимость выполненных строительных работ» по каждому строительному объекту.

**2.4 Учет затрат на заработную плату**

В составе прямых затрат выделяется статья «Заработная плата рабочих основного производства», в которую включаются затраты, связанные с оплатой труда основных производственных рабочих по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, дополнительная заработная плата (в том числе надбавки всех видов) и премии за производственные результаты, выплачиваемые рабочим основного производства.

Заработная плата рабочих основного производства на затраты по отдельным объектам строительства по прямому признаку на основании первичных документов.

Основными первичными документами по учету выработки и заработной платы строительных рабочих являются наряды на сдельную работу, а также табель-расчет, наряды-задания и др.

В строительстве используются два вида нарядов: обычный и аккордный.

Между ними имеются различия, которые выражаются в следующем:

- в обычном наряде производится описание работ, подлежащих выполнению, единицы измерения работ, нормы и расценки;

В аккордном наряде приводится полный комплекс отдельного вида работ и расценка на укрупненный измеритель, рассчитанный на основе калькуляции. Срок выполнения аккордного задания устанавливается в основном мастером (прорабом) исходя из графика производства работ.

На сумму начисленной заработной платы строительным рабочим:

Д-т сч. 20 «Основное производство», субсчет «Себестоимость выполненных строительных работ»

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

На основании разработочной таблицы ф. № 2 «Распределение заработной платы в строительных организациях» суммы, относящиеся в дебет счета 20 «Основное производство», расшифровываются и записываются в разрезе объектов строительства в журнал-ордер № 10-С в графу «Расчеты по оплате труда».

**2.5 Состав и учет расходов, связанных с содержанием и эксплуатацией строительных машин и механизмов**

В строительстве широко применяются различные машины и механизмы, заменяющие труд сотен рабочих. Учитывая большое значение их в строительных организациях, затраты по эксплуатации этих машин и механизмов относятся к основным и выделены в отдельную калькуляционную статью «Расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов».

В состав статьи включаются: основная и дополнительная заработная плата рабочих, занятых управлением и обслуживанием строительных машин и механизмов (машинистов, крановщиков, бульдозеристов); стоимость горючесмазочных материалов; амортизация машин и механизмов; арендная плата за пользование машинами; затраты на техническое обслуживание и текущей ремонт машин и механизмов; прочие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией строительных машин и механизмов. В эту статью не включаются дополнительная заработная плата рабочих и отчисления.

Учет затрат на содержание и эксплуатацию как собственных, так и арендованных строительных машин и механизмов в строительных организациях ведется на собирательно-распределительном счете 25 «Общепроизводственные затраты» по субсчетам «Затраты по содержанию и эксплуатации собственных строительных машин и механизмов» по видам или группам техники и «Затраты по эксплуатации арендованных строительных машин и механизмов» в разрезе установленной номенклатуры статей.

Затраты на содержание и эксплуатацию собственных, так и арендованных строительных машин и механизмов в строительных организациях ежемесячно списываются на соответствующие счета учета в зависимости от места и времени использования техники, указанных в первичных документах, подтверждающих факт использования техники.

**2.6 Учет прочих прямых затрат**

В составе статей прямых затрат выделена отдельная статья «Прочие прямые затраты», в которую включаются иные, не перечисленные в предыдущих статьях затраты (статьи «Материалы», «Заработная плата рабочих основного производства», «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов»), но прямо связанные с выполнением строительных работ по конкретному договору строительного подряда (на конкретном объекте).

К прочим прямым затратам относятся:

- обязательные отчисления, установленные законодательством, от заработной платы рабочих основного производства;

- затраты на служебные командировки рабочих основного производства и административно-управленческого персонала, закрепленного за конкретным объектом строительства (прорабы, мастера, начальники участков);

- затраты на оплату услуг сторонних организаций по охране объекта, если договором строительного подряда эта обязанность возложена на подрядчика;

- затраты на отопление объекта строительства, электро-, газо- и водоснабжение в период его строительства и сдачи в эксплуатацию;

- затраты на ремонт, содержание и разборку временных зданий и сооружений;

- затраты, связанные с использованием временных зданий и сооружений;

- затраты по транспортировке работников к месту работы и обратно при расположении объекта строительства вне места расположения строительной организации;

- затраты, связанные с выполнением строительных работ вахтовым методом;

- затраты на перебазировку строительной техники;

- затраты на оплату услуг сторонних организаций по геодезическим съемкам, выполнение которых является обязанностью подрядчика;

- амортизационные отчисления по основным средствам (за исключением техники), используемым при выполнении строительных работ;

- затраты на вывоз строительного мусора;

- налоги и отчисления, уплачиваемые подрядчиком в соответствии с законодательством и относимые на себестоимость;

- иные затраты, возникновение которых прямо связано с выполнением строительных работ по конкретному объекту строительства (конкретному договору строительного подряда), подготовкой и сдачей объекта в эксплуатацию.

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

**2.7 Учет косвенных затрат**

К косвенным затратам относятся общепроизводственные затраты (кроме затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов) и общехозяйственные затраты.

Косвенные общепроизводственные затраты учитываются на счете 25 «Общепроизводственные затраты» на субсчете того же наименования «Косвенные общепроизводственные затраты».

К косвенным общепроизводственным затратам относятся:

- затраты на организацию работ на строительных площадках;

- затраты на охрану труда и обеспечение санитарно-гигиенических требований;

- затраты по контролю качества выполняемых строительных работ;

- затраты на устранение результата строительных работ ненадлежащего качества, выявленного в течение гарантийного срока эксплуатации объекта строительства;

- амортизационные отчисления по производственным приспособлениям, оборудованию и устройствам, используемым при выполнении строительных работ и постоянно перемещаемым между объектами строительства;

- затраты на перемещение имущества (в т.ч. строительных материалов и конструкций) между складом и объектами строительства, а также между объектами строительства;

- другие затраты, связанные с выполнением строительных работ, прямо не относящихся к конкретному договору строительного подряда (т.е. к конкретному объекту строительства).

