

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
И ПРОДОВОЛЬСТВИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

ГЛАВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ,
НАУКИ И КАДРОВОЙ ПОЛИТИКИ

Учреждение образования
«БЕЛОРУССКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ
ОРДЕНОВ ОКТЯБРЬСКОЙ РЕВОЛЮЦИИ
И ТРУДОВОГО КРАСНОГО ЗНАМЕНИ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Е. Н. Клипперт

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

В двух частях

Часть 1

Курс лекций

*для студентов, обучающихся по специальности
общего высшего образования*

*6-05-0411-01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит
(1-25 01 08 Бухгалтерский учет, анализ и аудит)*

Горки
БГСХА
2024

УДК 631.162:657(075.8)

ББК 65.052я73

К49

*Рекомендовано методической комиссией
факультета бухгалтерского учета 26.04.2023 (протокол № 10)
и Научно-методическим советом БГСХА 27.04.2023 (протокол № 8)*

Автор:

кандидат экономических наук, доцент *Е. Н. Клипперт*

Рецензенты:

кандидат экономических наук, доцент *А. А. Миренков*;

кандидат экономических наук, доцент *В. В. Чабатуль*

Клипперт, Е. Н.

К49

Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве : курс лекций. В 2 ч. Ч. 1 / Е. Н. Клипперт. – Горки : БГСХА, 2024. – 170 с.

ISBN 978-985-882-457-0.

Рассмотрены основные вопросы организации учета денежных средств, расчетов, запасов, животных на выращивании и откорме, оплаты труда.

Для студентов, обучающихся по специальности общего высшего образования 6-05-0411-01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит (1-25 01 08 Бухгалтерский учет, анализ и аудит).

УДК 631.162:657(075.8)

ББК 65.052я73

ISBN 978-985-882-457-0 (ч. 1)

ISBN 978-985-882-456-3

© УО «Белорусская государственная
сельскохозяйственная академия», 2024

ВВЕДЕНИЕ

В условиях рыночной экономики бухгалтерский учет призван обеспечить функционирование конкурентоспособного производства, эффективное использование вложенных денежных средств. В настоящее время в Республике Беларусь приняты законодательные акты, благодаря которым происходит трансформация Национальной системы бухгалтерского учета и отчетности в формат Международных стандартов финансовой отчетности. Реформирование бухгалтерского учета предполагает совершенствование подходов, мероприятий по подготовке специалистов учетного профиля.

В современных условиях хозяйствования существенно возрастает потребность в своевременном получении достоверной учетной и отчетной информации о деятельности хозяйствующих субъектов, что может быть обеспечено только при рациональной организации бухгалтерского учета.

Необходимость подготовки курса лекций по дисциплине «Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве» обусловлена всевозрастающей ролью самостоятельной работы студентов в процессе обучения в вузе.

Данный курс лекций подготовлен в соответствии с учебным планом по специальности, в нем освещены вопросы учета денежных средств и финансовых вложений, расчетов, запасов, животных на выращивании и откорме, оплаты труда.

Курс лекций призван помочь студентам в освоении вопросов организации бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях. Тематика представленных лекций соответствует программе курса, требованиям образовательного стандарта высшего профессионального образования.

Лекция 1. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

1.1. Роль и задачи бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях.

1.2. Особенности бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях.

1.3. Основные принципы организации бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях.

1.4. Учетная политика организации.

1.5. Руководство бухгалтерским учетом в сельском хозяйстве.

1.6. Стандарты бухгалтерского учета.

1.1. Роль и задачи бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях

Сельское хозяйство является важнейшей составной частью агропромышленного комплекса. В условиях рыночных отношений для правильного функционирования экономики необходима всесторонняя, объективная, оперативно поступающая информация. Важнейшим источником информации об экономической деятельности организации, в том числе и сельскохозяйственной, являются данные, содержащиеся в бухгалтерском учете.

Бухгалтерский учет формирует информацию о работе сельскохозяйственных организаций, фиксирует все изменения, происходящие в производственной, снабженческой и сбытовой деятельности, т. е. дает необходимые сведения о кругообороте средств и процессе расширенного воспроизводства сельскохозяйственных организаций. Информационная функция бухгалтерского учета при этом не пассивна, так как учет не только регистрирует события и факты, но и систематизирует и обобщает полученные данные. Все изменения, происходящие в хозяйственной деятельности, регистрируются в бухгалтерском учете с целью активного воздействия на улучшение работы организации через принятие правильных управленческих решений. Поэтому бухгалтерский учет является составной частью системы управления производством. Он необходим, прежде всего, для информационного обеспечения системы управления, причем на всех ее уровнях (внутрихозяйственном, внешнем).

В общем объеме экономической информации в сельском хозяйстве учетная информация занимает свыше 80 %, т. е. данная информация

составляет основу информационного обеспечения системы управления сельскохозяйственной организацией.

Бухгалтерский учет выполняет также и другую важную роль – обеспечивает контроль за сохранностью собственности организаций.

Бухгалтерский учет необходимо постоянно совершенствовать с учетом меняющейся экономической обстановки. Основные задачи бухгалтерского учета в организации можно представить следующим образом (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Основные задачи бухгалтерского учета

1.2. Особенности бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях

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

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

Особенности бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях, обусловленные *естественными факторами*, можно свести к следующему:

1. Поскольку основным средством производства в сельском хозяйстве является земля, важно обеспечить точный учет земельных угодий и вложений, осуществляемых в землю. Земельные угодья учитывают в натуральных показателях (гектарах) по видам угодий.

2. Для сельского хозяйства из-за влияния естественных факторов характерна значительная длительность процессов производства, которая в большинстве отраслей выходит за пределы календарного года. Поэтому в бухгалтерском учете необходимо разграничивать затраты по производственным циклам, которые не совпадают с календарным годом:

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

3. Биологические особенности сельскохозяйственных растений и животных связаны с тем, что от одной культуры или вида скота получают несколько видов продукции (основная, сопряженная, побочная).

Основной является продукция, ради которой возделывалась данная культура. Например, от зерновых культур получают зерно. Если от одной культуры или технологической группы скота получают несколько видов основной продукции, то такая продукция называется *сопряженной*. Например, в льноводстве получают семена льна и льно-соломку, от основного стада коров – молоко и приплод. *Побочная* продукция поступает одновременно с основной, но имеет второстепенное значение. Например, солома, ботва картофеля и свеклы, навоз в животноводстве.

В связи с этим в бухгалтерском учете возникает необходимость соответствующего разграничения затрат (для правильного исчисления себестоимости сельскохозяйственной продукции).

4. Сельскохозяйственное производство сосредоточено на больших площадях, оно оснащено сельскохозяйственными машинами, в нем участвуют различные коллективы (бригады, звенья и т. д.). Бухгалтерский учет должен обеспечить достоверный учет всего арсенала мобильных машин и механизмов, деятельности всех внутрихозяйственных подразделений.

5. Получение готовой продукции приурочено к срокам созревания растений и выращивания животных. Из-за сезонности сельскохозяйственного производства продукция поступает в течение года неравномерно, а ее фактическая себестоимость исчисляется только по истечении календарного года, когда учтены все затраты на производство и валовой сбор продукции. Поступающая из производства, реализованная и израсходованная на производственные цели сельскохозяйственная продукция (семена и корма) учитывается по плановой себестоимости в течение года. Конечные финансовые результаты деятельности предприятия (прибыль, убыток) определяются после исчисления фактической себестоимости, т. е. по окончании календарного года.

6. Значительная часть продукции собственного производства в сельском хозяйстве поступает во внутренний оборот, т. е. на внутрихозяйственное потребление (на семена, корм скоту). Все это диктует необходимость организации раздельного учета товарной части продукции, семян и кормов, а также четкого отражения движения продукции на всех стадиях внутрихозяйственного оборота.

7. Сельскохозяйственные организации – это, как правило, многоотраслевые хозяйства, где имеются такие отрасли, как растениеводство, животноводство, промышленная переработка сельскохозяй-

ственной продукции, строительство, вспомогательные и обслуживающие производства. Чтобы надлежащим образом организовать бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях, нужно знать порядок организации его во всех этих отраслях и осуществлять учет в разрезе отраслей.

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

Кооперативы, унитарные предприятия и крестьянские хозяйства являются сельскохозяйственными организациями, поэтому с продовольственной точки зрения они имеют много общего и бухгалтерский учет в них строится на единых принципах. Вместе с тем специфические особенности каждого конкретного вида формирования организаций определяют и некоторые различия в учете в каждом из них.

Однако при всем своеобразии учета в сельском хозяйстве ему присущи общие черты, характерные для учета в любой отрасли народного хозяйства:

- построение по единому унифицированному плану счетов;
- применение типовых регистров бухгалтерского учета;
- использование общепринятых форм и методов организации учетных работ.

Все это дает основание считать сельскохозяйственный учет составной частью единого бухгалтерского учета в отраслях народного хозяйства.

1.3. Основные принципы организации бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях

Достижение целей и решение задач бухгалтерского учета обеспечивается на основе рациональных принципов его организации и складывается из ряда элементов:

- системы документирования операций при помощи соответствующих форм первичного учета;
- документооборота в сочетании с графиком выполнения учетных работ;

- плана счетов, состоящего из бухгалтерских счетов для отражения хозяйственных операций;
- применяемой формы бухгалтерского учета;
- организационной структуры учетного процесса и распределения служебных обязанностей в бухгалтерии;
- организации хранения бухгалтерских документов и регистров.

Некоторые из перечисленных элементов, являясь составными частями организации бухгалтерского учета, вместе с тем имеют самостоятельное значение.

Система документирования хозяйственных операций – важнейшая составная часть организации бухгалтерского учета. При оформлении хозяйственных операций следует руководствоваться Приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 1 июля 2011 г. № 268 «Об установлении примерных форм учетных документов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции и продукции рыбоводства и Инструкции о порядке применения и заполнения примерных форм учетных документов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции и продукции рыбоводства».

Документооборот имеет важное организующее значение в бухгалтерском учете и в общем виде представляет собой движение документов в учетном процессе от момента их составления до завершения использования и сдачи в архив. Документооборот должен разрабатываться в каждой организации с учетом конкретных его особенностей (специализации, организационной структуры, размещения производств, расположения и удаленности складов и подразделений, места оформления первичных документов и т. п.).

Для четкой регламентации движения документов документооборот оформляется в виде **графика выполнения учетных работ**, который составляется главным бухгалтером и после утверждения руководителем организации становится обязательным для исполнения.

Определяющим фактором надлежащей организации бухгалтерского учета в организации, обеспечения достоверности и повышения его управленческих функций является **план счетов бухгалтерского учета**.

В сельскохозяйственных организациях применяется типовой план счетов, утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50.

В каждой сельскохозяйственной организации разрабатывается рабочий план счетов, отражающий особенности и специфику деятельности организации в данной отрасли. В частности, это касается субсчетов. Так к счету 10 «Материалы» могут быть открыты субсчета «Корма», «Семена и посадочный материал», «Удобрения», «Средства защиты растений, животных и медикаменты».

К счету 43 «Готовая продукция» могут быть открыты субсчета «Продукция растениеводства», «Продукция животноводства» и др.

К счету 20 «Основное производство» – субсчета «Растениеводство», «Животноводство» и т. п.

Имеются и другие особенности, отражающие специфику сельскохозяйственного производства.

Обработка информации о хозяйственных операциях, отражаемых в бухгалтерском учете, ведется в зависимости от используемой **формы учета**.

Основной формой бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях, при полной обработке информации, является *журнально-ордерная*. Характерной особенностью ее является то, что процесс обработки первичных документов основывается на принципе систематического накопления и периодического обобщения их данных в регистрах аналитического и синтетического учета. Записи в учетные регистры осуществляются в разрезе показателей, необходимых для составления периодической и годовой отчетности.

Регистрами являются журналы-ордера, ведомости, реестры, листки-расшифровки.

В последние годы в сельскохозяйственных организациях все большее применение находят формы бухгалтерского учета, основанные на автоматизации учетных работ, в которых регистрами являются ведомости синтетического и аналитического учета.

Своевременное программное обеспечение должно отвечать следующим требованиям:

- предоставлять комплексное решение управленческих задач, возможность поэтапного внедрения модулей комплекса;
- иметь сетевой вариант для получения и обработки данных удаленных подразделений, передачи статистической и финансовой отчетности вышестоящим организациям по каналам связи;
- автоматизировать специфические участки учета – учет продукции растениеводства и животноводства;

- реализовывать многоуровневый учет, иерархическую модель аналитического учета, а также количественный учет по нескольким видам единиц измерения;
- автоматизировать широкий перечень функций по учету труда и заработной платы (обработка учетных листов трактористов-машинистов, расчет натуральных выплат и пр.);
- включать генератор отчетов для возможности построения специализированных сельскохозяйственных отчетов;
- иметь ряд успешных внедрений в сельскохозяйственных организациях.

На рынке программных продуктов СНГ наиболее широко используемыми являются программы системы «1С». Наиболее широкое распространение получил комплекс «1С:Предприятие», являющийся системой прикладных программ, предназначенной для автоматизации оперативного и бухгалтерского учета средних и крупных предприятий различных отраслей и видов деятельности. Как универсальный инструмент он позволяет проводить комплексную автоматизацию практически всех участков учета, выполнять весь спектр учетных задач – от ввода первичных учетных документов до формирования отчетности.

Основными достоинствами приложений «1С» являются полная независимость от разработчика и способность работать при любых изменениях законодательства, что особенно важно для удаленных от крупных центров сельскохозяйственных организаций. Качество готовых прикладных решений во многом определяется не только возможностями платформы, но и уровнем профессионализма, с которым было выполнено изменение конфигурации.

Широкое распространение в последнее время получил типовой программный комплекс автоматизации бухгалтерского учета и отчетности сельскохозяйственной организации «НИВА-СХП», который представляет собой комплекс программных средств, относящийся к классу типовых проектных решений, на базе которого создается полнофункциональная масштабируемая автоматизированная информационная система сельскохозяйственной организации.

Отличительные особенности ТПК «НИВА-СХП»:

1. Разработан в соответствии с методологией бухгалтерского учета для сельскохозяйственных организаций Республики Беларусь; печатные формы документов соответствуют формам первичных докумен-

тов, утвержденных Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь (МСХиП). Обеспечивает информационную вертикаль МСХиП.

2. Функционирует в локальной вычислительной сети сельскохозяйственной организации и обеспечивает стабильную и надежную работоспособность при количестве рабочих мест до 30.

3. Разработан на основе современных программных технологий и открыт для программирования.

4. Поставляется с комплектом документации, учебно-методической и справочной литературой.

Подсистемы ТПК «НИВА-СХП»:

- Учет основных средств и нематериальных активов;
- Учет производственных запасов и готовой продукции;
- Учет животных на выращивании и откорме;
- Учет денежных средств и расчетных операций;
- Учет труда, заработной платы и кадров;
- Учет затрат на производство сельскохозяйственной продукции;
- Учет финансовых результатов и отчетности.

Организационная структура учетного процесса и распределение служебных обязанностей в бухгалтерии тесно связаны с планом выполнения учетных работ, который предусматривает равномерную нагрузку учетного аппарата в течение месяца.

Перечень служебных обязанностей разрабатывает главный бухгалтер для всех работников, учитывая сложность выполняемых работ, стаж и квалификацию исполнителей, а также необходимость обеспечения взаимозаменяемости работников.

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

Полная централизация учетного процесса заключается в том, что весь учетный процесс сосредоточен в центральной бухгалтерии. В подразделениях организации осуществляется лишь первичный учет. Заполненные первичные документы поступают в центральную бухгалтерию, где осуществляется их проверка, обработка, сверка и делаются записи в учетных регистрах.

Полная децентрализация учетного процесса в сельскохозяйственных организациях применяется очень редко. Она состоит в том, что в каждом подразделении хозяйства ведется полный цикл учетных ра-

бот – от заполнения первичных документов до оформления всех учетных регистров и составления баланса. В центральной бухгалтерии ведется лишь сводный учет по организации в целом.

В организации может использоваться *частичная децентрализация*. В этом случае в подразделениях хозяйства осуществляется документальное оформление хозяйственных операций, группировка и сводка документов вплоть до составления производственных отчетов, лицевых счетов подразделений. В центральной бухгалтерии производятся записи в регистрах бухгалтерского учета на основании предоставленных производственных отчетов, материальных отчетов, сводных и накопительных документов.

Хранение бухгалтерских документов и учетных регистров в соответствии с установленными правилами – важный элемент организации бухгалтерского учета. В каждой организации для хранения документов предусмотрена организация текущего архивного хозяйства. Для архива выделяется специальное помещение, все использованные документы и регистры в установленные сроки передаются в архив. Перечень и сроки хранения типовых документов утверждены постановлением Министерства юстиции Республики Беларусь от 24 мая 2012 г. № 140.