Косвенные общепроизводственные затраты распределяются между объектами строительства в соответствии с методами, определенными учетной политикой организации.

К косвенным общехозяйственным затратам относятся:

- затраты на оплату труда управленческого персонала (основная и дополнительная заработная плата, выплаты стимулирующего характера);

- обязательные отчисления, установленные законодательством, от всех видов оплаты труда работников управленческого персонала;

- затраты на служебные командировки управленческого персонала;

- затраты на содержание и эксплуатацию зданий, сооружений, помещений, занимаемых и используемых управленческим персоналом;

- амортизационные отчисления по основным средствам, используемым управленческим персоналом;

- затраты на содержание и эксплуатацию служебного легкового транспорта;

- затраты на представительские цели;

- затраты на рекламу и маркетинговые услуги;

- затраты на консультационные, информационные и аудиторские услуги;

- затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров;

- затраты на оплату услуг связи;

- затраты на приобретение периодических изданий, технической литературы, справочных систем;

- другие затраты управленческого назначения.

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

**2.8 Сводный учет затрат на производство строительных работ**

Учет фактических затрат на производство и исчисление строительных работ ведется на счете 20 «Основное производство» по статьям затрат в разрезе объектов строительства.

Аналитический учет затрат на производство строительно-монтажных работ ведется по объектам строительства по каждой статье затрат в журнале-ордере № 10-С в специальном разделе «Аналитические данные по счету 20 «Основное производство»». В этом разделе для каждого объекта учета отводится отдельная строка, где накапливаются фактические затраты с кредита счетов 10, 23, 25, 70 и др.

Записи в этот раздел производятся на основании вспомогательных ведомостей, разработочных таблиц, листков-расшифровок или по данным первичных документов, а также путем переноса затрат из других счетов (25 «Общепроизводственные затраты» и др.). После произведенных записей в разделе «Аналитические данные по счету 20 «Основное производство» по каждому объекту строительства подсчитывают фактическую себестоимость выполненных строительно-монтажных работ за отчетный период и показывают ее в графе «Итого фактических затрат». Итоговые данные этой графы сверяют с данными, отраженными по дебету счета 20 «Основное производство» в Главной книге.

На фактическую себестоимость законченных и сдаваемых заказчику объектов составляется бухгалтерская запись:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

К-т сч. 20 «Основное производство».

Сальдо по дебету счета 20 «Основное производство» составляет стоимость незавершенного строительного производства, под которым понимаются затраты на исполнение обязательств по договору строительного подряда в части работ, выполненных собственными силами строительной организации, и работ, выполненных субподрядными организациями, принятых генеральным подрядчиком, но не сданных заказчику.

**2.9 Учет расчетов с заказчиками и субподрядными организациями**

Порядок расчетов за выполненные строительные работы определяется законодательно и договором строительного подряда.

Основанием для расчетов за выполненные строительные работы является подписанная уполномоченными заказчика и подрядчика «Справка о стоимости выполненных работ и затратах», составленная на основании Акста сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ.

Генеральный подрядчик предъявляет заказчику единую «Справку о стоимости работ, выполненных собственными силами и силами субподрядчика».

На основании этой справки генеральный подрядчик выписывает платежные требования для получения денежных средств от заказчиков.

Для учета расчетов с заказчиками за выполненные строительные работы предназначен счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По дебету этого счета отражают причитающиеся с заказчиков суммы за выполненные работы, а по кредиту – полученные суммы по оплаченным счетам.

На счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» учитывают также суммы полученных авансов и предварительной оплаты за выполненные работы.

Расчеты за выполненные субподрядными организациями строительные работы осуществляются в порядке, предусмотренном для расчетов между заказчиком и генеральным подрядчиком.

Приемка в эксплуатацию строительного объекта осуществляется в порядке, установленном законодательством.

Сдача выполненных строительных работ подрядчиком и их приемка заказчиком оформляются «Актом сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных работ», утвержденным Министерством архитектуры и строительства.

Акты сдачи-приемки работ, а также документы, подтверждающие исправление результата строительных работ ненадлежащего качества, хранятся заказчиком и предоставляются при приемке в эксплуатацию объекта, приемочной комиссии.

Стоимость строительных работ, выполненных субподрядными организациями и принятых к оплате генеральным подрядчиком до их сдачи заказчику, учитывается генеральным подрядчиком по договорной стоимости в составе незавершенного строительства и не включаются в себестоимость строительных работ, выполненных генеральным подрядчиком, бухгалтерской записью:

Д-т сч. 20 «Основное производство», субсчет «Работы, выполненные субподрядными организациями»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

После приемки заказчиком работ, выполненных субподрядными организациями, их стоимость списывается с кредита счета 20 «Основное производство», субсчет «Работы, выполненные субподрядными организациями» в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Стоимость строительных работ, выполненных субподрядными организациями и принятых в отчетном месяце генеральным подрядчиком совместно с заказчиком, в сумме, не превышающей договорную стоимость этих работ для заказчика, отражается генеральным подрядчиком записью:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Разница между договорной стоимостью работ, выполненных субподрядными организациями, определенной по договору, заключенному между генеральным подрядчиком и субподрядчиком, и договорной стоимостью этих же работ, определенной по договору, заключенному между генеральным подрядчиком и заказчиком отражается на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 7 «Прочие доходы по текущей деятельности» или субсчет 10 «Прочие расходы по текущей деятельности».

На поступление денежных средств от заказчика составляется бухгалтерская запись:

Д-т сч. 51 «Расчетный счет»

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На перечисление денежных средств субподрядчику составляется бухгалтерская запись:

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т сч. 51 «Расчетный счет».