1.4. Учетная политика организации

Ведение бухгалтерского учета в организации осуществляется согласно учетной политике, сформированной в соответствии с законодательством Республики Беларусь и утвержденной решением руководителя организации.

Учетная политика представляет собой выбор организацией определенных способов ведения бухгалтерского учета исходя из установленных правил и особенностей деятельности в конкретных условиях хозяйствования.

Учетная политика организации включает в себя:

- применяемые организацией виды учетной оценки;
- план счетов бухгалтерского учета организации;
- разработанные организацией для применения формы первичных учетных документов;
- применяемую организацией форму бухгалтерского учета;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

- иные способы организации и ведения бухгалтерского учета.

Учетная политика организации должна основываться на таких принципах бухгалтерского учета и отчетности, как непрерывность деятельности, обособленность, начисление, соответствие доходов и расходов, правдивость, преобладание экономического содержания, осмотрительность, нейтральность, полнота, понятность, сопоставимость, уместность.

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» принятая организацией учетная политика должна соблюдаться в течение отчетного года. Учетная политика оформляется приказом (распоряжением) по организации, который должен быть издан и действовать с 1 января текущего года.

Изменения в учетной политике организации в целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета должны вводиться с начала отчетного года, быть обоснованными и оформленными соответствующим решением руководителя организации.

Изменения в учетной политике организации могут иметь место в случаях:

- изменения законодательства Республики Беларусь;
- изменения способов ведения бухгалтерского учета, применение которых приведет к повышению правдивости и уместности содержащейся в отчетности организации информации;
- принятия решения о реорганизации или ликвидации организации.

1.5. Руководство бухгалтерским учетом в сельском хозяйстве

Значительный объем экономической информации формируется по данным бухгалтерского учета организаций. В целях достижения единообразия ведения бухгалтерского учета, сопоставимости данных, повышения достоверности и ценности учетной и отчетной информации в Республике Беларусь осуществляется государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности.

Государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности осуществляется Президентом Республики Беларусь, Советом Министров Республики Беларусь, Национальным банком Республики Беларусь, Министерством финансов Республики Беларусь и иными респуб-

ликанскими органами государственного управления, осуществляющими государственное регулирование и управление в определенной сфере экономической деятельности.

В рамках государственного регулирования Министерство финансов Республики Беларусь осуществляет разработку, согласование и утверждение в пределах своей компетенции обязательных для исполнения всеми организациями Республики Беларусь типовых планов бухгалтерского учета и инструкций по их применению, положений по бухгалтерскому учету и отчетности, иных нормативных актов.

Республиканские органы государственного управления, осуществляющие государственное регулирование и управление в определенной сфере экономической деятельности (за исключением Министерства финансов Республики Беларусь):

- участвуют в реализации единой государственной политики в области бухгалтерского учета и отчетности;
- осуществляют методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью в организациях, осуществляющих соответствующие виды экономической деятельности;
- принимают по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь нормативные правовые акты, устанавливающие особенности бухгалтерского учета и отчетности в организациях, осуществляющих соответствующие виды экономической деятельности.

Иерархию государственного регулирования бухгалтерского учета и отчетности можно представить в виде рис. 1.2.



Рис. 1.2. Иерархия руководства бухгалтерским учетом

1.6. Стандарты бухгалтерского учета

Одной из центральных проблем, волнующих бухгалтерскую общественность во всем мире, является проблема стандартизации бухгалтерских норм и правил в международном масштабе.

Процессы гармонизации систем бухгалтерского учета выражаются в разработке и практическом внедрении Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Реформирование бухгалтерского учета в соответствии с МСФО обусловлено в Беларуси требованиями развития рыночной экономики. В силу вышесказанного, в Республике Беларусь выпущен ряд национальных стандартов, продолжается работа над другими.

Международные стандарты финансовой отчетности представляют собой учетную систему, функционирующую на международном уровне, и их особенностью является то, что они содержат одновременно и концептуальные основы составления отчетности, и собственно стандарты финансовой отчетности. Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) был образован в 1973 г. и впоследствии переименован в Совет по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО). Чем ближе национальная система к МСФО, тем легче труд бухгалтеров по составлению отчетности в соответствии с МСФО. Разработка МСФО осуществляется независимыми специалистами высокого класса, координирующими свою работу с организациями и специалистами смежных областей, СМСФО оперативно реагирует на изменения в экономических процессах. На сегодняшний день разработан 41 стандарт, из них действует 37.

При внедрении МСФО в белорусскую национальную систему регулирования бухгалтерского учета принимаются во внимание уже сложившиеся традиции учетной теории и практики. Важность адаптации бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь к международным стандартам объясняется, прежде всего, необходимостью обеспечения отечественным организациям доступа на зарубежные фондовые рынки, привлечения иностранных инвестиций в экономику страны.

Ключевыми элементами работы по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами были определены разработка новых и уточнение ранее утвержденных положений (стандартов) по бухгалтерскому учету и внедрение их в практику.

МСФО не являются нормативными правовыми актами, жестко регламентирующими все сферы ведения бухгалтерского учета и отчетности. Они представляют собой свод требований и правил, соблюдение которых позволяет сформировать финансовую отчетность высокого качества и степени надежности. МСФО носят рекомендательный характер. Вместе с тем посредством заложенных в них положений и требований относительно содержания финансовой отчетности, порядка признания ее элементов, способов оценки и процедуры представления составленных отчетов они оказывают значительное воздействие на систему бухгалтерского учета использующих их организаций. Фактически они устанавливают основополагающие принципы организации и ведения бухгалтерского учета, оставляя при этом организациям свободу выбора способов и приемов технического воплощения процедуры оценки и отражения отдельных его объектов.

Цель МСФО – унифицировать организацию и ведение бухгалтерского учета посредством гармонизации отдельных национальных учетных систем. Данная унификация и сопутствующая ей гармонизация, в свою очередь, осуществляются с целью обеспечения методологического соответствия и информационного единообразия финансовой отчетности организаций различных стран.

Лекция 2. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

2.1. Экономическое содержание кругооборота денежных средств. Задачи учета денежных средств.

2.2. Учет кассовых операций.

2.3. Учет денежных средств на расчетных счетах.

2.4. Учет денежных средств на валютных счетах.

2.5. Учет операций на специальных счетах в банках.

2.6. Учет денежных средств в пути.

2.7. Экономическая сущность и учетная классификация финансовых вложений.

2.8. Оценка финансовых вложений и ценных бумаг.

2.9. Учет финансовых вложений в уставные капиталы других организаций.

2.10. Учет финансовых вложений в ценные бумаги.

2.11. Учет финансовых вложений в предоставленные займы.

2.1. Экономическое содержание кругооборота денежных средств. Задачи учета денежных средств

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

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

$$Д - Т \dots П \dots Т^1 - Д^1.$$

Денежные средства на предприятиях могут находиться в форме наличных денег в кассе, храниться в банке на расчетном, специальных валютных счетах, а также использоваться в виде аккредитивов, чековых книжек и др.

Для учета всех видов денежных средств в плане счетов выделен специальный раздел 5 «Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения» со счетами: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Денежные средства в пути».

Перед бухгалтерским учетом денежных средств стоят следующие задачи:

- 1) своевременное и правильное документирование операций по движению денежных средств;
- 2) обеспечение сохранности денежных средств в кассе организации;
- 3) контроль за расходованием денежных средств;
- 4) строгое соблюдение установленных правил ведения кассовых и банковских операций.

2.2. Учет кассовых операций

Для приема, хранения и расходования необходимых для текущей хозяйственной деятельности наличных денег организация (юридическое лицо) имеет кассу.

Учет кассовых операций регламентируется постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 19 марта 2019 г. № 117 «Об утверждении Инструкции о порядках ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами».

Кассовые операции выполняет кассир, являющийся материально ответственным лицом, с которым при приеме на работу заключается договор о полной индивидуальной материальной ответственности. Он должен быть ознакомлен с Инструкцией под подпись.

Кассиру запрещается передоверять выполнение порученной ему работы другим лицам. В случае внезапного прекращения работы кассиром (болезнь и др.) все ценности кассы передаются по акту другому лицу. Запрещается исполнять обязанности кассира работникам бухгалтерии, пользующимся правом подписи кассовых документов.

Наличные деньги могут быть получены юридическими лицами, подразделениями в обслуживающих банках на цели, установленные законодательством; в качестве выручки за реализованные за наличный расчет товарно-материальные ценности; в качестве возврата неиспользованных подотчетных сумм и др.

Порядок и сроки сдачи выручки юридические лица определяют самостоятельно.

Юридические лица могут использовать выручку:

- для обеспечения потребностей, возникающих в процессе их функционирования (в том числе для проведения расчетов по платежам в бюджет, государственные внебюджетные фонды);
- в размерах, установленных законодательством для осуществления предстоящих расходов.

Кассовые операции по приему и выдаче наличных денег оформляются по утвержденным формам первичной учетной документации в соответствии с постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 марта 2010 г. № 38 «Об утверждении типовых форм первичных учетных документов по оформлению кассовых операций и Инструкции по заполнению типовых форм первичных учетных документов по оформлению кассовых операций».

Юридические лица, получающие наличные белорусские рубли в банке и имеющие иные непостоянные поступления наличных белорус-

ских рублей (не более пяти дней в предыдущем календарном месяце), самостоятельно в письменной форме определяют остаток наличных белорусских рублей, порядок и сроки их сдачи и (или) сроки выдачи, за исключением сроков выдачи наличных белорусских рублей на оплату труда, выплату стипендий, пенсий, пособий, дивидендов, алиментов.

Остаток наличной иностранной валюты устанавливается в номинале иностранной валюты, при работе с несколькими видами наличной иностранной валюты – в номинале каждой иностранной валюты или в эквиваленте одного вида иностранной валюты.

Юридические лица, получающие наличную иностранную валюту со своих банковских счетов на расходы, связанные со служебными командировками за границу, самостоятельно в письменной форме определяют необходимость установления остатка наличной иностранной валюты.

Для получения наличных белорусских рублей с текущих (расчетных) и иных банковских счетов юридическое лицо представляет в банк *Заявление на получение наличных белорусских рублей*.

Форма заявления на получение наличных белорусских рублей разрабатывается обслуживающим банком.

Для получения наличной иностранной валюты с текущих (расчетных) и иных банковских счетов юридического лица в банк представляется *Заявление на получение наличной иностранной валюты*.

Форма заявления на получение наличной иностранной валюты разрабатывается обслуживающим банком.

При сдаче наличной иностранной валюты в банк для ее зачисления (перечисления) на банковские счета юридического лица представляется *Заявление на взнос наличной иностранной валюты*, за исключением предусмотренных случаев.

Форма заявления на взнос наличной иностранной валюты разрабатывается обслуживающим банком.

Заявление на получение наличных белорусских рублей, заявление на получение наличной иностранной валюты и заявление на взнос наличной иностранной валюты представляются в обслуживающий банк на бумажном носителе, в виде электронного документа с соблюдением требований законодательства об электронном документе и электронной цифровой подписи или в виде электронного сообщения с использованием систем дистанционного банковского обслуживания и соблюдением процедур безопасности и требований законодательства.

Способ представления заявлений определяется юридическим лицом по согласованию с обслуживающим банком.

Прием наличных денег в кассу оформляют *Приходным кассовым ордером* (ф. КО-1), в котором указывают, на какие цели или за что их вносят, сумму, дату. Приходный ордер заполняется в бухгалтерии и поступает в кассу при оформлении приема денег. После приема денег в кассу плательщику выдают квитанцию, заверенную подписью главного бухгалтера и кассира. Квитанция удостоверяет, что деньги действительно внесены в кассу. При получении денег из банка квитанцию к ордеру не выписывают. Приходные кассовые ордера при использовании их для приема денежных средств за реализованную продукцию (товары, работы, услуги) перед применением должны быть зарегистрированы в налоговых органах, после чего они учитываются как бланки строгой отчетности.

Выдачу наличных денег из кассы оформляют *Расходным кассовым ордером* (ф. КО-2). В нем указывают: кому, на какие цели или за что выданы деньги, сумму, дату. Расходный кассовый ордер выписывает бухгалтерия, подписывает руководитель организации, главный бухгалтер, подтверждая законность операции по выдаче наличных денег. Выдачу денег по ордеру кассир удостоверяет своей подписью. Факт получения денег подтверждает подписью получатель. При выдаче денег по расходному кассовому ордеру кассир требует от получателя предъявления документа, удостоверяющего или подтверждающего его личность. Номер документа, место и дату его выдачи отмечают в ордере.

Если деньги выплачивают по доверенности, то в тексте расходного кассового ордера бухгалтерия указывает фамилию, имя, отчество лица, через которое производится выдача. Доверенность остается у кассира и прикладывается к расходному кассовому ордеру.

Все кассовые документы заполняют чернилами или пастой четко, ясно, без каких-либо помарок или исправлений. Прием и выдача денег по кассовым ордерам производятся только в день их составления. Выдачу из кассы заработной платы, премий, пособий по временной нетрудоспособности кассир производит по *платежным ведомостям*. На титульном листе ведомости делается разрешительная подпись о выдаче наличных денег, заверенная подписями руководителя и главного бухгалтера, с указанием сроков выдачи и суммы наличных денег прописью. Расходный кассовый ордер оформляют на фактически выплаченную по ведомости общую сумму оплаты труда. На титульном листе платежной ведомости делают надпись о фактически выплачен-

ной сумме, а также о сумме, оставшейся неполученной и подлежащей депонированию. Депонированные суммы сдаются в банк. На сумму сдаваемых наличных денег составляется один общий расходный кассовый ордер.

Выдача наличных денег лицам, привлекаемым на сельскохозяйственные и погрузочно-разгрузочные работы, а также для ликвидации стихийных бедствий, также может производиться по *Платежной ведомости*. Платежные ведомости составляются отдельно по каждому юридическому лицу, работники которого были направлены на указанные работы, и заверяются, кроме подписи руководителя и главного бухгалтера юридического лица, осуществляющего сельскохозяйственные, погрузочно-разгрузочные работы, подписью уполномоченного лица предприятия, работники которого были направлены на указанные работы.

Выдачи наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками работников юридического лица, подразделения, производятся в порядке и размерах, установленных законодательством Республики Беларусь.

Денежные средства под отчет на предстоящие расходы на установленные законодательством цели выдаются как наличными деньгами по расходным кассовым ордерам, так и с использованием *корпоративных карточек*. Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета по ранее выданным суммам. Передача наличных денег, выданных под отчет одному лицу, другим лицам запрещается.

Сдача денежной наличности в банк оформляется *Объявлением на взнос наличными*. На принятую по объявлению сумму банк выдает квитанцию, которая является оправдательным документом для списания денег по кассе.

Все приходные и расходные кассовые ордера до подачи в кассу регистрируются в бухгалтерии в *Журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров в белорусских рублях (ф. 1 или ф. 1-а)*.

Журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров в белорусских рублях по форме 1 открывается отдельно на приходные и расходные кассовые ордера. Журнал регистрации по форме 1-а открывается один на приходные и расходные кассовые ордера.

Все поступления и выдачи наличных денег учитываются в *Кассовой книге (ф. КО-4)*.

Записи в *Кассовой книге* делают в двух экземплярах (через копировальную бумагу). Второй (отрывной) экземпляр кассир после выведения результатов за день передает в бухгалтерию в качестве отчета кас-

сира. К отчету прилагаются все поступившие в кассу за день документы. При небольшом объеме кассовых операций допускается сдача отчетов за несколько дней, но не реже одного раза в 3–5 дней.

Прием и выдача наличной иностранной валюты производится на основании утвержденных форм первичных документов: *Приходного кассового ордера ф. КО-1в, Расходного кассового ордера ф. КО-2в*. Приходные и расходные кассовые ордера до передачи в кассу заполняются и могут регистрироваться бухгалтером в *Журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров в наличной иностранной валюте (ф. 1, ф. 1-а)*.

Для учета наличной иностранной валюты организацией ведется отдельная *Кассовая книга*, записи в которой осуществляются в разрезе видов валют.

В сроки, установленные руководителем организации, но не реже одного раза в квартал производится внезапная инвентаризация кассы с полным полистным (поштучным) пересчетом наличных денег и проверкой других ценностей, находящихся в кассе.

Движение денег по кассе в системе бухгалтерских счетов учитывается на активном счете 50 «Касса». По дебету отражается поступление денежных средств в кассу организации, по кредиту – их выбытие.

Счет 50 «Касса» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассе организации, в том числе филиалов, имеющих отдельный баланс. На отдельном субсчете может учитываться наличие и движение денежных средств в иностранных валютах в кассах организации.

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
50	51	Поступили денежные средства с расчетного счета в банке
50	55	Поступили денежные средства со специальных счетов в банке
50	52	Оприходована валюта, полученная с валютных счетов в обслуживающем банке
50	90	Поступила выручка от реализации продукции за наличный расчет
50	91	Поступила выручка от реализации основных средств, других ценностей, арендной платы
50	71	Возвращены неиспользованные подотчетные суммы
50	73-1	Погашена задолженность по займам, выданным работникам организации
50	73-2	Погашена задолженность по материальному ущербу
50	76	Погашена задолженность по квартплате, коммунальным услугам и другого рода дебиторской задолженности

50	75-1	Денежные средства внесены учредителями в качестве вклада в уставный капитал организации
50	90-7	Оприходованы излишки денежных средств по результатам инвентаризации
51	50	Сумма остатков наличных средств, в белорусских рублях, сдана в банк
52	50	Сумма остатков наличных средств, в иностранной валюте, сдана в банк
70	50	Выплатена заработная плата, пенсии, пособия
73-1	50	Выдан заем работникам организации наличными деньгами
75-2	50	Выплатены дивиденды учредителям
76	50	Произведена оплата по исполнительным листам, расчеты с гражданами за принятые от них для реализации продукцию, скот
94	50	Отражена сумма недостачи по итогам инвентаризации
90-10	50	Выдана материальная помощь работникам организации
57-1	50	Внесена выручка в кассы сбербанка, почтовых отделений
50	91	Отражена положительная курсовая разница при изменении курсов иностранной валюты
91	50	Отражена отрицательная курсовая разница при изменении курсов иностранной валюты

Для учета кассовых операций предназначен Журнал-ордер ф. 1-АПК. На его лицевой стороне фиксируют кредитовые обороты по счету 50 «Касса» в корреспонденции с соответствующими дебетуемыми счетами. На оборотной стороне накапливают дебетовые обороты. Записи в Журнал-ордер производятся на основании отчетов кассира, Журнал-ордер ведется в течение месяца.

2.3. Учет денежных средств на расчетных счетах

Согласно действующему законодательству основные расчеты в Республике Беларусь между юридическими лицами и предпринимателями осуществляются в безналичном порядке – перечислением денежных средств со счета плательщика на счет получателя. Посредником при осуществлении этих операций выступает учреждение банка, которое выбирается юридическим лицом самостоятельно и с которым заключается договор расчетно-кассового обслуживания. В последнем оговаривается обязанность банка принимать и зачислять денежные средства, поступающие на счет клиента, выполнять распоряжения клиента о перечислении и выдаче соответствующих сумм со счета и о проведении других операций по счету, определяются ответственность

сторон и размер комиссионного вознаграждения за проведение банковских операций.

Для открытия расчетного счета представляются в банк следующие документы:

1) заявление владельца счета на открытие банковского счета, подписанное лицом, имеющим полномочия на открытие банковского счета;

2) копия документа о государственной регистрации (перерегистрации) юридического лица, верность которого засвидетельствована регистрирующим органом;

3) карточка с образцами подписей должностных лиц юридического лица, имеющих право распоряжаться банковским счетом, и оттиска печати или иное подтверждение полномочий должностных лиц юридического лица, необходимое для проведения расчетов в безналичной или наличной форме.

При проведении расчетов с использованием электронных расчетных документов представляется карточка открытого ключа проверки подписи, удостоверенная подписью (подписями) и печатью владельца (владельцев) личного ключа подписи.

В соответствии с Банковским кодексом Республики Беларусь организация вправе открывать необходимое количество банковских счетов как в белорусских рублях, так и в иностранных валютах. Они могут открываться в разных банках или в одном.

После проверки вышеуказанных документов расчетному счету присваивается номер (28 знаков).

На расчетном (текущем) счете организации сосредоточиваются свободные денежные средства и поступления за реализованную продукцию, выполненные услуги и другие зачисления.

С расчетного счета производятся платежи в счет оплаты поставщикам за приобретенные ценности, погашения задолженности перед бюджетом, погашения задолженности перед Фондом социальной защиты населения; получение денег в кассу и т. п.

Выдачу денег, безналичные перечисления с расчетного счета банк осуществляет, как правило, на основании приказа организации – владельца расчетного счета или с его согласия (акцепта).

В отдельных случаях, предусмотренных законодательством, банк может производить принудительное списание денежных средств с расчетного счета (по решению налоговых органов, по исполнительным листам, искам и т. п.).

При осуществлении расчетов используются следующие документы: объявление на взнос наличными, платежное поручение, платежное требование, векселя и др.

Объявления на взнос наличными выписываются при вносе наличных денег на расчетный счет. Для подтверждения полученных денег банк выдает плательщику квитанцию, которая служит оправдательным документом.

Платежное поручение – документ, с помощью которого оформляется поручение организации своему банку перевести сумму, указанную в документе, на счет получателя. Оно действительно в течение 10 дней со дня его выписки и оформляется в трех экземплярах при совершении операции в рамках одного кредитного учреждения, в остальных случаях – в четырех экземплярах. Платежное поручение содержит номер документа, дату выписки, наименование банка плательщика, самого плательщика, номер его счета в банке, код банка, УНП плательщика, аналогичные данные по получателю платежа, назначение и сумму платежа. На первом экземпляре необходимо наличие подписей и оттиска печати.

Платежное требование – расчетный документ, содержащий требование кредитора (получателя средств) к должнику (плательщику) произвести уплату денежной суммы через банк в соответствии с основным договором. В нем отражаются условия оплаты, срок для акцепта, дата вручения плательщику документов в соответствии с договором, наименование товара (работ, услуг), номер и дата договора, номера приемо-сдаточных документов с указанием даты их составления, подтверждающих поступление товара или приемку выполненных работ и услуг. Платежное требование выписывается в трех или четырех экземплярах.

Если на расчетном счете юридического лица достаточно денежных средств для удовлетворения всех требований, то списание средств производится по мере поступления распоряжений клиента. Если денежных средств недостаточно, то платежи осуществляются в соответствии с Инструкцией о порядке проведения расчетов со счетов, из электронных кошельков в очередности, установленной законодательством, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 29 марта 2001 г. № 63.

При отсутствии или недостаточности денежных средств на текущем счете субъекта предпринимательской деятельности для исполнения поступивших к оплате в банк расчетных документов расчетные документы подлежат оплате в соответствии с очередностью платежей,

установленной Указом Президента Республики Беларусь от 2 декабря 2021 г. № 462 «Об особенностях осуществления расчетов».

Организация ежедневно получает от банка *копии выписок с расчетного счета* с приложением к ним документов, на основании которых выполнены зачисления или списания. При этом, сохраняя денежные средства организации, банк является должником организации (его кредитором). Поэтому остатки денежных средств и их поступления на расчетный счет записывают по кредиту расчетного счета, а уменьшение своего долга (списания, выдача наличными) – по дебету. Обрабатывая выписки, бухгалтер должен помнить, что расчетный счет в организации активный, а в банке – пассивный. Выписки составлены с позиций банка.

Выписка с расчетного счета содержит определенные показатели, часть которых кодируется банком. Она заменяет собой регистр аналитического учета по расчетному счету и одновременно служит основанием для бухгалтерских записей.

Полученная выписка обрабатывается, т. е. проверяются все оправдательные документы, сверяется вступительное сальдо с предыдущей выпиской, исходящее сальдо.

В организации учет наличия и движения денег на расчетном счете ведется на активном счете 51 «Расчетные счета». По дебету счета отражается поступление денежных средств, по кредиту счета – списание их.

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
51	62	Поступили денежные средства за реализованную продукцию, основные средства, другие ценности
51	50	Оприходованы наличные деньги из кассы организации
51	57-1	Зачислена выручка, сданная в кассы сбербанков, почтовых отделений инкассаторами
51	58-3	Возвращены предоставленные другим организациям займы в виде денежных средств
51	66, 67	Поступила на счет сумма кредитов банка и займов
51	68	Возвращена сумма излишне перечисленных налогов
51	69	Возвращена сумма излишне перечисленных платежей в ФСЗН
51	75-1	Поступили вклады учредителей в уставный капитал организации
51	76-2	Поступила сумма страховых возмещений
51	76-3	Поступили денежные средства в возмещение претензии
51	76	Погашена прочая дебиторская задолженность

51	98	Безвозмездное получение денежных средств, финансовая помощь, полученная коммерческими организациями для приобретения основных средств, нематериальных активов
51	90	Отражена сумма полученных штрафов, пени, неустоек
26	51	Оплачены услуги банка (за подготовку наличных и др.)
50	51	Списаны со счета денежные средства в кассу
60	51	Оплачены счета поставщиков, перечислены авансы другим организациям под поставку материальных ценностей, выполнение работ, оказание услуг
70	51	Перечислена заработная плата на счета работников
66, 67	51	Погашены кредиты и займы, проценты по ним
68	51	Перечислены в бюджет причитающиеся налоги и сборы
69	51	Перечислены страховые взносы в ФСЗН
73-1	51	Предоставлен работникам организации заем в безналичной форме
75-2	51	Перечислены доходы в пользу учредителей организации и дивиденды держателям акций организации (кроме работников)
76-2	51	Перечислены страховые платежи по добровольному и обязательному страхованию
76-3	51	Выставлена претензия на ошибочно списанные банком суммы
76	51	Перечислены денежные средства работникам за принятые от них продукцию, скот на открытые им счета, погашена прочая кредиторская задолженность
90	51	Уплачены штрафные санкции

Для учета операций по расчетному счету предназначен Журнал-ордер ф. 2-АПК. Он заполняется на основании выписок банка и содержит кредитовые и дебетовые обороты по счету 51 «Расчетный счет». Ведется, как правило, в течение месяца, итоги по кредиту счета переносятся в Главную книгу.

2.4. Учет денежных средств на валютных счетах

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в банках, предназначен активный счет 52 «Валютные счета».

Счет открывается организации при представлении таких же документов, как и для открытия расчетного счета.

Аналитический учет ведется в разрезе видов валют.

Юридические лица могут осуществлять, при необходимости, продажу иностранной валюты через банки на торгах открытого акционерного общества «Белорусская валютно-фондовая биржа».

Размер комиссионного вознаграждения, взимаемого банком за осуществление продажи иностранной валюты юридическими лицами, устанавливается банком.

Комиссионное вознаграждение банка за осуществление продажи в белорусских рублях может взиматься путем уменьшения суммы белорусских рублей, зачисляемой на расчетный счет юридического лица, а также в белорусских рублях (или в иностранной валюте – с согласия юридического лица) путем списания со счетов юридического лица.

Если на биржевых торгах иностранная валюта не была продана, банк по договоренности с юридическим лицом может осуществить ее конверсию в другую иностранную валюту, котируемую на бирже.

Белорусские рубли, полученные от осуществления продажи, зачисляются на расчетный счет юридического лица не позднее следующего рабочего дня после дня поступления на счет банка белорусских рублей от реализации иностранной валюты на бирже.

Организации могут покупать иностранную валюту в соответствии с Инструкцией о порядке совершения валютно-обменных операций с участием юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (постановление Правления Национального банка Республики Беларусь от 28 июля 2005 г. № 112).

Покупка иностранной валюты осуществляется: для проведения расчетов с нерезидентами Республики Беларусь; оплаты расходов, связанных с направлением работников в зарубежные командировки; проведения расчетов по валютным операциям с банком; проведения расчетов по договору финансовой аренды (лизинга), заключенному с субъектом валютных операций – резидентом Республики Беларусь; проведения иных расчетов в иностранной валюте и на иные цели.

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
52	62	Поступила валютная выручка на валютный счет
52	66, 67	Зачислены кредиты и займы в иностранной валюте
52	75-1	Получена иностранная валюта в качестве взноса в уставный фонд организации
60	52	Осуществлены расчеты с поставщиками
71	52	Выдана иностранная валюта подотчетным лицам
50	52	Получена иностранная валюта в кассу
26	52	Перечислено комиссионное вознаграждение банку
66, 67	52	Перечислена задолженность по кредитам в иностранной валюте
75-2	52	Выплачены дивиденды в иностранной валюте

57-3	52	Списаны средства для продажи
91	57-3	Осуществлена продажа
51	91	Зачислен на расчетный счет рублевый эквивалент
91	51	Списано комиссионное вознаграждение банку
57-3	91	Списана курсовая разница, возникающая между курсами на дату списания средств со счета и продажи
52	91	Списана курсовая разница по счету
91	52	Списана курсовая разница по счету

Учет ведется в Журнале-ордере ф. 2-АПК по видам валют.

2.5. Учет операций на специальных счетах в банках

Денежные средства, обособленно используемые по целевому назначению, учитываются на специальных счетах. Счет 55 «Специальные счета в банках» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в белорусских рублях и иностранных валютах, находящихся на специальных счетах в банках, а также о наличии и движении драгоценных металлов и (или) драгоценных камней на счетах в банках. К данному счету могут быть открыты субсчета:

55-1 «Депозитные счета»;

55-2 «Счета в драгоценных металлах»;

55-3 «Специальный счет денежных средств целевого финансирования».

Субсчет 55-1 «Депозитные счета» используется организацией для учета денежных средств, размещенных в банковских вкладах, при заключении соответствующего договора с банком.

В соответствии со ст. 179 Банковского кодекса банковский вклад (депозит) – это денежные средства в белорусских рублях или иностранной валюте, размещаемые физическими и юридическими лицами в банке или небанковской кредитно-финансовой организации в целях хранения и получения дохода на срок, либо до востребования, либо до наступления (ненаступления) определенного в заключенном договоре обстоятельства (события).

Банк выплачивает организации за хранение денежных средств на счете проценты. Проценты по депозиту начисляются со дня поступления денежных средств банку до дня, предшествующего его возврату вкладчику, если иное не предусмотрено договором банковского депозита. Проценты выплачиваются вкладчику ежемесячно, по договорам может быть предусмотрен и другой срок. Порядок начисления процентов по депозиту регулируют Банковский кодекс и Инструкция по признанию в бухгалтерском учете доходов и расходов, утвержденная по-

становлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 30 июля 2009 г. № 125.

Если депозит размещен в иностранной валюте, то он подлежит периодической переоценке в связи с изменением курса Национального банка Республики Беларусь.

Средства, находящиеся на депозитных счетах организаций, могут быть использованы для совершения безналичных расчетов только после перечисления с депозитных счетов на счета, с которых они были открыты.

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
55-1	51	Зачислены денежные средства на депозитный счет в официальной денежной единице Республики Беларусь
55-1	52	Зачислена иностранная валюта на депозитный счет в иностранной валюте
51, 52 55-1	91	Зачислены проценты, в зависимости от условий договора
55-1 91	91 55-1	Отражена курсовая разница (положительная, отрицательная)
51	55-1	Возвращены денежные средства на расчетный счет
52	55-1	Возвращена иностранная валюта на валютные счета

Аналитический учет ведут по каждому депозитному счету.

Субсчет 55-2 «Счета в драгоценных металлах» предназначен для учета и наличия драгоценных металлов и (или) драгоценных камней на счетах в банках.

К драгоценным металлам относятся золото, серебро, платина и металлы платиновой группы (палладий, иридий, родий и др.), находящиеся в любом виде и состоянии, в том числе в ломе и отходах производства и потребления (Закон Республики Беларусь от 21 июня 2002 г. № 110-3 «О драгоценных металлах и драгоценных камнях»).

Для целей гражданского оборота особый статус имеют драгоценные металлы, находящиеся в слитках, которые делятся:

- на банковские слитки (слитки золота, серебра, платины, палладия), соответствующие действующим на территории Республики Беларусь техническим регламентам или государственным стандартам либо требованиям Лондонской ассоциации участников рынка драгоценных металлов (LBMA) или Лондонского рынка платины и палладия (LPPM);

- мерные слитки (слитки золота, серебра, платины), соответствующие стандартам государства – производителя слитков (ст. 1 Закона № 110-3).

Драгоценные металлы, наряду с деньгами, ценными бумагами и драгоценными камнями, являются объектами банковских правоотношений, которые регулируются постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 10 ноября 2020 г. № 352 «О банковских операциях с драгоценными металлами и условиях открытия счетов в драгоценных металлах».

Аналитический учет драгоценных металлов осуществляется в двойной оценке по каждому наименованию драгоценного металла: в стоимостной в белорусских рублях и в единицах количественного учета массы, установленных законодательством.