**5 Особенности бухгалтерского учета в организациях автомобильного транспорта**

**5.1 Особенности функционирования организаций транспортного комплекса и их влияние на организацию учета**

Самостоятельной отраслью материального производства, которая играет важную роль в производственном комплексе страны, является транспорт.

Продукция транспорта измеряется тоннами перевозимого груза, имеет материальный характер, который заключается в перемещении продуктов разных отраслей.

По виду задействования в перевозках транспорта различают сообщение: железнодорожное, автомобильное, водное (речное и морское), трамвайное и троллейбусное.

Доминирующее положение на рынке транспортных услуг в РБ занимает автомобильный транспорт (80% грузов перевозится им).

Составной частью единой транспортной системы является пассажирский транспорт, который обеспечивает перевозку людей, ручной клади, багажа. Он делится на наземный, водный и воздушный. Доминирует в перевозках пассажиров также автомобильный транспорт (90% перевозок).

Транспортная деятельность обусловлена влиянием ряда факторов, которые определяют специфичность данной отрасли, а именно, природно-климатических, транспортных, дорожных.

При изучении автомобильных перевозок объектами учета выступают отдельные транспортные средства, их группы по маркам и видам, виды перевозок в разрезе видов грузов, маршрутов, клиентов.

Единицей измерения транспортных услуг для грузовых перевозок являются тонны перевезенного груза, а для пассажирских перевозок – пассажирооборот.

Работа подвижного состава должна быть учтена с использованием таких технико-экономических показателей, как: списочная численность автомобилей; календарные дни их нахождения в организации; дни нахождения в эксплуатации; продолжительность работы подвижного состава на линии; время простоя под погрузкой и разгрузкой; расстояние перевозки грузов; общий пробег; пробег с грузом; количество ездок.

В транспортных организациях для оформления всех хозяйственных операций применяются единые, унифицированные и специализированные формы документов первичного учета. Основными первичными документами по учету работы автотранспортных средств является путевой лист автомобиля, в котором отражаются все показатели, характеризующие его работу: период действия путевого листа; наименование и печать перевозчика; время выезда и возвращения автомобиля; количество ездок; наименование и количество перевозимого груза; расход топлива; расстояние в километрах между пунктами перевозки и др.

**3.2 Состав затрат включаемых в себестоимость перевозок**

Для правильной организации учета затрат включаемых в себестоимость перевозок необходима их группировка по различным признакам. Группировка затрат производится по:

 - экономическим элементам затрат;

 - калькуляционным статьям расходов;

 - видам перевозок (работ, услуг);

 - видам производств;

 - местам возникновения затрат;

 - способу включения в себестоимость перевозок;

 - степени зависимости от объемов транспортных работ;

 - видам деятельности.

Все затраты в транспортных организациях группируются по следующим экономическим элементам:

 - материальные затраты (- возвратные отходы);

 - расходы на оплату труда;

 - отчисления на социальные нужды;

 - амортизация основных средств и нематериальных активов;

 - прочие расходы.

При планировании, учете и калькулировании себестоимости перевозок, затраты, связанные с их осуществлением, группируются по следующим статьям:

- основная и дополнительная заработная плата персонала, занятого на перевозках;

- отчисления в бюджет и целевые фонды от средств на оплату труда;

- топливо;

- смазочные и другие эксплуатационные материалы;

- ремонт автомобильных шин;

- ремонт и техническое обслуживание подвижного состава;

- амортизация подвижного состава.

Группировка затрат по видам перевозок включает:

 - грузовые перевозки автомобилями, работающими по тарифу за тонну перевозимого груза, километр пробега по часовому и смешанному тарифам;

- перевозки пассажиров в маршрутных автобусах внутригородских, пригородных, междугородних и международных линий;

- перевозки пассажиров в маршрутных автобусах и такси;

- перевозка пассажиров автобусами, работающими по заказам организаций и населения;

- перевозка пассажиров легковыми таксомоторами;

- перевозка легковых автомобилей для обслуживания организаций.

Все виды производственной эксплуатационной деятельности транспортных организаций делятся на основные и вспомогательные.

Группировка затрат в транспортных организациях осуществляется по местам их возникновения, то есть структурным подразделениям: филиалам; автоколоннам; службе эксплуатации; ремонтной мастерской и входящим в ее состав производственным участкам.

По характеру затрат и способу включения в себестоимость перевозок затраты подразделяются на прямые и косвенные.

В зависимости от объема транспортной работы, эксплуатационные расходы подразделяются на:

- условно-переменные (расходы, изменяющиеся пропорционально объему перевозок и пробегу подвижного состава);

- условно-постоянные (затраты, абсолютная величина которых при изменении объема перевозок существенно не изменяется).

Транспортными организациями осуществляется следующая группировка затрат по видам деятельности: основная (осуществление транспортных услуг); производственная; торговая, торгово-закупочная; бытовое обслуживание населения.

**3.3 Учет затрат по движению горюче-смазочных материалов (ГСМ)**

Бухгалтерский учет ГСМ ведется транспортными организациями на счете 10 «Материалы», субсчет 3 «Топливо» по видам его, маркам, местам хранения и материально-ответственным лицам.

К субсчету 10.3 могут быть открыты аналитические счета:

10.3.1 - Топливо на складах;

10.3.2 – топливо в баках транспортных средства;

10.3.3 – топливо по кредитным картам;

10.3.4 – нефтепродукты отработанные;

10.3.5 – топливо твердое;

10.3.6 - газ в баллонах, резервуарах.

Автомобильное топливо может быть жидким и газообразным. К жидкому топливу относят бензин, дизельное топливо и моторные масла. Учет жидкого топлива ведется на складах и в хранилищах в двойных измерителях: литрах и килограммах.