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
60	51, 52	Перечислены средства на покупку безналичных драгоценных металлов
55-2	60	Отражено поступление безналичных драгоценных металлов на обезличенный металлический счет

Субсчет 55-3 «Специальный счет денежных средств целевого финансирования» используется при наличии в организации обособленно хранящихся денежных средств целевого назначения.

Организациям агропромышленного комплекса выделяются целевые средства в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 17 июля 2014 г. № 347 «О государственной аграрной политике» и Перечнем общегосударственных мероприятий, финансирование которых может осуществляться за счет средств республиканского и местных бюджетов.

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
55-3	98	Поступление средств целевого финансирования
50	55-3	Поступление наличных денег в кассу со специального счета средств на целевое финансирование
60	55-3	Средства целевого финансирования перечислены в погашение задолженности поставщикам
98	55	Возврат финансовой помощи коммерческими организациями на сумму, отраженную в предыдущих отчетных периодах в составе доходов будущих периодов

Следует отметить, что средства целевого финансирования часто перечисляются сразу на погашение задолженности поставщику, подрядчику, без зачисления на счет 55-3.

Аналитический учет ведут по источникам финансирования.

На данном счете также может осуществляться учет денежных средств при расчетах банковскими картами.

Организациями активно развивается такой инструмент расчетов, как корпоративные карточки.

Банковская платежная карточка в Республике Беларусь является платежным инструментом, обеспечивающим доступ к банковскому счету и проведение безналичных платежей за товары и услуги, получение наличных денежных средств и осуществление иных операций в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Порядок проведения операций с помощью карточек регламентируется Инструкцией об осуществлении операций с банковскими платежными карточками и платежными инструментами, обеспечивающими их использование, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 6 октября 2022 г. № 378.

На практике различают корпоративную *дебетовую карточку* и корпоративную *кредитную карточку*.

Держатели карточек могут воспользоваться ими для получения наличных денежных средств в целях оплаты расходов, связанных с хозяйственной деятельностью (в пределах норм, установленных законодательством Республики Беларусь для расчетов наличными белорусскими рублями), а также оплаты расходов, связанных со служебными командировками; для проведения безналичных расчетов в целях оплаты расходов, связанных со служебными командировками на территории Республики Беларусь, а также за пределами Республики Беларусь, получения иностранной валюты за пределами Республики Беларусь в целях оплаты расходов, связанных со служебными командировками держателей корпоративных карточек за пределами Республики Беларусь, и т. д.

В организации к счету 55 может открываться субсчет «Банковские карточки».

Так как корпоративная карточка остается собственностью банка, то в бухгалтерском учете организации оплата при ее получении является оплатой услуги по возможности осуществления расчетов с помощью карточки, а сами корпоративные карточки учитываются как принятые на ответственное хранение.

Имущество, принятое на ответственное хранение, учитывается на счете 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение», по окончании срока договора использования корпоративные карточки возвращаются банку и, соответственно, списываются со счета 002.

Кроме платы за выпуск корпоративной карточки могут возникать следующие расходы:

- комиссии, связанные со снятием наличных денег в банкоматах, кассах банков;
- комиссии за выдачу справок (выписок), SMS-оповещения и др.;
- расходы, связанные с конверсионными операциями (при расчетах в валюте, отличной от валюты счета).

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
55, субсчет «Банковские карточки»	51, 52	Перечислены денежные средства на специальный счет
76	51, 52, 55	Оплачены банку услуги по выдаче корпоративной карточки
26, 44	76	Списана стоимость услуг по выдаче корпоративной карточки
002		Одновременно отражено на забалансовом счете получение карточки
	002	Возвращена банку корпоративная карточка по окончании срока договора

Для усиления контроля денежных средств с использованием корпоративной карточки организация имеет возможность, по согласованию с банком, установить лимит по количеству и сумме операций в сутки.

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
55, субсчет «Банковские карточки»	51, 52	Перечислены денежные средства на специальный счет
10, 23, 25, 26, 44 и др.	71	Отражены расходы, связанные с выполнением задания по служебной командировке
71	55, субсчет «Банковские карточки»	Погашена задолженность перед подотчетным лицом по результатам выписки по счету корпоративной карточки
71	55, субсчет «Банковские карточки»	Отражена сумма наличных, снятая с корпоративной карточки подотчетным лицом
76	71	Отражена комиссия банку за снятие наличных в банкомате
26, 44	76	Списана комиссия банку за снятия наличных

Аналитический учет по данному субсчету ведется в разрезе полученных корпоративных карточек.

Аналитический учет по счету 55 ведется в Ведомости аналитическо-

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
57-2	51	Перечислен рублевый эквивалент для покупки иностранной валюты
52	57-2	Зачислена приобретенная валюта
91	57-2	Отражена отрицательная курсовая разница
57-2	91	Отражена положительная курсовая разница (при превышении рублевого эквивалента над суммой в белорусских рублях, списанной с расчетного счета)

Субсчет 57-3 «Денежные средства в иностранных валютах для реализации» предназначен для учета направленной для продажи на торгах валюты с выделением в аналитическом учете операций по продаже и конверсионных операций:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
57-3	52	Перечислена иностранная валюта для продажи по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату списания со счета
91	57-3	Списана на продажу иностранная валюта
51	91	Зачислена сумма в белорусских рублях, причитающаяся за проданную иностранную валюту по курсу от продажи
57-3	91	Отражена положительная курсовая разница
91	57-3	Отражена отрицательная курсовая разница по проданной валюте

Учет операций по счету 57 «Денежные средства в пути» отражается в Журнале-ордере ф. 3-АПК, Ведомости ф. 25-АПК.

2.7. Экономическая сущность и учетная классификация финансовых вложений

В условиях рыночной экономики довольно значительное место в активах организации занимают финансовые вложения, поскольку инвестиционная деятельность является неотъемлемой частью ее финансово-хозяйственной деятельности.

Финансовые вложения – это вложения организацией (инвестором) денежных средств и других свободных ресурсов в активы, не связанные с операционной деятельностью организации, с целью получения дополнительного дохода.

В условиях рыночной экономики разумное вложение денег в бизнес эмитентов может принести весьма ощутимую прибыль. Но в то же

время такое вложение – дело весьма рискованное, поскольку, будет оно прибыльным или нет, зависит не от инвестора, а от того, кто использует эти средства, т. е. от эмитента.

По своему экономическому содержанию и структуре финансовые вложения можно подразделить:

- на взносы в уставные капиталы других организаций;
- средства, вложенные в приобретение ценных бумаг других эмитентов;
- займы, предоставленные сторонним юридическим и физическим лицам.

Финансовые вложения можно также классифицировать и по другим признакам: по срокам отвлечения, назначению, ликвидности, характеру отношений с получателем инвестиций и др.

По срокам отвлечения финансовые вложения подразделяются:

- на *долгосрочные* – на срок более одного года (12 мес);
- *краткосрочные* – на срок менее одного года (до 12 мес).

По назначению различают долговые, долевыми и производными финансовые вложения.

К *долевым вложениям* относят акции и вклады в уставные капиталы других организаций.

Долговые вложения представляют собой заимствования на рынке денежных средств, необходимых эмитентам (должникам) для решения текущих и перспективных задач. К ним относятся: инвестиции в государственные облигации; депозитные сертификаты; векселя; предоставленные другим организациям займы.

Облигация – ценная бумага, подтверждающая обязательство возместить ее владельцу номинальную стоимость с уплатой фиксированного процента.

Депозитный сертификат – письменное свидетельство кредитного учреждения о депонировании денежных средств, удостоверяющее право владельца на получение по истечении срока суммы депозита и установленных процентов по нему. Депозитные сертификаты выдаются юридическим лицам, а сберегательные – физическим.

Вексель – письменное долговое обязательство установленной законодательством формы, выдаваемое заемщиком (векселедателем) кредитору (векселедержателю) и предоставляющее кредитору право требовать с заемщика уплаты к определенному сроку суммы денег, указанной в векселе.

Финансовые вложения в виде предоставленных в долг средств осуществляются в виде *займов*, т. е. прямой передачи денежных

средств юридическим и физическим лицам (кроме работников предприятия) во временное пользование под проценты, что оформляется договором займа, другими обязательствами.

Производными финансовыми инструментами (вложениями, деривативами) называют контракт, по которому стороны получают право или обязуются исполнить оговоренные действия в отношении базового актива. Действия включают в себя возможность покупки, продажи, предоставления, получения товара или ценных бумаг. Производный финансовый инструмент – финансовый инструмент, с приобретением которого не связаны или связаны незначительные операционные затраты, стоимость которого зависит от параметров базового актива и расчеты по которому предполагается произвести в будущем.

Особое значение для учета и отчетности имеет группировка финансовых вложений *по ликвидности*, т. е. возможности в случае необходимости легко в кратчайший срок превратить их в наличные денежные средства. По этому основанию выделяют:

– *легкорезализуемые финансовые вложения*. Их приобретают в интересах выгодного размещения временно свободных денежных средств на то время, пока не возникнет потребность в наличных деньгах для погашения срочных обязательств организации. Реализуемость финансовых вложений означает существование емкого рынка для их продажи в любой требуемый момент;

– *прочие финансовые вложения*, приобретаемые не столько с целью хранения временно свободных денежных средств и получения дополнительного дохода, сколько для содействия, поддержания и приоритетного развития определенной деятельности. Решения о таких вложениях имеют под собой намерение финансировать другую организацию и (или) ведение хозяйства в определенном секторе экономики. Эти вложения представляют собой помещение капитала в юридически самостоятельные организации на длительный срок.

По характеру отношений с получателем инвестиций выделяют финансовые вложения в дочерние общества, зависимые общества, прочие организации. Это деление основывается на возможности и степени контроля инвестора за деятельностью получателя инвестиций.

Не относятся к финансовым вложениям:

- собственные акции, выкупленные у акционеров;
- векселя, полученные от покупателей;
- доходные вложения в материальные ценности;
- драгоценные металлы и другие аналогичные ценности.

В соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Финансовые инструменты», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22 декабря 2018 г. № 74, введено понятие «финансовый инструмент». Финансовый инструмент – это договор, в результате которого возникают *финансовый актив* у одной организации и *финансовое обязательство* или долевого финансового инструмент у другой организации.

Финансовый актив – актив, представляющий собой денежные средства, эквиваленты денежных средств, долевого финансового инструмент другого лица или право получения финансового актива от другого лица, обмена финансовым инструментом с другим лицом на выгодных для организации условиях, получения переменного количества собственных долевых финансовых инструментов от другого лица.

Финансовое обязательство – обязательство, предусматривающее передачу финансового актива другому лицу, обмен финансовым инструментом с другим лицом на невыгодных для организации условиях, передачу переменного количества собственных долевых финансовых инструментов другому лицу.

Финансовый актив принимается к бухгалтерскому учету организации в случае, если эта организация становится стороной финансового инструмента и стоимость этого актива может быть достоверно определена.

При принятии финансового актива к учету организация прежде всего должна решить, к какой категории он будет относиться: «Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости» или «Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости» (рис. 2.1).

Организациям необходимо учитывать, что одни и те же виды ценных бумаг в зависимости от цели их приобретения и иных факторов у разных организаций могут быть отнесены как к категории «Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости», так и к категории «Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости», и даже у одной и той же организации одни и те же виды ценных бумаг, приобретенные в разные даты (периоды), могут относиться к разным категориям в зависимости от цели приобретения, т. е. для бухучета разделяют ценные бумаги и по категориям финансовых активов не по их виду (акция, облигация, вексель, сберегательный сертификат и т. п.), а фактически по цели их приобретения и намерениям организации по распоряжению ценных бумаг в будущем.

Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости (п. 6 НСБУ № 74)	Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости (п. 7 НСБУ № 74)
Относится не являющийся производным финансовым инструментом финансовый актив с определяемыми платежами по нему и фиксированным сроком погашения, если организация намеревается удерживать этот финансовый актив до наступления срока его погашения	Относятся финансовые активы, учитываемые организацией, за исключением подлежащих отнесению к категории «Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости»
Относятся:	
Приобретенные организацией: - облигации; - векселя; - выданные займы, не обеспеченные облигациями или векселями; - прочие долговые финансовые инструменты, в том числе торговая дебиторская задолженность и приобретенные при секьюритизации права (требования) по денежным обязательствам. Финансовый актив, который является бессрочным, не относится к категории «Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости»	- долевые финансовые инструменты; - производственные финансовые инструменты, являющиеся финансовыми активами; - долговые финансовые инструменты, если организация не намеревается удерживать их до наступления срока их погашения

Рис. 2.1. Категории финансовых активов и их стоимость

На практике фактически основным критерием для классификации ценных бумаг и отнесения их к категории «Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости» является цель их приобретения.

Если организация приобрела ценные бумаги для удержания их до наступления срока их погашения, например получая при этом в течение срока владения ими процентный (купонный) либо дисконтный доход, то они относятся к категории «Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости».

Если организация приобрела ценные бумаги для продажи (отчуждения иным способом) в краткосрочном и (или) долгосрочном периоде, но до наступления срока их погашения, то они относятся к категории «Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости».

При этом даже если организация намеревается владеть ценными бумагами более 12 мес с даты их приобретения, т. е. будет осуществлять долгосрочные финансовые вложения, но все-таки не намерена удерживать ценные бумаги до окончания срока их обращения, уста-

новленного эмитентом, то ценные бумаги будут относиться к категории «Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости».

2.8. Оценка финансовых вложений и ценных бумаг

Финансовый актив принимается к бухгалтерскому учету организации по первоначальной стоимости.

Порядок формирования первоначальной стоимости финансового актива, относящегося к категории «Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости» (за исключением торговой дебиторской задолженности), приведен в табл. 2.1.

Таблица 2.1. Порядок формирования первоначальной стоимости финансовых активов, учитываемых по амортизированной стоимости

№ п/п	Источник	Порядок формирования первоначальной стоимости
1	2	3
1	Приобретение	Стоимость приобретения финансового актива, увеличенная на сумму операционных затрат: - сумма, уплаченная продавцу ценных бумаг в соответствии с договором; - вознаграждение за посредничество в их приобретении; - суммы, уплачиваемые специализированным организациям и лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг; - затраты по уплате процентов по заемным средствам, используемым на приобретение ценных бумаг, до принятия их к бухгалтерскому учету (в случае если законодательством разрешено использование заемных средств при приобретении ценных бумаг); - иные расходы, непосредственно связанные с операциями по приобретению ценных бумаг
2	Внесение собственником имущества (учредителями, участниками) в счет вклада в уставный капитал организации	Стоимость финансового актива, определенная на основании заключения и отчета об оценке, составленных исполнителем оценки, с которым организацией заключен договор на оказание соответствующих услуг, или акта о внутренней оценке (в случае проведения оценки организацией самостоятельно), увеличенной на сумму операционных затрат

1	2	3
3	Безвозмездное получение	Справедливая стоимость безвозмездно полученного финансового актива на дату принятия его к бухгалтерскому учету, увеличенная на сумму операционных затрат, а при невозможности достоверного ее определения – стоимость, по которой этот финансовый актив числился в бухгалтерском учете передающей стороны на дату передачи, увеличенная на сумму операционных затрат
4	По договору, предусматривающему исполнение обязательств векселями третьих лиц	Сумма дебиторской задолженности покупателя, заказчика, погашенная векселем, увеличенная на сумму операционных затрат
5	Выдача займа, не обеспеченного облигациями, векселями	Сумма выданного займа, увеличенная на сумму операционных затрат

Первоначальная стоимость финансового актива, относящегося к категории «*Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости*» (за исключением производных финансовых инструментов), при приобретении принимается равной стоимости его приобретения (кроме операционных затрат).

Последующая оценка финансовых активов осуществляется следующим образом.

Финансовый актив, относящийся к категории «*Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости*», оценивается по амортизированной стоимости исходя из ее изменения в сумме:

- начисленного процента (дисконта) за каждый отчетный период (далее – ежемесячно) и при прекращении признания финансового актива, а также равномерного в течение периода удержания финансового актива ежемесячного погашения включенных в его первоначальную стоимость скидок;

- равномерного в течение периода удержания финансового актива ежемесячного погашения операционных затрат, премий;

- поступления денежных средств от эмитента или обязанного лица в счет погашения основного долга, процента (дисконта);

- обесценения.

Финансовый актив, относящийся к категории «*Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости*», оценивается по спра-

ведливой стоимости, а при невозможности достоверного ее определения на дату проведения оценки – по последней достоверной оценке справедливой стоимости или первоначальной стоимости (в случае отсутствия последней достоверной оценки справедливой стоимости).