Приобретение топлива для заправки автотранспортных средств может производиться за наличный расчет и по кредитным карточкам (жетонам).

При приобретении ГСМ за наличный расчет на АЗС, работнику (водителю) выдаются наличные деньги в подотчет:

Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Кредит счета 50 «Касса».

По истечении установленного срока водитель организации, получивший денежные средства на приобретение ГСМ, представляет в бухгалтерию авансовый отчет с приложением всех первичных учетных документов, подтверждающих произведенные расходы.

Утвержден авансовый отчет и оприходованы ГСМ. На стоимость приобретенных ГСМ:

Дебет 10.3.1 «Топливо на складе»

Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

На сумму НДС:

Дебет 18 «НДС по приобретенным товарам и услугам» – Кредит 71.

Отпуск ГСМ в баки автомобилей производится также по кредитным электронным карточкам со специальными кодами идентифицирующими потребителя. В этом случае потребитель в соответствии с заключенным договором обеспечивает предварительную оплату топлива, а автозаправочное предприятия – отпуск в счет ранее перечисленных средств.

На предварительную оплату поставщику ГСМ (на основании выписки банка):

Дебет 60 – Кредит 51.

При заправке топлива по кредитной карте на основании справки-акта о реализации АЗС ГСМ или при получении ГСМ в тару покупателя:

Дебет 10.3.3 «Топливо по кредитным картам»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

На сумму НДС:

Дебет 18 Кредит 60.

Поставщик топлива по итогам месяца оформляет отчет по отпуску нефтепродуктов, сжиженного автомобильного газа по кредитным картам в двух экземплярах.

Представленный документ (отчет) является основанием для заполнения карточки учета расходов топлива в баке автомобиля на конец месяца.

Количество отпущенных водителю ГСМ отражается в ведомости учета выдачи ГСМ и в путевом листе. В ведомости расписывается водитель, а в путевом листе – МОЛ, отпустивший ГСМ.

Остаток топлива в баках транспортных средств на конец отчетного месяца, учтенный на субсчете 10.3.2 должен соответствовать фактическому наличию бензина и дизельного топлива в баках. Данные о наличии топлива в баках ежемесячно подтверждаются актом замера остатков.

Стоимость фактически израсходованных ГСМ при эксплуатации транспортных средств списывается по направлениям расходования топлива в дебет счетов производственных затрат с кредита счета 10.3 «Топливо в баках транспортных средств».

Основанием для списания является карточки учета расхода топлива автомобилем и данные путевых листов о фактическом расходе топлива за отчетный период.

Списание израсходованных ГСМ производится исходя из установленных норм их расхода. Они являются обязательными для владельцев транспортных средств независимо от их ведомственной принадлежности и форм собственности на территории РБ.

Не допускается списание в затраты на производство топлива, оставшегося в баке автомобиля.

Автотранспортные организации ведут также учет отработанных нефтепродуктов, подлежащих сдаче на пункты регенерации и переработки их в полноценные ГСМ. Учет таких операций осуществляется на аналитическом счете 10.3.4 «Нефтепродукты отработанные». Принятие к учету отработанных нефтепродуктов производится записью:

Дебет 10.3.4 «Нефтепродукты отработанные»

Кредит счетов учета производственных затрат.

**3.4 Учет автомобильных шин и запасных частей**

Для поддержания автотранспортных средств в рабочем состоянии необходимы запасные части, агрегаты и автомобильные шины.

Учет запасных частей, агрегатов и автомобильных шин осуществляется на счете 10 «Материалы», субсчет 5 «Запасные части». К этому субсчету могут быть открыты аналитические счета для учета наличия и движения запасных частей, используемых при проведении ремонта для замены изношенных частей транспортных средств, а также шин транспортных средств запаса и обороте.

Например:

10.51 – «Запасные части»;

10.52 – «Автомобильные шины на складе (в запасе);

10.53 – «Автомобильные шины в обороте».

Оборотные агрегаты, узлы и базовые детали, окончательно изношенные и не подлежащие ремонту выбрасываются и списываются в установленном порядке.

Операции по движению реставрированных запасных частей отражаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

поступление на склад запасных частей и агрегатов, пригодных для реставрации:

 Дебет сч. 10.51 «Запасные части»

 Кредит сч. 20 «Основное производство» (25, 26).

передача запасных частей и агрегатов на реставрацию:

 Дебет сч. 10.7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»

 Кредит сч. 10.51 «Запасные части».

поступление на склад запасных частей и агрегатов после реставрации:

 Дебет сч. 10.51 «Запасные части»

 Кредит сч. 10.7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»

Одной из основных статей затрат, связанных с работой автомобильного транспорта являются затраты по восстановлению и замене автомобильных шин.

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

Стоимость выдаваемых автомобильных шин со склада взамен изношенных отражается записью:

Дебет сч. 10.52 «Автомобильные шины в обороте»

Кредит сч. 10.51 «Запасные части».

При комплектации автомобиля или во время его эксплуатации, на каждую шину заводится «карточка учета работы шины», в которую ежемесячно на основании показаний спидометра вносятся данные о фактическом пробеге в течение месяца. При замене шины запасной в карточке фиксируются показания спидометра в момент замены шины.

При снятии шины с эксплуатации в графу «Причины снятия шины с эксплуатации» указанной карточки учета записываются ее: полный пробег, техническое состояние, куда направляется шина (в ремонт, на восстановление или в утиль).

Шины, изношенные в процессе эксплуатации и подлежащие восстановлению методом наложения нового протектора при их сдаче на склад отражаются в учете по дебету счета 10.53 «Автомобильные шины в обороте» с кредитом счетов производственных затрат.

Передача шин шиномонтажной организации для их восстановления отражается по дебету проводкой:

Дебет сч. 10.7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»

Кредит сч. 10.52 «Автомобильные шины в обороте».

Поступление на склад шин, восстановленных методом наложения нового протектора отражается записями:

 На стоимость шин:

 Дебет сч. 10.52 «Автомобильные шины в запасе»

 Кредит сч. счета 10.7 «Материалы, переданные в переработку».

 На стоимость работа по восстановлению шин:

 Дебет сч. 10.52 «Автомобильные шины в запасе»

 Кредит сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

**3.5 Учет затрат на техническое обслуживание и ремонт подвижного состава**

Под техническим обслуживанием подвижного состава (автомобили грузовые и легковые, автобусы, прицепы, полуприцепы) понимается комплекс операций по поддержанию его в работоспособном состоянии.

В зависимости от периодичности и перечня работ техническое обслуживание подразделяется на:

- ежедневное техническое обслуживание;

- первое техническое обслуживание;

 -второе техническое обслуживание;

- сезонное техническое обслуживание.

Различают следующие виды ремонтов подвижного состава:

- текущий – ремонт, выполняемый для обеспечения или восстановления его работоспособности и состоящий в замене или восстановлении составных частей;

- сопутствующий – ремонт малой трудоемкости, выполняемый совместно с техническим обслуживанием;

- капитальный – ремонт, выполняемый для восстановления исправности подвижного состава и ресурсов с заменой или восстановлением любых его частей;

- восстановительный – ремонт, осуществляемый с целью восстановления функциональной исправности подвижного состава не подлежащего по ТУ капитальному ремонту.

Расходы на все виды ремонтов и техническое обслуживание подвижного состава включаются в себестоимость перевозок.

Затраты на ремонт автомашин и их обслуживание непосредственно списываются на счета учета издержек производства в организациях имеющих незначительное количество единиц автотранспорта.

При этом если ремонт осуществляется собственными силами, то учет затрат, связанных с его проведением отражается по Дебету счета 23 «Вспомогательное производство» с последующим списанием на счета производственных затрат. Если ремонт выполняется с привлечением специализированных автотранспортных организаций, то затраты на его проведение относятся в Дебет счета 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

В ряде случаев ремонт автотранспорта осуществляется после аварий, виновниками которых в установленном порядке определены работники организации, управлявшие транспортным средством.

В таких случаях нанесённый организации ущерб полностью либо частично должен возмещаться виновником аварии.

**3.6 Учет доходов по автомобильным перевозкам**

В соответствии с инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденных постановлением МФ РБ 30.09.2011 №102, доходы – это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода путем увеличения активов или уменьшения обязательств ведущее к увеличению собственного капитала организации не связанного с вкладами собственника в ее имущество (учредителей, участников).

Доходы организации состоят из:

- доходов (расходов) текущей деятельности организации;

- доходы и расходы по инвестиционной деятельности;

- доходы и расходы по финансовой деятельности;

- прочие доходы и расходы.

Доходами от текущей деятельности транспортной организации является выручка от реализации услуг по перевозке грузов и пассажиров, услуг по транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям.

Доходы от перевозок формируются исходя из:

- покилометрового расчета: доходы от перевозок равны произведению общего пробега автомобиля и тарифа за 1 километр пробега;

- почасовой работы подвижного состава: доходы от перевозок равны произведению автомобиле-часов работы и тарифа за 1 автомобиле-час работы;

- выполненные транспортных работы: доходы от перевозок равны произведению выполненной транспортной работы и тарифа за 1 тонно-километр.

Доходы автобусных парков зависят от продажи проездных билетов разового и многоразового пользования и объема выполненной транспортной работы.

Доходы, связанные с видами деятельности, указанными в уставе транспортной организации учитываются на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Сумма выручки от реализации выполненных работ и оказанных услуг отражается в БУ на момент ее признания по методу начисления.

В состав прочих доходов по текущей деятельности учитываемых на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчета 7 «Прочие доходы по текущей деятельности» включаются доходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов и денежных средств; суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации; стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ и оказанных услуг полученных безвозмездно; доходы, связанные с государственной поддержкой, направленные на приобретение запасов, оплату выполненных работ, оказанных услуг, финансирование текущих расходов; доходы от уступки права требования и другие.

**4 Особенности бухгалтерского учета в торговле**

**4.1 Особенности деятельности торговых организаций**

Продвижение товаров от мест производства до потребителя осуществляет специфическая отрасль народного хозяйства – торговля.

Товары в торговле реализуются через оптовую и розничную торговлю, а также общественное питание.

Оптовые организации осуществляют продажу товаров крупным партиями с целью их дальнейшей перепродажи или для производственного использования.

Оптовую торговлю товарами народного потребления ведут государственные, кооперативные, частные оптовые и индивидуальные предприниматели.

Розничная торговля занимается продажей товаров непосредственно населению или организациям для их хозяйственных нужд.

Розничную продажу товаров ведут организации всех форм собственности различных торговых систем.

Государственную торговлю осуществляют оптово-розничные, арендные предприятия министерства торговли, фирменные торговые организации промышленных предприятий, розничные торговые предприятия военторгов и так далее.

В сельской местности доминирующее положение в торговле занимает система потребительской кооперации Белкоопсоюза.

Кроме того, в настоящее время широко используется торговля через интернет.

Независимо от формы собственности торговой системы основной структурной единицей организаций розничной торговли является магазин.

Товарные запасы, товарооборот, выручка от реализации товаров, валовый доход являются важнейшими объектами бухгалтерского учета товарных операций.

Оптовый товарооборот – стоимость реализованных товаров крупными партиями предприятиям розничной торговли и общественного питания для их дальнейшей перепродажи непосредственно потребителям и промышленным предприятиям для их последующей переработки, а также поставляемых для рыночного и внерыночного теребления и экспорта.