Информацию о справедливой стоимости ценных бумаг можно получить в ОАО «Белорусская валютно-фондовая биржа» или у профессионального участника рынка ценных бумаг, с которым заключен соответствующий договор. Рыночная стоимость ценной бумаги определяется как средневзвешенная величина по совершенным в течение последних 60 торговых дней сделкам с ценными бумагами данного выпуска. В случае если с ценными бумагами в течение последних 60 торговых дней было совершено менее 10 сделок, рыночная цена по таким ценным бумагам не рассчитывается.

2.9. Учет финансовых вложений в уставные капиталы других организаций

Финансовые вложения в уставный капитал других организаций были весьма распространены на первом этапе рыночных преобразований экономики республики, когда многие крупные предприятия выделяли часть своих производств и хозяйств на самостоятельный баланс субъектов малого предпринимательства. В настоящее время с этой целью создаются дочерние и зависимые общества. Вкладывая денежные средства и другие ресурсы в создание таких организаций, организация-инвестор должна в первую очередь оценить экономическую перспективу и время их функционирования, а также эффективность их деятельности. Отдача на капитал, вкладываемый в создание дочерних и зависимых обществ, совместные предприятия, должна быть, как правило, выше, чем в собственной организации, а срок окупаемости – меньше.

Финансовые вложения в уставный капитал другой организации представляют собой сумму активов, инвестированную в имущество другой организации для обеспечения ее уставной деятельности.

Вкладом признается все то, что владельцы имущества вносят в общее дело, в том числе деньги, иное имущество, профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловая репутация и деловые связи. Неденежные вклады вносятся в уставный капитал при условии проведения экспертной оценки их стоимости. В случае передачи объектов основных средств и нематериальных активов определяется их

остаточная стоимость (разница между первоначальной стоимостью и суммой амортизации, начисленной по объекту).

Для учета наличия и движения инвестиций в уставные капиталы других организаций применяется счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения» субсчет 3 «Вклады по договору о совместной деятельности».

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
06-3	51, 52	В уставный капитал внесены денежные средства
06-3	10, 41, 11, 07 и др.	В счет вклада в уставный капитал переданы товарно-материальные ценности
06-3	01	Отражена остаточная стоимость основных средств, вносимых в счет вклада в уставный фонд других организаций
06-3	04	Отражена остаточная стоимость нематериальных активов, вносимых в счет вклада в уставный фонд других организаций
06-3	08	Отражена стоимость законсервированного незавершенного строительства, вносимого в счет вклада в уставный фонд других организаций
01	06-3	Отражена стоимость возвращаемых основных средств, ранее внесенных в счет вклада в уставный фонд других организаций, в пределах суммы, числящейся на счете 06
04	06-3	Отражена стоимость возвращаемых нематериальных активов, ранее внесенных в счет вклада в уставный фонд других организаций, в пределах суммы, числящейся на счете 06
08	06-3	Отражена стоимость возвращаемого законсервированного незавершенного строительства, ранее внесенного в счет вклада в уставный фонд других организаций, в пределах суммы, числящейся на счете 06
51, 52	06-3	Отражена сумма возвращаемых другими организациями денежных средств, ранее внесенных в счет вклада в уставный фонд
76-4	91	Начислены доходы от участия в деятельности другой организации
51, 52	76-4	Получены доходы от участия в деятельности другой организации
10, 43, 41	76-4	Получены доходы в виде товарно-материальных ценностей

Аналитический учет вкладов в уставные капиталы других организаций ведется по объектам, в которые осуществлены эти вложения, в

Ведомости аналитического учета ф. 25-АПК. Синтетический учет ведется в Журнале-ордере ф. 3-АПК.

2.10. Учет финансовых вложений в ценные бумаги

Для обобщения информации о наличии и движении финансовых вложений в ценные бумаги в бухгалтерском учете применяются счета 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и 06 «Долгосрочные финансовые вложения».

Счет 58 «Краткосрочные финансовые вложения» субсчет 1 «Краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги» предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если установленный срок их погашения не превышает 12 мес).

Счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения» субсчет 1 «Долгосрочные финансовые вложения в ценные бумаги» предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если установленный срок их погашения превышает 12 мес).

Если учет ценных бумаг ведется *по справедливой стоимости*:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
76	51	Перечислены денежные средства на приобретение ценных бумаг
58-1, 06-1	76	Приняты к учету приобретенные ценные бумаги
58-1, 06-1	91	Отражена переоценка ценных бумаг в связи с увеличением справедливой стоимости
91	58-1, 06-1	Отражена переоценка ценных бумаг в связи с уменьшением справедливой стоимости

Если учет ценных бумаг ведется *по амортизированной стоимости*:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
76	51	Перечислены денежные средства на приобретение ценных бумаг
58-1, 06-1	76	Приняты к учету приобретенные ценные бумаги
58-1, 06-1	76	Списаны суммы биржевого сбора, комиссионного вознаграждения на увеличение стоимости приобретенных ценных бумаг

58-1, 06-1	91-1	Начислен процент (дисконт) за каждый отчетный период (ежемесячно) и при прекращении признания финансового актива
58-1, 06-1	91-1	Равномерное (в течение периода удержания финансового актива) ежемесячное погашение включенных в его первоначальную стоимость скидок
91-4	58-1, 06-1	Равномерное (в течение периода удержания финансового актива) ежемесячное погашение операционных затрат, премий
51, 52	58-1, 06-1	Поступление денежных средств от эмитента или обязанного лица в счет погашения основного долга, процента (дисконта)

Доходы к получению начисляются:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
06-1, 58-1	91-1	Отражена сумма начисленного процентного дохода
51, 52	06-1, 58-1	Получены процентные доходы

Доход от реализации финансовых активов отражается по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
91-4	58-1, 06-1	Отражена стоимость финансового актива, признание которого прекращается
76	91-1	Отражена сумма начисленного дохода от реализации финансового актива

На отдельных субсчетах к счетам 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения» могут учитываться приобретенные при секьюритизации права (требования) по денежным обязательствам, производные финансовые инструменты, являющиеся финансовыми активами, а также резервы под обесценение долгосрочных финансовых вложений, создаваемые в порядке, установленном законодательством.

Аналитический учет ценных бумаг ведется по их видам, типам, категориям, номерам, сериям, эмитентам в Ведомости аналитического учета ф. 25-АПК.

Синтетический учет ценных бумаг ведется в Журнале-ордере ф. 3-АПК.

2.11. Учет финансовых вложений в предоставленные займы

Финансовые вложения в виде предоставленных займов учитываются на субсчетах 58-2 «Предоставленные краткосрочные займы», 06-2 «Предоставленные долгосрочные займы». На субсчетах учитывается движение предоставленных организацией юридическим и физическим лицам, кроме работников данной организации, денежных и иных займов.

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
58-2, 06-2	51, 52	Переданы в виде займа денежные средства
58-2, 06-2	10, 41, 07 и др.	Переданы в виде займа товарно-материальные ценности
58-2, 06-2	68	Начислен НДС
51, 52	58-2, 06-2	Возврат займа в виде денежных средств
10, 41, 43, 07 и др.	58-2, 06-2	Возврат займа в товарном виде
18	58-2, 06-2	Отражен предъявленный заемщиком НДС
68	18	Принят НДС к вычету
91	58-2, 06-2	Отражены расходы в виде разницы между стоимостью товаров, переданных в заем, и стоимостью товаров, полученных при погашении этого займа

За пользование займами, как правило, начисляются проценты:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
58-2, 06-2	91	Начислены проценты по предоставленным займам
51	58-2, 06-2	Получены на расчетный счет проценты по предоставленным займам

Аналитический учет ведется в разрезе заемщиков, видов займов в Ведомости аналитического учета ф. 25-АПК.

Синтетический учет ведется в Журнале-ордере ф. 3-АПК.

Лекция 3. УЧЕТ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

3.1. Экономическое содержание расчетных операций и формы безналичных расчетов.

3.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.

3.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками.

3.4. Учет расчетов по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам.

3.5. Учет расчетов по налогам и сборам.

3.6. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению.

3.7. Учет расчетов с подотчетными лицами.

3.8. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям.

3.9. Учет расчетов с учредителями.

3.10. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами.

3.11. Учет внутрихозяйственных расчетов.

3.1. Экономическое содержание расчетных операций и формы безналичных расчетов

В процессе функционирования организаций возникают хозяйственные связи, оформляемые и закрепляемые контрактами (договорами), согласно которым одна организация выступает поставщиком товарно-материальных ценностей, работ, услуг, а другая – их получателем, а значит, и плательщиком.

Кроме этого организация вступает во взаимоотношения с финансовыми органами по налогам, с Фондом социальной защиты населения, с персоналом по оплате труда, с другими организациями и лицами.

Большинство расчетов осуществляются в безналичной форме.

Под расчетами в безналичной форме понимаются расчеты между физическими и юридическими лицами либо с их участием, проводимые через банк или небанковскую кредитно-финансовую организацию, его (ее) филиал (отделение) в безналичном порядке.

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

Списание денежных средств со счета осуществляется на основании расчетных документов, составляемых в соответствии с действующими правилами, в пределах имеющихся на счете денежных средств (при недостаточности денежных средств на счете списание средств по оплате документов осуществляется по мере поступления средств на счет в очередности, установленной законодательством).

Расчеты в безналичной форме проводятся в виде:

- банковского перевода,
- денежного перевода,
- аккредитива,

- инкассо,
- банковского платежного обязательства.

Расчеты в безналичной форме в виде *банковского перевода* проводятся на основании *платежных инструкций* посредством:

- представления расчетных документов (платежного поручения, платежного требования, платежного ордера);
- использования платежных инструментов (банковской платежной карточки и других инструментов) и средств платежа при осуществлении соответствующих операций;
- представления и использования иных документов и инструментов в случаях, предусмотренных Национальным банком.

Платежное поручение является платежной инструкцией, согласно которой один банк (банк-отправитель) по поручению клиента (плательщика) осуществляет за вознаграждение перевод денежных средств в другой банк (банк-получатель) лицу, указанному в поручении (бенефициару).

Платежные поручения применяются при расчетах за полученные товары, оказанные услуги, по нетоварным операциям, при предварительной оплате товаров и услуг, при авансовых платежах, оплате товарных векселей. Поручения принимаются от плательщика к исполнению только при наличии средств на счете, они действительны в течение 10 дней со дня их выписки (день выписки в расчет не принимается).

Расчеты платежными поручениями являются самой распространенной формой расчетов.

Платежное требование является платежной инструкцией, содержащей требование бенефициара (взыскателя) к плательщику об уплате определенной суммы денежных средств через банк.

Платежный ордер является платежной инструкцией, оформленной банком при осуществлении перевода денежных средств в белорусских рублях и иностранной валюте от своего имени и за свой счет, от своего имени, но по поручению и за счет клиента или от имени и за счет клиента.

Банковская платежная карточка – платежный инструмент, обеспечивающий доступ к банковскому счету, счетам по учету вкладов (депозитов), кредитов юридического лица для получения наличных денежных средств и осуществления расчетов в безналичной форме, а также обеспечивающий проведение иных операций в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Электронные деньги – хранящиеся в электронном виде единицы стоимости, выпущенные в обращение в обмен на наличные или безна-

личные денежные средства и принимаемые в качестве средства платежа при осуществлении расчетов как с лицом, выпустившим в обращение данные единицы стоимости, так и с иными юридическими и физическими лицами, а также выражающие сумму обязательства этого лица по возврату денежных средств любому юридическому или физическому лицу при предъявлении данных единиц стоимости.

Денежный перевод – не связанный с предпринимательской деятельностью безналичный перевод денежных средств через систему денежных переводов, по которому одна из сторон или обе стороны являются физическими лицами.

Порядок осуществления денежных переводов регулируется Инструкцией о денежных переводах, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 22 июня 2015 г. № 376.

В сельскохозяйственных организациях данная форма расчетов не применяется.

Расчеты по аккредитивам – менее распространенная форма расчетов, которая применяется, как правило, для гарантированной оплаты поставщику за отгруженные товары или оказанные услуги.

Аккредитив – обязательство, в силу которого банк, действующий по поручению клиента-приказодателя (банк-эмитент), должен осуществить платеж получателю денежных средств (бенефициару) либо акцептовать и оплатить или учесть переводной вексель, выставленный бенефициаром, или дать полномочия другому банку (исполняющему банку) осуществить такой платеж либо акцептовать и оплатить или учесть переводной вексель, выставленный бенефициаром, если соблюдены все условия аккредитива. Аккредитив может исполняться посредством платежа по предъявлению, платежа с отсрочкой, акцепта и оплаты или учета переводного векселя.

Аккредитив предназначен для расчетов с одним получателем средств, условиями аккредитива может быть предусмотрен акцепт уполномоченного плательщиком лица. Получатель средств может отказать от использования аккредитива до истечения срока его действия, если возможность такого отказа предусмотрена условиями аккредитива.

Под *инкассо* понимается осуществление банками операций с документами на основании полученных инструкций клиента, в результате которых плательщику передаются финансовые документы, не сопровождаемые коммерческими документами (чистое инкассо), либо финансовые документы, сопровождаемые коммерческими документами,

либо только коммерческие документы (документарное инкассо) в целях получения платежа и (или) акцепта платежа или на других условиях.

Банковское платежное обязательство – безотзывное и независимое обязательство банка, действующего по поручению клиента или от своего имени, осуществить платеж или исполнить обязательства с отсрочкой платежа и выплатить в установленный срок определенную сумму денежных средств банку-получателю на основании установленных базовых условий либо при акцепте несоответствия данных.

В настоящее время могут использоваться следующие виды расчетных взаимоотношений.

Вексель – ценная бумага, удостоверяющая безусловное обязательство векселедателя уплатить по наступлении срока указанную в нем сумму векселедержателю (владельцу векселя). Вексель – не только форма расчетов, но и один из видов коммерческого кредита, поскольку оплата по векселю производится не сразу, а через определенное время, в течение которого сумма находится в распоряжении векселедателя. Различают: процентные векселя, по которым обязательство платить составляет сумму денежных средств и процентов, начисляемых на эту сумму; дисконтные векселя, по которым обязательство платить составляет только определенную сумму денежных средств.

С ростом конкуренции на товарных рынках борьба за покупателя становится все острее. Поэтому поставщик предоставляет отсрочки платежа за продаваемый товар и оказываемые услуги. Однако, предлагая отсрочки и становясь таким образом кредитором для покупателя, поставщик нередко сталкивается с проблемой недостатка оборотных средств. Кроме того, возникает вероятность неоплаты поставок в срок. Все это неизменно ведет к дополнительным издержкам и увеличению рисков поставщика. Возникновение такого рода проблем и обусловило появление факторинга.

Факторинг – торгово-комиссионная операция, сочетающаяся с финансированием оборотного капитала поставщика. Данная операция связана с уступкой поставщиком другому лицу (фактору) подлежащих оплате плательщиков денежных требований за поставленные товары (выполненные работы, оказанные услуги) и передачей фактору права получения платежа по ним. В роли факторов выступают банки, имеющие согласие Национального банка Республики Беларусь на проведение факторинговых операций. Поставщиками являются резиденты Республики Беларусь, поставляющие товары на внутренний и внешний рынки. Денежные требования поставщика, под которые предоставляется финансирование, должны быть оформлены платежными требова-

ниями при внутреннем факторинге, счетами-фактурами при международном факторинге.

В хозяйственной деятельности многие субъекты хозяйствования часто сталкиваются с ситуацией, когда форма и сроки исполнения обязательства должником по заключенному договору перестают удовлетворять кредитора. В таких случаях Гражданским кодексом Республики Беларусь предусмотрена возможность заключения сделок уступки требования (цессии).

По договору уступки требования происходит перемена лиц в обязательстве на стороне кредитора: первоначальный кредитор выбывает из обязательства. А новый кредитор вступает в него. При этом должник остается неизменным. На уступку требования необходимо согласие должника в случаях, предусмотренных законодательством или договором. В частности, не допускается без согласия должника уступка требования по обязательству, в котором личность кредитора имеет существенное значение для должника. Стороны договора цессии могут изменить условия, на которых существует передаваемое право, однако при этом не может быть ухудшено положение должника без его согласия. Так, первоначальный и новый кредитор вправе своим соглашением установить более поздний срок исполнения обязательства должником, уменьшить размер ответственности должника за нарушение обязательства, но не могут без согласия должника изменить способ и место исполнения, форму расчетов и иные существенные условия обязательства, увеличить объем или установить новые виды ответственности для должника.

Договор перевода долга также является соглашением о перемене лиц в обязательстве. Перемена лиц в обязательстве происходит на стороне должника, а кредитор остается неизменным. Обязательным условием перевода долга является наличие договора между первоначальным должником, а также согласие кредитора на перевод долга.

При отсутствии согласия кредитора договор перевода следует считать недействительным как несоответствующий законодательству. К форме перевода долга применяются правила о форме уступки требования.