Розничный товарооборот предусматривает продажу товаров населению через специально организованную торговую сеть, рынки, а также непосредственно в организациях, то есть продажа товаров населению через все каналы их реализации независимо от того, является ли для субъектов хозяйствования торговая деятельность основной или нет.

Одной из особенностей торгового учета является система исчисления валового дохода и выявление финансовых результатов.

В торговле отдельно учитывается разница между продажной и покупной стоимостью поступивших товаров представляющая валовый доход (без вычета издержек обращения).

По мере продажи соответствующих товаров часть доходов превращается в прибыль.

Валовый доход торгового предприятия образуется из надбавок и скидок. Исчисление и учет их обусловлены существующей системой ценообразования.

Расходы торговых предприятий образуют издержки обращения.

Порядок ценообразования предполагает наличие системы цен на товары народного потребления, которая включает:

- свободные цены: договорные, отпускные, розничные и закупочные, которые формируются под действием спроса и предложения, а также свободной конкуренции;

- регулируемые цены: фиксированные розничные, предельные отпускные цены.

Организации-изготовители в расчетах со всеми покупателями (за исключением населения) применяют отпускные цены, которые устанавливаются по соглашению сторон или декларируются в органы ценообразования, регистрирующие эти цены.

Розничная цена – это цена, по которой товар реализуется населению. Она может быть фиксированная или свободная.

Фиксированная розничная цена устанавливается органами ценообразования.

Свободная розничная цена формируется розничной торговой организацией (иным хозяйствующим субъектом) исходя из отпускной цены изготовителя, торговой надбавки и оптовой надбавки оптового звена.

И оптовая, и торговая надбавка устанавливаются в процентах к отпускной цене изготовителя или импортера без НДС.

НДС, включаемый в продажную стоимость товара, рассчитывают по установленной ставке от розничной цены без НДС.

**4.2 Учет поступления товаров в организации розничной торговли**

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

Товары в розничную торговую сеть поступают на основе договоров, заключенных с организациями оптовой торговли или непосредственно с производителями товаров.

Документальное оформление поступления товаров в розничную сеть осуществляется аналогично, как и при поступлении товаров в организацию оптовой торговли.

Учет товаров ведут по местам их хранения и МОЛам или бригадирам. Движение товаров по каждому МОЛу учитывается в стоимостном выражении, что обусловлено большой номенклатурой товаров.

Поступившие в розничную торговлю товары отражают на активном счете 41.2 «Товары в розничной торговле» по розничным ценам с НДС (покупная стоимость товара с торговой надбавкой и НДС, включаемый в цену товара).

Торговые надбавки и скидки отражают по кредиту пассивного счета 42.1 «Торговая наценка».

Исчисленный в розничной торговле при оприходовании товаров НДС по установленной ставке от розничной цены без НДС отражают на счете 42.3 «НДС в цене товара».

Покупные цены на товары в розничной торговле зависят источников поступления.

При поступлении товаров от организаций-изготовителей покупными ценами являются свободные отпускные цены.

При поступлении товаров от оптовиков и посредников – отпускные цены организаций-изготовителей + оптовая надбавка.

При поступлении товаров от поставщиков, на которые установлены фиксированные розничные цены, покупная стоимость определяется путем вычитания из их стоимости по розничным ценам торговой скидки. Торговая скидка предоставляется поставщиком торговой организации и рассчитывается по проценту от стоимости товаров по фиксированным розничным ценам.

В бухгалтерском учете торговых организаций поступление товаров и тары отражается следующими бухгалтерскими записями:

на покупную стоимость товаров без НДС дебетуется счет 41.2 «Товары в розничной торговле» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

на сумму НДС дебетуется счет 18 «НДС по приобретенным товарам, работам, услугам» с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

на сумму торговой надбавки, исчисленной по установленной торговой организацией ставке к отпускной цене изготовителя, дебетуется счет 41.2 «Товары в розничной торговле» с кредитом счета 42.1 «Торговая наценка»;

на сумму НДС, входящего в продажную цену товара и исчисленного по установленной законодательством ставке к розничной цене товара дебетуется счет 41.2 «Товары в розничной торговле» с кредитом счета 42.3 «НДС в цене товара».

Таким образом, на счете 41.2 «Товары в розничной торговле» формируется продажная стоимость товара.

**4.3 Учет реализации товаров в розничной торговле**

Товары в розничной торговле могут реализовываться населению за наличный расчет по банковской платежной карточке, в кредит, на комиссионных началах и т.д.

Реализация товаров в розничной торговле учитывается, как и в оптовой торговле, на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

В течение месяца как по дебету счета, так и по кредиту отражается стоимость реализации товаров по продажным ценам. Это связано с тем, что выручка за реализованные товары поступает в кассу по продажным ценам. В то же время учет товаров на счете 41.2 «Товары в розничной торговле» ведется также по продажным ценам. Поэтому списание товаров с МОЛ производится также по продажным ценам, исходя из принципов единства оценки.

При поступлении денег в кассу магазина за проданный товар дебетуется счет 50 «Касса» в корреспонденции с кредитом счета 90.1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

Списание стоимости реализованных товаров с МОЛ отражается по дебету счета 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» с кредитом счета 41.2 «Товары в розничной торговле».

Для того, чтобы по дебету счета 90 стоимость реализованных товаров довести до покупной стоимости в конце месяца определяют торговые надбавки (скидки), относящиеся на реализованные товары (по расчету методом среднего процента и отражают сторнировочной записью), то есть дебетуется счет 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» и кредитуют счет 42.1 «Торговая наценка».

Начисленный по расчету за отчетный месяц НДС от реализации товаров отражают по дебету счета 90.2 «НДС, начисленный из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и одновременно составляется сторнировочная запись: дебет счета 90.2 «НДС, исчисленный из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» и кредита счета 42.3 «НДС в цене товара».

И только в конце месяца, с целью выявления при закрытии счета 90 финансового результата от реализации товаров, счет достигает своего экономического содержания, т.е. по дебету отражена стоимость товаров по покупной стоимости и налоги с их реализации, а по кредиту – выручка от реализации товаров по продажным ценам.

Реализация товаров населению в кредит осуществляется по продажным ценам, действующим на момент их продажи, и последующее изменение цен на данные товары не влечет за собой пересчета суммы кредита.

При приобретении товаров в кредит, покупатели уплачивают первоначальный взнос, размер которого устанавливается по усмотрению торговой организации.

Учет расчетов с покупателями за товары в кредит ведут на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», по дебету которого отражают дебиторскую задолженность покупателей за товары, проданные им в кредит, а по кредиту – ее погашение очередным платежом.

На сумму первоначального взноса дебетуется счет 50 «Касса» в корреспонденции с кредитом счета 90.1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

На сумму кредита дебетуется счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» с кредитом счета 90.1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

На сумму начисленного процента за кредит (от суммы предоставленной рассрочки) дебетуется счет 50 «Касса» с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Списание стоимости реализованных товаров с подотчета МОЛ отражается по дебету счета 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг».

Комиссионная торговля – торговля, осуществляемая на основании заключенных договоров комиссии между владельцем товара (комитентом) и его реализатором (комиссионером).

Синтетический учет комиссионных товаров ведется комиссионером на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию».

Учет расчетов с комитентами ведут на счете 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами», где на основании комитентной карточки после реализации товаров по кредиту счета отражают кредиторскую задолженность в пользу комитента на сумму реализованного товара, а по дебету этого счета – сумму удержанного налога и выплату денежных средств комитенту.

**4.4 Учет прочего выбытия товаров**

Под прочим выбытием понимаются потери, недостачи товаров и т.д.

Товарные потери могут возникать в процессе транспортировки, хранения и реализации товаров. Они делятся на нормируемые – в пределах норм естественной убыли и ненормируемые – сверх норм естественной убыли.

Естественная убыль товаров – это потери, образующиеся при перевозках, хранении товаров; разлива при продаже жидких товаров; бой товаров, упакованных в стеклянную посуду; бой непродовольственных товаров (ёлочных игрушек, посуды стеклянной, фарфоровой, фаянсовой и т.п.); и т.д.

На естественную убыль товаров устанавливаются нормы в процентах к стоимости товаров и применяются к товарам, реализованным за меж инвентаризационный период, без учета времени их нахождения в торговой организации.

Естественная убыль товаров списывается по специальным расчетам, утверждаемым руководителем организации, только при наличии фактических недостач товаров при инвентаризации и лишь в пределах норм.

Товарные потери в пределах норм естественной убыли относятся на издержки обращения (в дебет счета 44 «Расходы на реализацию») по покупным ценам (без НДС).

Ненормируемые потери, то есть потери товаров сверх норм естественной убыли – это бой, лом и порча товаров, которые возникают вследствие неудовлетворительных условий хранения и неправильного обращения с товаром при транспортировке, приемке и отпуске.

Все случаи боя, лома и порчи товаров оформляются актами, составленными специальной комиссией, которая дает заключение о причине и степени порчи, боя и лома, количестве испорченных товаров, возможности использования (реализации) по сниженным ценам, сдачи в утиль, в переработку или для уничтожения.

Потери товаров сверх норм естественной убыли, как правило, взыскиваются с виновных лиц по продажным ценам. В случаях, когда виновники ущерба не установлены или отказано судом во взыскании с них ущерба, потери могут быть списаны за счет организации и относятся на счет 90 «Доходы и расходу по текущей деятельности», субсчет 10 «Прочие расходы по текущей деятельности».

В отличие от потерь, возникающих вследствие естественной убыли, которые могут быть выявлены и учтены только при инвентаризации или при приемке, потери товаров сверх норм естественной убыли отражаются в учете по мере их обнаружения.

**4.5 Учет издержек обращения**

Издержки обращения – это затраты торговых организаций, связанные с продвижением товаров до конечного потребителя.

Аналитический учет издержек обращения ведется по структурным подразделениям и статьям установленной номенклатуры:

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

Синтетический учет издержек обращения ведется на активном счете 44 «Расходы на реализацию». По дебету этого счета отражают произведенные организацией расходы, связанные с реализацией товаров в корреспонденции с кредитом счетов в зависимости от вида расходов: 02 «Амортизация основных средств»; 05 «Амортизация нематериальных активов»; 10 «Материалы»; 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»; 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»; 76.2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»; 71 «Расчеты с подотчетными лицами»; 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

Издержки обращения учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» списываются в полной сумме (за исключением транспортных расходов, связанных с приобретением товаров, оставшимся на конец нереализованными, если данные транспортные расходы не включаются в стоимость приобретения товаров) на финансовые результаты.

В 2013 году подлежат распределению между отчетными периодами только транспортные расходы, связанные с приобретением товаров, если транспортные расходы не включаются в стоимость приобретения товаров.

Расчет распределения издержек обращения, относящихся к остатку нереализованных товаров, производят по среднему проценту за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца по формуле:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  Ср% ио= | Ион+ИО(ст.1)  | \*100%, |
| С реал+Снереал |

где ИОн – издержки обращения на начало месяца (по статье 1);

 ИОп – транспортные расходы, связанные с приобретением товаров;

 Среал – стоимость реализованных за месяц товаров;

 Снереал – стоимость товаров нереализованных (оставшихся непроданными).

Для исчисления суммы издержек обращения на остаток товара, стоимость остатка нереализованных товаров на конец месяца умножается на средний процент издержек.

Сумма издержек обращения, относящихся к реализованным товарам определяется следующим образом: к остатку издержек на начало месяца (статья 1) прибавляются издержки обращения за месяц по всем статьям и вычитаются издержки обращения на конец месяца, относящиеся на остаток товаров (статья 1).