Новый должник, вступая в договор перевода долга, несет определенный риск. Риск нового должника заключается в том, что на него, помимо основного долга, будет возложена ответственность в виде уплаты неустойки процентов за пользование чужими деньгами или суммы долга, увеличенного с учетом инфляции за неисполнение обязательства первоначальным должником. При определенных обстоя-

тельствах размер ответственности может быть сопоставим с размером основного долга или даже превышать его.

3.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

На счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» обобщается информация о расчетах с поставщиками и подрядчиками за товарно-материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги.

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по отношению к балансу пассивный. По кредиту счета отражается задолженность организации на сумму фактически поступивших товарно-материальных ценностей, принятых работ, суммы налога на добавленную стоимость. По дебету счета отражаются уплаченные поставщикам и подрядчикам суммы.

Задолженность поставщикам и подрядчикам отражается:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
07, 08, 10, 11, 41, 15	60	Отражена стоимость принимаемых к учету товарно-материальных ценностей
20, 23, 25, 26, 29	60	Отражена стоимость выполненных работ, оказанных услуг
07, 08, 10, 11, 44	60	Отражены транспортные услуги сторонних организаций по доставке ценностей
18	60	Отражен НДС по приобретенным ценностям, указанный в сопроводительных документах

По кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражается также возврат выданных авансов под поставку материальных ценностей, выполнение работ и т. п. Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» дебетуется:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
60	51, 52, 55, 66, 67	Отражена оплата счетов, включая авансы и предварительную оплату. Выставлен аккредитив
60	62, 76	Произведен зачет взаимных требований
60	90-7	Отражена не востребованная поставщиками (подрядчиками) задолженность по истечении срока исковой давности
60	60	Отражены услуги, работы, стоимость товарно-материальных ценностей при оплате по аккредитиву

Аналитический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведется по каждому поставщику и подрядчику.

Для синтетического и аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками предназначен Журнал-ордер ф. 6-АПК.

3.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками за продукцию, выполненные работы, оказанные услуги, а также по полученным авансам и предварительной оплате предназначен счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На счете могут быть отражены операции:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
62	90-1	Отражена сумма причитающейся от заготовительных организаций выручки (в оценке по закупочным ценам)
62	91-1	Отражена сумма выручки в случае реализации животных из основного стада (без постановки на откорм), основных средств, нематериальных активов
51, 52	62	Поступила выручка на счета организации

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведется по каждому предъявленному покупателями (заказчиками) счету или по каждому покупателю и заказчику.

Синтетический учет ведется в Журнале-ордере ф. 11-АПК.

Журнал-ордер ф. 11-АПК открывается на месяц и составляется на основании итоговых данных соответствующих регистров аналитического учета:

- Ведомость аналитического учета расчетов (ф. 38-АПК);
- Ведомость учета реализации продукции, работ и услуг (ф. 62-АПК);
- реестр документов по реализации готовой продукции (ф. 63-АПК);
- реестр документов по реализации ТМЦ, работ и услуг, основных средств и прочих активов (ф. 64-АПК).

3.4. Учет расчетов по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам

Для деятельности организации в условиях постоянно меняющейся конъюнктуры рынка недостаточно формировать оборотные активы только за счет собственных источников. Возникающая дополнительная

(временная) потребность в оборотных средствах покрывается за счет привлеченных источников: кредитов и займов, предоставляемых банками и другими некредитными организациями.

Для учета расчетов по кредитам банка предназначены субсчета:

66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам»;

67-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам».

В учете будут сделаны бухгалтерские записи:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
51, 52, 55	66-1, 67-1	Отражено поступление денежных средств на расчетный, валютный, специальный счета кредитополучателя
60		Отражено перечисление денежных средств на счета поставщиков и других лиц, для расчетов за товары (работы, услуги)
67	66	Переоформление полученных долгосрочных кредитов в краткосрочные
68	66	Погашение задолженности перед бюджетом по налогам и сборам (без зачисления денежных средств на счета учета денежных средств)
66-1, 67-1	51, 52, 55	Погашение кредита денежными средствами с расчетного, валютного, специального счетов кредитополучателя

Для учета расчетов по полученным займам используются субсчета:

66-2 «Расчеты по краткосрочным займам»;

67-2 «Расчеты по долгосрочным займам».

В бухгалтерском учете операции по движению займа отражаются:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
51, 52	66-2, 67-2	Отражается получение денежного займа
07, 08, 10 и др.		Отражается получение товарного займа
66-2 67-2	51, 52	Отражается погашение обязательств по договору займа денежными средствами
66-2, 67-2	07, 10 и др.	Отражается погашение обязательств товарного займа

У заемщика в учете будут сделаны записи:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
41	66-2	Оприходованы товары, полученные от заимодавца
18	66-2, 67-2	Отражен предъявленный заимодавцем НДС при получении заемщиком товаров
41	60	Оприходован товар, приобретенный для возврата заимодавцу по договору займа в виде вещей
68-2	18	Принят к вычету НДС, предъявленный поставщиком
66-2	41	Отгружены товары заемщику
66-2, 67-2	68-2	Отражен НДС, исчисленный заимодавцем при передаче товаров заемщику по договору займа в виде вещей
68-2	18	Принят к вычету НДС, предъявленный заимодавцем
60	91	Отражены операционные доходы в виде разницы между стоимостью товаров, полученных в заем, и стоимостью товаров, переданных при погашении этого займа
91	68-2	Начислен НДС от суммы положительной разницы между стоимостью товаров, полученных в заем, и стоимостью товаров, переданных при погашении этого займа

Проценты по кредитам и займам учитываются на субсчетах:

66-3 «Расчеты по процентам по краткосрочным кредитам и займам»;

67-3 «Расчеты по процентам по долгосрочным кредитам и займам».

Начисленные проценты по полученным кредитам и займам отражаются в бухгалтерском учете:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
91	66-3, 67-3	Отражены проценты, подлежащие к уплате за пользование кредитами и займами
66-3, 67-3	51, 52, 55	Уплата процентов за пользование кредитами и займами

Аналитический учет осуществляется в Ведомости аналитического учета расчетов по кредитам и займам ф. 26-АПК.

Синтетический учет ведется в Журнале-ордере ф. 4-АПК, который открывается на месяц.

3.5. Учет расчетов по налогам и сборам

Для обобщения информации о расчетах с бюджетом по налогам, сборам и иным платежам предназначен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

К счету могут быть открыты субсчета:

68-1 «Расчеты по налогам и сборам, относимым на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

68-2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

68-3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)»;

68-4 «Расчеты по подоходному налогу»;

68-5 «Расчеты по прочим платежам в бюджет».

Порядок исчисления и уплаты налогов и отчислений регламентируется Налоговым кодексом Республики Беларусь (далее – НК).

На субсчете 68-1 «Расчеты по налогам и сборам, относимым на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг» учитываются расчеты по платежам за землю (земельный налог), за пользование природными ресурсами (экологический налог) и налог на добычу (изъятие) природных ресурсов, налог на недвижимость.

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
20, 23, 25, 26, 44	68-1	Начислен земельный налог
20, 23, 24, 25, 26, 44	68-1	Начислен экологический налог, налог на добычу (изъятие) природных ресурсов
90-10	68-1	Начислен налог на добычу (изъятие) природных ресурсов сверх установленных лимитов
68-1	51	Суммы налогов перечислены в бюджет
26, 44	68	Начислен налог на недвижимость
91, 08	68-1	Начислен налог на недвижимость по объектам сверхнормативного незавершенного строительства

На субсчете 68-2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» отражаются расчеты по налогу на добавленную стоимость, акцизы, единый налог для сельхозпроизводителей.

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
90-2	68-2	Начислен НДС по реализованной продукции, работам, услугам
91-2	68-2	Начислен НДС по реализованным основным средствам, нематериальным активам, прочим ценностям
18	60	Отражен НДС по приобретенным ценностям, выполненным работам, услугам
68-2	18	Отражена сумма зачета НДС
90-3	68-2	Начислен акциз
58, 06	68-2	Начислен НДС по товарным займам, исчисленный заемщиком при передаче товаров заемщику
18	58, 06	Отражен предъявленный заемщиком НДС по товарным займам при возврате товаров
98	18	Отражена сумма НДС по приобретенным товарам и выполненным работам, услугам за счет средств целевого финансирования
90-3, 91-3	68-2	Начислен единый налог
68-2	51	Перечислены налоги в бюджет

На субсчете 68-3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)» учитываются расчеты по налогу на прибыль. Налог на прибыль уплачивается в размере 20 % от суммы валовой прибыли от реализации товаров (работ, услуг), основных средств, нематериальных активов и доходов от прочих операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
99	68-3	Начислен налог на прибыль, налог на недвижимость по объектам сверхнормативного незавершенного строительства
68-3	51	Перечислены в бюджет суммы налогов

На субсчете 68-4 «Расчеты по подоходному налогу» учитываются расчеты по подоходному налогу с физических лиц. Объект налогообложения – доход за месяц. Ставка налога – 13 %.

При начислении подоходного налога применяются налоговые вычеты, снижающие налоговую нагрузку (в соответствии с НК).

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
70	68-4	Удержан подоходный налог, подоходный налог на дивиденды для работников организации
75-2	68-4	Удержан подоходный налог на дивиденды с акционеров
68-4	51	Налог перечислен в бюджет

На субсчете 68-5 «Расчеты по прочим платежам в бюджет» учитываются местные сборы и отчисления (налог на услуги; сбор на развитие территорий, сбор с изготовителей и др.).

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
99	68-5	Начислены местные налоги
68-5	51	Перечислены налоги в бюджет

При несвоевременном перечислении налогов в бюджет, предоставлении деклараций на организацию налагаются штрафные санкции, что отражается по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчету 10 «Прочие расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Аналитический учет расчетов по налогам и сборам ведется по каждому виду платежей в Ведомости аналитического учета расчетов по налогу на добавленную стоимость ф. 32-АПК, Ведомости аналитического учета расчетов по налогам и сборам (кроме НДС) ф. 37-АПК.

Синтетический учет расчетов по налогам и сборам ведется в Журнале-ордере ф. 8-АПК.

3.6. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

Социальное страхование в Республике Беларусь является государственным и поэтому обязательным для всех субъектов хозяйствования. Органом государственного руководства средствами социального страхования является Фонд социальной защиты населения (далее – Фонд).

Объектом для начисления обязательных страховых взносов являются: выплаты всех видов в денежном и (или) натуральном выражении, начисленные в пользу работающих граждан по всем основаниям независимо от источников финансирования, включая вознаграждения по гражданско-правовым договорам, кроме предусмотренных переч-

нем видов выплат, на которые не начисляются обязательные страховые взносы в Фонд, утвержденным Советом Министров Республики Беларусь, но не выше 4-кратной величины средней заработной платы работников в республике за месяц, предшествующий месяцу, за который уплачивают обязательные страховые взносы.

При перечислении обязательных страховых взносов, если иное не предусмотрено законодательством, плательщики производят уплату суммы: расходов, не принятых к зачету органами Фонда в счет обязательных страховых взносов; недоимок, пеней, экономических санкций; возмещения расходов на выплату пенсий в соответствии с Законом Республики Беларусь от 17 апреля 1992 г. № 1596-ХІІ «О пенсионном обеспечении» (с изменениями и дополнениями); доплат за путевки на санаторно-курортное лечение и оздоровление за счет средств государственного социального страхования; обратного регресса в размере пособий и пенсий, выплаченных в связи с увечьем или иным повреждением здоровья, а также по случаю потери кормильца; других платежей, предусмотренных законодательством.

Для учета расчетов с Фондом предназначен счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». По кредиту счета отражаются суммы начисленных страховых взносов, суммы пени за несвоевременный взнос платежей, суммы превышения расходов на выплату пособий над отчислениями, поступающими от Фонда на расчетный счет. По дебету отражается начисление выплат за счет Фонда и перечисленные Фонду обязательные страховые взносы.

Сельскохозяйственные организации уплачивают обязательные страховые взносы в размере 30 % от фонда оплаты труда. Размеры обязательных страховых взносов в Фонд установлены Законом Республики Беларусь от 15 июля 2021 г. № 118-З «О взносах в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь».

Работники организации уплачивают 1 % от суммы начисленной заработной платы.

В бухгалтерском учете могут быть сделаны записи:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Начислены платежи по обязательным страховым взносам от сумм заработной платы работников, занятых;		69
2	- в основном производстве;	20	
3	- во вспомогательных производствах;	23	
4	- общепроизводственной деятельностью;	25	
5	- общехозяйственной деятельностью;	26	
6	- исправлением брака;	28	
7	- в обслуживающих производствах;	29	
8	- обслуживанием процесса реализации;	44	
9	- на работах, затраты по которым относятся к будущим периодам;	97	
10	- в строительстве, монтажом оборудования, доставкой техники и др.;	08	
11	- доставкой товарно-материальных ценностей;	10, 15	
12	- доставкой животных	11	
13	Удержаны из суммы начисленной заработной платы обязательные страховые взносы	70	69
14	Начислены отчисления от суммы материальной помощи	90-10	69

Средства Фонда используются на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, пособий семьям, воспитывающим детей.

Пособие по временной нетрудоспособности назначается в соответствии с Порядком назначения, исчисления и уплаты пособий по временной нетрудоспособности, установленным положениями, утвержденными постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 28 июня 2013 г. № 569:

- Положением о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам;
- Положением о комиссии по назначению государственных пособий семьям, воспитывающим детей, и пособий по временной нетрудоспособности.

Основанием для назначения пособия по временной нетрудоспособности является листок нетрудоспособности, выданный и оформленный в порядке, установленном Министерством здравоохранения и Министерством труда и социальной защиты.

Пособие по временной нетрудоспособности назначается в размере 80 % среднедневного заработка за первые 12 календарных дней нетрудоспособности и в размере 100 % среднедневного заработка за последующие календарные дни непрерывной временной нетрудоспособности.

Пособие по беременности и родам назначается в размере 100 % среднедневного заработка за календарные дни.

Размер среднедневного заработка для исчисления пособий работникам определяется за 6 календарных месяцев, предшествующих месяцу, в котором возникло право на пособия. Размер среднедневного заработка определяется путем деления суммы заработка, учитываемого для исчисления пособия, на число календарных дней этого периода. В число календарных дней расчетного периода, на которые делится заработок, не включаются периоды: трудового и социального отпусков, временной нетрудоспособности, простоя не по вине работника, освобождения от работы в соответствии с законодательством в других случаях.

Работникам, не имеющим в расчетном периоде заработка или имеющим заработок менее чем за календарный месяц, пособия исчисляются исходя из тарифной ставки (оклада) (без надбавок и повышений), установленной(ого) на день возникновения права на пособия, или исходя из среднего заработка, сохраненного за работником в расчетном периоде в соответствии с законодательством.

Размеры пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам исчисляются путем умножения размера среднедневного заработка на число календарных дней, удостоверенных листком нетрудоспособности.

В бухгалтерском учете будут сделаны записи:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
69	70	Начислено пособие по временной нетрудоспособности
70	50	Выплачено пособие по временной нетрудоспособности
51	69	Получена дотация от Фонда в случае, когда суммы начисленных страховых взносов недостаточно для выплаты пособий

В соответствии с Положением о порядке назначения и выплаты государственных пособий семьям, воспитывающим детей, утвержденным постановлением Советом Министров Республики Беларусь от 28 июня 2013 г. № 569, назначаются и выплачиваются следующие государственные пособия:

- по беременности и родам;
- женщине, ставшей на учет в медицинских учреждениях до 12-недельного срока беременности;

- в связи с рождением ребенка;
- по уходу за ребенком в возрасте до 3 лет;
- на детей старше 3 лет из отдельных категорий семей;
- на ребенка в возрасте до 18 лет, инфицированного вирусом иммунодефицита человека;
- по уходу за ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет.

Пособия и надбавки к ним назначаются комиссиями по назначению государственных пособий семьям, воспитывающим детей, создаваемыми в организациях из числа представителей нанимателя, профсоюзов и иных представительских органов работников на основании приказа руководителя организации.

Днем обращения за пособием считается день приема заявления со всеми необходимыми документами. Рассмотрение заявления о назначении пособия осуществляется не позднее 10 дней со дня обращения.

Документы, необходимые для назначения пособий могут быть представлены как в подлинниках, так и в копиях, заверенных в установленном порядке.

Пособия и надбавки к ним выплачиваются со дня возникновения права на пособия и надбавки, если обращение за ними последовало не позднее 6 мес со дня возникновения права.

В случае обращения за пособиями и надбавками по истечении 6 мес со дня возникновения права они назначаются и выплачиваются со дня обращения (подачи заявления со всеми необходимыми для назначения пособия документами).