На основании произведенных расчетов сумма издержек обращения, относящихся к реализованным товарам, списывается в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 6 «Расходы на реализацию».

**4.6 Расчет и учет реализованных торговых надбавок (скидок), наценок в розничной торговли**

Основным источником формирования прибыли организаций торговли являются реализованные торговые и оптовые надбавки (скидки), а на предприятиях общественного питания и наценки.

Сумма реализованных торговых надбавок, скидок и наценок составляет валовый доход торговых организаций.

За счет реализованных торговых надбавок и наценок, организации торговли и общественного питания уплачивают налоги другие обязательные платежи в соответствии с законодательством.

По истечении месяца определяются и списываются торговые надбавки, приходящиеся на реализованные товары.

В оптовой торговле оптовые надбавки на реализованные товары обычно подсчитываются по каждой ТТН.

В розничной торговле и общественном питании торговые надбавки, приходящиеся на реализованные товары, определяют и списывают только в конце месяца.

Это связано с тем, что торговые надбавки дифференцируются по группам товаров, поэтому ежедневно подсчитать сумму реализованных торговых надбавок нет возможности.

 В конце месяца производится расчет торговых надбавок (скидок), приходящихся на реализованные за месяц товары и на остаток нереализованных товаров по среднему проценту:

Ср% = $\frac{ТНн+ТНп}{Среал+Снереал}\*100\%$, (3.2)

где ТНн – торговые надбавки на начало месяца;

ТНп – торговые надбавки по поступившим товарам;

Среал – стоимость реализованных за месяц товаров;

Снереал – стоимость товаров нереализованных (оставшихся) товаров.

Умножением среднего процента надбавок на сумму остатка товаров на конец месяца и делением на 100 определяется сумма надбавок, относящаяся к остатку (непроданных) товаров.

Сумма торговых надбавок, относящаяся на реализованные товары определяется путем умножения среднего процента на стоимость товаров реализованных за месяц или путем разницы между распределяемой суммой торговых надбавок и торговыми надбавками, относящимися на остаток товаров.

На сумму реализованных торговых надбавок составляется сторнировочная запись: дебетуется счет 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» с кредитом счет 42.1 «Торговая наценка».

По такой же методике рассчитываются реализованные налоги и сборы в розничной торговле и списываются сторнировочной записью с кредита счета 42/3 «НДС в цене товара» в дебет счета 90/2 «НДС, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

ЛИТЕРАТУРА

1. Бухгалтерский управленческий учет в АПК: учеб. пособие /А.П. Михалкевич [и др.], под ред. А.П.Михалкевича. – Мн.: БГЭУ, 2012.– 383 с.
2. Бухгалтерский управленческий учет в организациях транспорта: учеб. пособие /А.П. Михалкевич [и др.], под ред. А.П.Михалкевича. – Мн.: БГЭУ, 2013.– 177 с.
3. Дробышевский, Н.П. Бухгалтерский учет в строительстве: учеб.-практич. пособие / Н.П.Дробышевский – Мн.: Современная школа, 2011.– 864 с.
4. Трофимова, А.Н. Бухгалтерский учет в сфере товарного обращения: учеб. пособие / А.Н. Трофимова – Мн.: Вышэйшая школа, 2014.– 303 с.
5. Бухгалтерский учет в торговле: учеб. пособие. / Г.Г. Завилейский [и др.], под ред. Г.Г. Завилейского. – Мн.: Амалфея, 2010. – 367 с.
6. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: практ. пособие/ Л.И. Кравченко (и др.); под ред. Л.И. Кравченко. 4-е изд., перераб и доп. – Мн.: ФУАинформ, 2008. – 768 с.
7. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: учеб. пособие / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. – М.: Инфра-М, 2015. – 352 с.
8. Бухгалтерский учет на автотранспорте: учеб. пособие /П.Я. Папковская [и др.], под ред. П.Я.Папковской. – Мн.: БГЭУ, 2007.– 367 с.
9. Клипперт, Е.Н. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях: курс лекций / Е.Н. Клипперт, А.С Чечеткин – Мн.: Амалфея, 2009. – 566 с.
10. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 июля 2013г. № 57-з // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 4000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
11. Закон Республики Беларусь «О государственном регулировании торговли и общественного питания в Республике Беларусь» от 08.01.2014 г. № 128-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 4000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
12. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки»: утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013г. № 80 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 4000 [Электрон. ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
13. Инструкция об утверждении розничного товарооборота, товарных запасов в торговле, утв. Постановлением Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 02.07.2002г. № 59 // Консультант Плюс: Беларусь Технология 4000 [Электрон. ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
14. Инструкция о порядке бухгалтерского учета строительных материалов, утвержденная постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 24.01.2008г. № 4 // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс] ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Республики. Беларусь. – Минск, 2015.
15. [Инструкция](file:///G%3A%5C2014%20%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%B8%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%BE%5C%D0%94%D0%BE%D1%85%20%D0%B8%20%D1%80%D0%B0%D1%81%D1%85%D0%BE%D0%B4%D1%8B%20%D0%B2%20%D1%81%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%B8%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B5%20%E2%84%96%2044.docx) по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договорам строительного подряда, утв. постановлением Министерства архитектуры и строительства РБ от 30.09.2011г. № 44 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 4000 [Электрон. ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
16. Положение о приемке товаров по количеству и качеству утв. Постановлением Министерства торговли Республики Беларусь от 03.09.2008 г. № 1290 // Консультант Плюс: Беларусь Технология 4000 [Электрон. ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
17. Другие нормативные и правовые акты по контролю и учету в Республики Беларусь, рекомендованные преподавателями при изучении соответствующей темы дисциплины // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 4000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.