Начисление и выплата пособий на детей производятся одновременно с начислением и выплатой заработной платы.

В бухгалтерском учете это отражается следующим образом:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Начислено пособие на детей	69	70
2	Выплачено пособие	70	50, 51
3	Выплачено единовременное пособие	69	50, 51

Если за счет средств Фонда выплачены излишние суммы вследствие предоставления документов с заведомо недостоверными сведениями, в учете будут сделаны записи:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	На сумму пособия, начисленного по документам с заведомо недостоверными сведениями	69	70
2	Методом «красное сторно» на сумму пособия, начисленного по документам с заведомо недостоверными сведениями	69	73-2
3	На сумму пособия, начисленного достоверно	69	70
4	Ежемесячно на сумму удержания в размерах не выше 20 % действующего размера пособий до полного погашения задолженности	70	73-2

С 1 июля 2024 г. в Республике Беларусь вводятся новые правила расчета и оплаты пособий по временной нетрудоспособности и беременности и родам.

Минимальный размер пособия по временной нетрудоспособности и беременности и родам будет привязан к размеру минимальной заработной платы (МЗП).

Размер больничного увязан со стажем работы. По новым правилам стаж работы 10 лет и более с уплатой взносов в бюджет ФСЗН гарантирует оплату пособий по временной нетрудоспособности с первого дня болезни в размере 100 % утраченного заработка. Для граждан со стажем менее 10 лет больничный с первого дня болезни будет оплачиваться в размере 80 % утраченного заработка.

Будет увеличен размер среднедневного заработка, применяемого для расчета больничных. В расчет включаются все выплаты, по которым начислены обязательные страховые взносы в бюджет ФСЗН на социальное страхование по всем работодателям, в том числе бывшим, за расчетный период.

Назначение пособий по временной нетрудоспособности и беременности и родам будет осуществляться только по основному месту работы с учетом заработка у всех работодателей. С 2024 г. работодатель по основному месту работы на основании данных, предоставленных ФСЗН, рассчитает и выплатит пособие с учетом заработной платы со всех мест работы.

Изменен расчетный период для исчисления больничного. При определении расчетного периода будут учитываться *календарные дни 18 месяцев* (547 календарных дней), за исключением периодов:

- временной нетрудоспособности;
- беременности и родов;

- отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста 3 лет;
- дополнительного свободного от работы дня в месяц матери (матери) или отцу (отчиму), опекуну (попечителю), воспитывающей (воспитываемому) ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет, с оплатой в размере среднедневного заработка за счет средств государственного социального страхования;

- целодневных (целосменных) простоев не по вине работника;
- отпуска без сохранения или с частичным сохранением заработной платы, предоставляемого по инициативе нанимателя.

С 1 января 2009 г. вступил в силу Закон Республики Беларусь от 5 января 2008 г. № 322-З «О профессиональном пенсионном страховании».

Профессиональное пенсионное страхование (далее – ППС) представляет собой систему установленных государством отношений, суть которых заключается в формировании средств за счет уплачиваемых работодателями на данный вид страхования взносов за работников, занятых в особых условиях труда или отдельными видами профессиональной деятельности (далее – особые условия труда), и использовании в последующем этих средств для выплаты пенсий за работу в указанных условиях.

Законом установлено, что функции страховщика по ППС возлагаются на Фонд.

Профессиональному пенсионному страхованию в сельскохозяйственных организациях подлежат:

- женщины, работающие трактористами, трактористами-машинистами сельскохозяйственного производства, машинистами строительных, дорожных и погрузочно-разгрузочных машин;

- мужчины, работающие трактористами-машинистами сельскохозяйственного производства, непосредственно занятые в производстве сельскохозяйственной продукции;

- женщины, работающие животноводами (операторами животноводческих комплексов и механизированных ферм) и свиноводами (операторами свиноводческих комплексов и механизированных ферм), выполняющие определенные виды работ (по перечню), а также работающие доярками (операторами машинного доения).

Взносы на ППС уплачиваются за работников, занятых на рабочих местах, включенных в перечень рабочих мест с особыми условиями труда. Тарифы взносов на ППС, дифференцированные в зависимости от категории работников, подлежащих профессиональному пенсион-

ному страхованию, и порядок их уплаты определяются Президентом Республики Беларусь.

С 1 января 2021 г. изменились тарифы взносов на профессиональное пенсионное страхование (изменения внесены подп. 1.2 п. 1 Указа Президента Республики Беларусь от 17 января 2020 г. № 15 «Об изменении указов Президента Республики Беларусь»).

Для категорий работников, занятых в сельском хозяйстве, установлен тариф 6 %.

В состав объекта для исчисления взносов подлежат включению выплаты всех видов в денежном и (или) натуральном выражении, начисленные работнику в связи с его занятостью на рабочем месте с особыми условиями труда, кроме выплат, предусмотренных в Перечне выплат, на которые не начисляются взносы по государственному социальному страхованию в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения и по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белорусское республиканское унитарное страховое предприятие «Белгосстрах», утвержденном постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 25 января 1999 г. № 115 (с изменениями и дополнениями). Необходимо иметь в виду, что уплата взносов на ППС за работников, достигших общеустановленного пенсионного возраста, не производится.

Уплата взносов на ППС осуществляется отдельными платежными поручениями.

В бухгалтерском учете будут сделаны записи:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Начислены взносы на ППС работникам, занятым в растениеводстве	20-1	69
2	Начислены взносы на ППС работникам, занятым в животноводстве	20-2	69
3	Перечислены взносы на ППС	69	51

Аналитический учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению ведется в Ведомости расчетов по социальному страхованию и обеспечению ф. 55-АПК. Ведомость открывается на год и состоит из двух разделов: расчеты по средствам Фонда социальной защиты населения; использование средств Фонда. Кредитовые стороны по счету находят отражение в Журнале-ордере ф. 10-АПК.

Ежеквартально представляется Отчет о средствах Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Рес-

публики Беларусь [4-фонд] в 2 экземплярах. Также представляется Отчет о платежах на профессиональное пенсионное страхование в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь (ф. 4-платежи).

Отчет о средствах Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь [4-фонд] состоит из 4 разделов:

1. Сведения о численности застрахованных.
2. Сведения о выплатах.
3. Расчет средств Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь.
4. Использование средств Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь.

Отчет о платежах на профессиональное пенсионное страхование в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь (ф. 4-платежи) состоит из 3 разделов:

1. Сведения о численности застрахованных.
2. Сведения о выплатах.
3. Расчет платежей на профессиональное пенсионное страхование в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь.

3.7. Учет расчетов с подотчетными лицами

В процессе хозяйственной деятельности возникает необходимость выдачи наличных денег под отчет работникам организации на хозяйственные и другие цели. Работники, получившие эти суммы, считаются подотчетными лицами.

Выдача денежных средств под отчет осуществляется в порядке и размерах, установленных законодательством.

Выдача наличных белорусских рублей под отчет для совершения текущих операций, за исключением расходов, связанных со служебными командировками, в том числе полученных при использовании личных и корпоративных дебетовых карточек, осуществляется *на срок не более 10 рабочих дней, включая день выдачи (получения)*.

Выдача под отчет своим работникам (состоящим в списочном составе) на административно-хозяйственные и командировочные расходы денежных средств производится из кассы организации по расходным кассовым ордерам или платежным ведомостям.

Работники, получившие под отчет денежные средства в белорусских рублях для совершения текущих операций, за исключением расходов, связанных со служебными командировками, обязаны *не позднее 15 рабочих дней* по истечении срока, на который они выданы (перечислены), представить в бухгалтерскую службу юридического лица отчет об израсходованных суммах с приложением подтверждающих документов и вернуть неизрасходованные денежные средства в белорусских рублях, за исключением случаев, установленных в п. 1 ч. 2 ст. 107 Трудового кодекса Республики Беларусь.

Работник, получивший денежные средства под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, *обязан не позднее 15 рабочих дней* со дня возвращения из служебной командировки, исключая день прибытия, представить в бухгалтерскую службу юридического лица отчет об израсходованных суммах с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы, и вернуть неизрасходованные денежные средства, за исключением случаев, установленных в п. 1 ч. 2 ст. 107 Трудового кодекса Республики Беларусь.

Отчет об израсходованных суммах представляется в бухгалтерскую службу юридического лица на бумажном носителе работником лично, посредством регистрируемого почтового отправления (датой представления отчета считается дата приема регистрируемого почтового отправления), с использованием автоматизированной подсистемы документационного обеспечения либо посредством электронной почты. Документы, подтверждающие расходы, представляются в бухгалтерскую службу юридического лица лично либо досылаются посредством регистрируемого почтового отправления.

Неизрасходованная сумма наличных белорусских рублей, наличной иностранной валюты, оставшаяся в распоряжении работника, и неизрасходованная сумма белорусских рублей, иностранной валюты, оставшаяся на счете клиента, доступ к которому обеспечивается личной дебетовой карточкой, возвращаются работником посредством внесения наличных белорусских рублей, наличной иностранной валюты в кассу юридического лица либо осуществления банковского перевода на текущий (расчетный) или иной банковский счет юридического лица, за исключением случаев, установленных в п. 1 ч. 2 ст. 107 Трудового кодекса Республики Беларусь.

При использовании корпоративной дебетовой карточки не израсходованная работником сумма белорусских рублей и (или) иностранной валюты остается на счете клиента, доступ к которому обеспечивается корпоративной дебетовой карточкой.

Основным видом операций по подотчетным суммам является оплата расходов, связанных со служебными командировками.

Служебной командировкой признается поездка работника по распоряжению нанимателя на определенный срок в другую местность для выполнения служебного задания вне места его постоянной работы. Не считаются служебными командировками служебные поездки работников, постоянная работа которых протекает в пути или носит разъездной либо подвижной характер, а также в пределах населенного пункта, где располагается наниматель.

Нормативным документом, регулирующим вопросы возмещения расходов по служебным командировкам, является Положение о порядке и размерах возмещения расходов, гарантиях и компенсациях при служебных командировках, утвержденное постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 19 марта 2019 г. № 176, с дополнениями от 4 сентября 2019 г. № 595 (далее – Положение).

Направление работника в командировку оформляется приказом (распоряжением, постановлением) нанимателя. При направлении работника в командировку наниматель может устанавливать задание на командировку, если иное не установлено законодательством.

Необходимость подготовки письменного отчета о выполнении задания, срок его представления и порядок оформления определяются нанимателем, если иное не установлено законодательством.

Наниматель обязан выдать командированному работнику аванс и (или) обеспечить наличие денежных средств на счете, к которому выдана банковская платежная карточка, в белорусских рублях и (или) иностранной валюте и возместить следующие расходы: по проезду к месту командировки и обратно; по найму жилого помещения; за проживание вне места жительства (суточные); иные произведенные командированным работником с м ;

Окончательный расчет с командированным работником должен быть произведен не позднее 30 календарных дней с даты представления отчета о расходовании аванса.

В случае наступления временной нетрудоспособности командированного работника в месте командировки ему возмещаются расходы по найму жилого помещения (кроме случаев, когда командированный работник находится на стационарном лечении), по проезду к месту командировки и обратно, а также выплачиваются суточные в течение всего времени, пока он не имеет возможности по состоянию здоровья приступить к выполнению служебного задания или вернуться из командировки.

Временная нетрудоспособность командированного работника, а также невозможность по состоянию здоровья вернуться из командировки должны быть подтверждены документально соответствующей организацией здравоохранения (медицинским работником, имеющим право оказывать медицинскую помощь, страховой организацией, полисом которой оплачивались медицинские услуги, – при командировке за границу).

Нанимателем срок пребывания в командировке может быть продлен после окончания временной нетрудоспособности командированного работника.

Командированным работникам возмещаются следующие расходы:

1. *По проезду* к месту командировки и обратно железнодорожным, воздушным, водным, автомобильным транспортом по любым тарифам, за исключением тарифов бизнес-класса (по решению нанимателя расходы командированным работникам по проезду могут быть возмещены по тарифам бизнес-класса). В случае изменения условий командирования, в том числе сроков и места командировки, когда командированный работник вынужден приобретать за границей проездные документы (билеты) по тарифам бизнес-класса (для следования по измененному маршруту либо возвращения к месту постоянной работы ранее либо позднее первоначально установленного срока), решения нанимателя о приобретении проездных документов (билетов) не требуется.

Командированному работнику возмещаются расходы по провозу багажа в случае выполнения служебного поручения по его провозу свыше норм бесплатного провоза багажа по проездному документу (билету) того вида транспорта, которым следует командированный работник; стоимость бронирования, комиссионных сборов, пользова-

ния комплектом спальных принадлежностей, а также сервисного обслуживания, включенного в цену проездного документа (билета).

Стоимость проездных документов (билетов) возмещается при представлении подтверждающих документов.

При приобретении проездных документов (билетов) направляющей стороной представления работником подтверждающих документов не требуется.

В случаях, если приобретение проездных документов (билетов) осуществляется за счет средств принимающей стороны, а также если командированному работнику предоставлены средства передвижения или он имеет право бесплатного проезда, расходы по проезду к месту командировки и обратно не подлежат возмещению.

При отсутствии у командированного работника проездных документов (билетов) к месту командировки и (или) обратно расходы по проезду возмещаются в размере 0,1 базовой величины в каждую сторону, за исключением случаев, указанных в п. 12 и гл. 7 Положения.

Транспортные расходы, произведенные командированным работником в пределах места командировки, оплачиваются за счет суточных и возмещению не подлежат.

Нанимателем командированному работнику могут быть возмещены в пределах места командировки за границей расходы на такси, аренду автомобиля на основании подтверждающих документов.

2. По найму жилого помещения при командировании в пределах Республики Беларусь расходы возмещаются с даты прибытия к месту командировки и по дату выбытия из него в размерах, установленных в приложении 1 к Положению, без представления подтверждающих документов [14]:

- в областных центрах и г. Минске – 50 руб/сут;
- в районных центрах – 25 руб/сут;
- в остальных населенных пунктах – 20 руб/сут [14].

Порядок возмещения расходов по найму жилого помещения на основании подтверждающих документов определяется в локальном правовом акте. При возмещении расходов по найму жилого помещения без представления подтверждающих документов принятия локального правового акта не требуется.

При отсутствии подтверждающих документов, представление которых для возмещения расходов по найму жилого помещения определено в локальном правовом акте, указанные расходы за время командирования, за исключением времени нахождения в пути, возмещаются

в размере, не превышающем 20 %, но не менее 5 % размеров возмещения этих расходов, установленных в приложении 1 к Положению. Конкретный размер возмещения расходов по найму жилого помещения устанавливается нанимателем в локальном правовом акте.

При командировании в пределах Республики Беларусь вопрос о ежедневном возвращении работника из места командировки к месту жительства решается нанимателем с учетом расстояния, условий транспортного сообщения, характера выполняемого задания, а также необходимости создания работнику условий для отдыха и отражается в приказе (распоряжении, постановлении) нанимателя о направлении работника в командировку.

При ежедневном возвращении командированного работника к месту жительства, а также однодневных командировках в пределах Республики Беларусь возмещение расходов по найму жилого помещения не производится.

Возмещение расходов по найму жилого помещения за границей осуществляется без представления подтверждающих документов в размерах, установленных в приложении 2 к Положению, включая дату прибытия к месту командировки и дату выбытия из него. Возмещение расходов по найму жилого помещения за границей осуществляется без представления подтверждающих документов из расчета количества ночей, приходящихся на период нахождения в месте командировки, с даты прибытия к месту командировки и по дату выбытия из него в размерах, установленных в приложении 2 к Положению [14].

В случае если фактические расходы по найму жилого помещения с учетом стоимости завтраков, включенной в счет за наем жилого помещения, превысили сумму, рассчитанную в соответствии с приложением 2 к Положению, возмещение расходов производится на основании подтверждающих документов в размерах, не превышающих установленных для страны пребывания в приложение 2 к Положению, исходя из количества суток (календарных дней) командировки согласно приказу (распоряжению, постановлению).

При однодневных командировках или в случае нахождения в месте командировки за границей менее 12 ч при продолжительности командировки два и более дня возмещение расходов по найму жилого помещения производится на основании подтверждающих документов в размерах, не превышающих установленные в приложении 2 к Положению для страны пребывания.

При оплате или фактическом предоставлении принимающей или направляющей стороной жилого помещения возмещение расходов по найму жилого помещения не производится.

В случае если принимающая сторона возмещает в последующем командированному работнику стоимость проезда к месту командировки и обратно, а также расходы по найму жилого помещения, оплаченные нанимателем, указанные расходы подлежат возврату нанимателю.

3. *Суточные* командированному работнику за все время пребывания в командировке, включая время нахождения в пути, выплачиваются в размерах, установленных:

- в приложении 1 к Положению, – при командировании в пределах Республики Беларусь (9 руб/сут; с 6 апреля 2014 г. – 12 руб/сут (постановление Совета Министров Республики Беларусь от 22.03.2024 № 214));

- в приложении 2 к Положению, – при командировании за границу.

В случае обеспечения направляющей и (или) принимающей стороной командированного работника трехразовым питанием, включая завтраки, и транспортом в пределах места командировки направляющая сторона возмещение суточных не производит, за исключением суточных за время нахождения в пути.

Возмещение суточных не производится также, если по условиям командирования место проведения мероприятия совпадает с местом проживания (гостиница) командированного работника (передвижения в пределах места командировки не требуется) и работник обеспечен трехразовым питанием направляющей и (или) принимающей стороной.

В случае прибытия командированного работника в место командировки накануне дней (дня), в которых принимающая сторона обеспечивает его питанием и транспортом в пределах места командировки, и (или) выбытия из места командировки в день, следующий после дней (дня), в которых его обеспечивали питанием и транспортом в пределах места командировки, возмещение суточных составляет 100 % от размеров, установленных в приложениях 1 и 2 к Положению.

При направлении работника в командировку в пределах Республики Беларусь и за границу на один день возмещение суточных составляет 100 % от размеров, установленных в приложениях 1 и 2 к Положению.

При командировании работника в несколько иностранных государств в один день размер суточных определяется нанимателем исходя из наибольшего размера возмещения суточных, установленного для одного из этих иностранных государств в приложении 2 к Положению.

Днем отъезда (выбытия) из Республики Беларусь считается день отправления (выезда) пассажирского транспорта, которым работник направлен в командировку из Республики Беларусь, а днем прибытия в Республику Беларусь – день приезда указанного транспорта в Республику Беларусь согласно проездным документам (билетам). При отправлении транспорта до 24 ч включительно днем отъезда (выбытия) считаются текущие сутки, а с 0 ч и позднее – последующие сутки.

Для работников, направленных в командировку автомобильным транспортом, днем отъезда (выбытия) из Республики Беларусь и днем прибытия в Республику Беларусь считаются дни пересечения Государственной границы Республики Беларусь (далее – граница Республики Беларусь). День пересечения границ государств, в том числе границы Республики Беларусь, определяется по отметке в документе для выезда из Республики Беларусь и (или) въезда в Республику Беларусь.

За время следования по территории Республики Беларусь до дня отъезда (выбытия) из Республики Беларусь либо после дня прибытия в Республику Беларусь суточные выплачиваются в размерах, установленных в приложении 1 к Положению.

Командированному работнику возмещаются расходы по оформлению и выдаче виз, в том числе по оплате услуг, связанных с приемом и обработкой документов для оформления виз, уплате обязательного сбора (пошлины), взимаемого с граждан в аэропортах, страхованию от несчастных случаев и болезней на время поездки за границу, страхованию автотранспорта и гражданской ответственности перевозчика, а также расходы, предусмотренные в п. 25 Положения, при обязательном представлении подтверждающих документов.

В случае отмены командирования по не зависящим от командированного работника причинам возмещение вышеназванных расходов осуществляется в полном объеме на основании подтверждающих документов.

Командированному работнику аванс выдается в том числе в счет расходов за границей по аренде автомобиля, приобретению горюче-смазочных материалов, оплате стоянки, проезда по платным дорогам (туннелям, мостам), уплате таможенных сборов и пошлин, страхованию автотранспорта и гражданской ответственности перевозчика, вынужденному мелкому ремонту, мойке транспортного средства.

Возмещение указанных расходов, а также расходов по оплате решений на проезд по территории иностранных государств в рамках ветеринарного, фитосанитарного, санитарно-эпидемиологического и

прочих видов контроля, оплате услуг по приграничной обработке транспортных средств на объектах приграничного сервиса (терминал), услуг электросвязи, уплате экологических налогов и сборов, эвакуации и буксировке транспортных средств в случае аварий и технических неисправностей осуществляется по фактическим расходам на основании подтверждающих документов.

При следовании командированных работников на автомобильном транспорте в государства, где при пересечении границы отметка в документы для выезда из Республики Беларусь и (или) въезда в Республику Беларусь не вносится, основанием для возмещения расходов являются документы, подтверждающие оказанные услуги по маршруту следования, данные систем слежения за транспортным средством (спутникового мониторинга), автоматических систем оплаты дорог, сопроводительные и иные документы в соответствии с законодательством.

Для отражения операций по расчетам с подотчетными лицами применяется счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами». По дебету счета отражаются суммы, выданные под отчет, а по кредиту – списание задолженности подотчетных лиц.

В бухгалтерском учете будут сделаны записи:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
71	50	Выданы из кассы денежные средства в белорусских рублях под отчет
71	50	Под отчет выдача наличная иностранная валюта
71	76	Выдана в подотчет чековая книжка
71	90	Отражена задолженность подотчетных лиц на сумму выручки за реализованную на рынке продукцию
71	50	Возмещена сумма перерасхода по авансовому отчету, возмещены расходы, осуществленные за счет личных средств работника
26, 25, 23, 08, 07 и др.	71	Списаны израсходованные подотчетным лицом суммы
50	71	Возвращены в кассу неиспользованные суммы аванса
94	71	Списана сумма, не возвращенная работником в установленные сроки
70	94	Удержана из заработной платы сумма задолженности, при согласии работника
73-2	94	Списана сумма задолженности по подотчетным суммам, в случае невозможности удержаний из заработной платы

18	71	Отражен НДС по приобретенным подотчетным лицом ценностям
76	71	Возвращена чековая книжка, списаны с подотчетного лица суммы по предъявленным к оплате чекам

Для учета расчетов с подотчетными лицами предназначен Журнал-ордер ф. 7-АПК, в котором отражается информация синтетического и аналитического учета. Аналитический учет расчетов с подотчетными лицами ведется в разрезе каждого работника в отдельности. Основанием для записей в Журнале-ордере ф. 7-АПК являются авансовые отчеты, отчеты кассира.

3.8. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

Информация о расчетах с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и с подотчетными лицами, обобщается на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». К счету могут быть открыты субсчета:

73-1 «Расчеты по предоставленным займам»;

73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Субсчет 73-1 «Расчеты по предоставленным займам» предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками организации по предоставленным займам на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение и строительство садовых домиков, благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством.

В соответствии с Положением о порядке и условиях предоставления организациями состоящим в штатах этих организаций работникам, нуждающимся в улучшении жилищных условий, займов на строительство (реконструкцию) или приобретение жилых помещений, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 30 марта 2000 г. № 428, с дополнениями заем, предоставляемый организациями состоящим в их штатах работникам, нуждающимся в улучшении жилищных условий, на строительство (реконструкцию) или приобретение жилых помещений (далее – заем) рекомендуется выдавать за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации после осуществления налоговых и других платежей в бюджет.

Заем выдается работнику организации в порядке очередности, определяемой исходя из времени принятия его на учет нуждающихся

в улучшении жилищных условий в соответствии с нормами действующего законодательства, а также при условии вложения им собственных средств в строительство (реконструкцию) или приобретение жилого помещения.

В отдельных случаях заем может выдаваться по решению трудового коллектива организации в порядке, определенном в коллективном договоре, а при отсутствии договора – в порядке, установленном совместным решением администрации и профсоюзного комитета организации, независимо от времени нахождения ее работника на учете нуждающихся в улучшении жилищных условий, а также в качестве поощрения при выполнении конкретных условий – активное участие в модернизации производства, освоение новой техники, победа в конкурсах на разработку перспективных планов развития производства и т. п.

Размер займа может устанавливаться в процентах от стоимости строительства (реконструкции) или приобретения квартиры, одноквартирного жилого дома на момент выдачи займа. Сроки пользования займом и его возврата, процентные ставки определяются индивидуально для каждого заемщика организацией, выдающей заем.

Процентные ставки могут быть фиксированными и регулируемы. Решение о применении конкретной процентной ставки принимается исходя из финансового состояния организации.

В случае принятия организацией решения о предоставлении работнику займа в открытом акционерном обществе «Беларусбанк» на его имя открывается текущий счет и между организацией и банком заключается договор на перечисление сумм по этому займу.

На имя получателя открывается текущий счет без права снятия наличных денег.

Использование полученных сумм по займу производится только безналичным путем – перечислением на счета юридических лиц (индивидуальных предпринимателей) по счетам-фактурам на получение товарно-материальных ценностей либо на счета подрядных организаций на основании акта выполненных работ.

До полного погашения задолженности по займу работник организации не имеет права производить отчуждение строящегося (реконструируемого) либо построенного или приобретенного жилого помещения без письменного разрешения администрации и профсоюзного комитета организации.

Заем предоставляется на платной основе с учетом платежеспособности заемщика. В случае недостаточной платежеспособности заемщика во внимание принимаются доходы трудоспособных членов его

семьи, несущих солидарную ответственность за обеспечение возврата заимодавцу задолженности по займу и уплаты по нему процентов.

Заем предоставляется под залог строящегося (реконструируемого) или приобретаемого жилого помещения либо другого имущества.

Основанием для заключения договора займа является письменное заявление работника на имя руководителя организации, которое рассматривается при участии профсоюзного комитета.

Одновременно с заявлением представляются документы, подтверждающие факт постановки заявителя на учет нуждающихся в улучшении жилищных условий, состав семьи, и другие документы, необходимые для решения вопроса выдачи займа.

Заем может быть предоставлен также в товарном виде (строительные материалы, изделия и предметы домоустройства, услуги, осуществляемые организацией) с учетом основных условий предоставления займа и требований действующего законодательства.

Порядок и условия обеспечения возврата займа определяются соглашением сторон с учетом действующего законодательства.

Возврат займа и уплата процентов по нему производятся в сроки, установленные договором, за счет удержаний из заработной платы, других доходов заемщика, внесенных в кассу организации в виде наличных денег.

При установлении факта нецелевого использования заемщиком средств по займу организация принимает меры по досрочному его возврату. При этом сумма, использованная по нецелевому назначению, считается просроченной задолженностью и за пользование ею взывается плата в размере трехкратной ставки рефинансирования Национального банка, если иное не предусмотрено договором займа или законодательством.

Займы работникам организации также выдаются на обзаведение домашним хозяйством, оплату обучения при заключении соответствующего договора займа по письменному заявлению работника.

В учете будут сделаны записи:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
73-1	51, 50	Предоставлен заем в виде денежных средств
73-1	91	Начислены проценты за пользование предоставленным займом
50	73-1	Возврат займа и процентов в кассу организации
70	73-1	Удержание сумм займа и процентов из заработной платы

На субсчете 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» учитываются расчеты по возмещению материального ущерба материально ответственными лицами по выявленным недостаткам, растратам, хищениям, а также расчеты с отдельными лицами по возмещению потерь от порчи товарно-материальных ценностей и другие виды ущерба.

Согласно ст. 402 Трудового кодекса Республики Беларусь (далее – ТК) работники, как правило, несут полную материальную ответственность за ущерб, причиненный по их вине нанимателю.

Коллективным договором, соглашением могут быть предусмотрены другие случаи ограниченной материальной ответственности, поэтому при наступлении случая причинения ущерба и проведении разбирательства наниматель в обязательном порядке должен обратиться к коллективному договору или иному локальному документу, чтобы проверить, не установлена ли в отношении работника ограниченная материальная ответственность.

Днем вынесения решения о возмещении вреда следует считать день месяца, в котором был составлен акт проверки.

Работник, причинивший вред, может передать организации равноценное (идентичное или аналогичное) имущество в натуре. Равноценность передаваемого имущества утраченному определяется комиссией.

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
73-2	94	Отражена сумма недостачи денежных средств в кассе, учетная стоимость недостающих ценностей
73-2	90, 91	Отражена разница между взыскиваемой стоимостью недостающих ценностей и учетной стоимостью
50	73-2	Отражена сумма недостачи, внесенная в кассу
70	73-2	Сумма ущерба удержана из заработной платы
94	90, 91	Отражена сумма недостач имущества, выявленных в отчетном году, но относящихся к прочим периодам, признанных виновными лицами или присужденных к взысканию с них судом

Аналитический учет по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» ведется в Ведомости аналитического учета расчетов ф. 38-АПК в разрезе субсчетов по каждому работнику. Синтетический учет ведется в Журнале-ордере ф. 9-АПК, записи в который осуществляются из ведомости ф. 38-АПК.

3.9. Учет расчетов с учредителями

При создании и в процессе деятельности акционерных обществ, хозяйственных товариществ их учредители вносят вклады в уставный капитал. Указанные общества, в свою очередь, ведут расчеты с учредителями организации по выплате доходов.

Для обобщения информации о всех видах расчетов с учредителями организации применяется счет 75 «Расчеты с учредителями». К счету могут быть открыты субсчета:

75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»;

75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов».

Субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» предназначен для учета расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал организации. Учредители в качестве вкладов могут вносить основные средства, товарно-материальные ценности, нематериальные активы, денежные средства и другие ценности. При оценке вносимого имущества может проводиться экспертиза ее достоверности.

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
75-1	80	Отражена сумма задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал
51, 52, 50	75-1	Отражена сумма вкладов учредителей в виде денежных средств
01, 10, 11, 41, 07, 08 и др.	75-1	Отражена сумма вкладов учредителей в виде неденежного вклада

Субсчет 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов» предназначен для отражения операций по выплате учредителям доходов, а также для учета расчетов по распределению нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) между участниками договора о совместной деятельности.

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
84	75-2	Начислены доходы учредителям от участия в организации
84	70	Начислены доходы учредителям, являющимся работниками организации
70, 75-2	68-4	Удержан подоходный налог с суммы начисленных дивидендов
75-2	50, 51	Выплачены доходы учредителям

70	50, 51	Выплачены доходы учредителям, являющимся работниками организации
75-2	90	Выплачены доходы учредителям в виде производимой продукции
83	75-2	Начислены доходы учредителям при недостаточности или отсутствии прибыли

Аналитический учет ведется по каждому участнику, учредителю на основании учредительных документов, платежных документов.

Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведется в Ведомости аналитического учета расчетов ф. 38-АПК, синтетический учет – в Журнале-ордере ф. 9-АПК.

3.10. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Для обобщения информации о расчетах с разными дебиторами и кредиторами по имущественному и личному страхованию, претензиям, операциям некоммерческого характера и др. предназначен счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». К счету могут быть открыты субсчета:

76-1 «Расчеты по исполнительным документам»;

76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;

76-3 «Расчеты по претензиям»;

76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;

76-5 «Расчеты по депонированным суммам»;

76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»;

76-7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой».

На субсчете 76-1 «Расчеты по исполнительным документам» учитываются расчеты по удержанным из оплаты труда работников суммам в пользу различных организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов (исполнительных листов, исполнительных надписей нотариальных контор; постановлений государственных органов и др.).

В учете данные операции отражаются:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
70	76-1	Отражена сумма удержаний из заработной платы работников по исполнительным документам
76-1	50, 51	Перечислены удержанные суммы, в зависимости от форм вручения получателю

Аналитический учет расчетов по исполнительным документам ведется по каждому ответчику в Ведомости аналитического учета расчетов по исполнительным документам ф. 39-АПК. В ведомости отражается информация по остаткам расчетов, оборотам и по дебету и кредиту, о принятии исполнительного листа, адрес ответчика (должника), адрес и наименование банка или почтового отделения, адрес получателя и др. Итоговые данные ведомости служат основанием для записей в Журнал-ордер ф. 9-АПК.

Субсчет 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» предназначен для расчетов по страхованию имущества и персонала организации.

Согласно Положению о страховой деятельности в Республике Беларусь, утвержденному Указом Президента Республики Беларусь «О страховой деятельности» от 25 августа 2006 г. № 530, страхование может проводиться в формах добровольного и обязательного страхования.

Страхование является обязательным, если это предусмотрено законодательством Республики Беларусь, а в остальных случаях – добровольным.

Страховой тариф или страховой взнос обязательного страхования устанавливается Президентом Республики Беларусь.

В сельскохозяйственных организациях на сегодняшний день осуществляются следующие виды обязательного страхования:

- страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств;
- страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
- страхование с государственной поддержкой сельскохозяйственных культур, скота и птицы.

Обязательное страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств осуществляется за вред, причиненный в результате дорожно-транспортных происшествий жизни или здоровью физических лиц, их имуществу либо имуществу юридических лиц.

Поскольку страхование является обязательным, то установлено, что все владельцы транспортных средств обязаны заключить со страховой организацией, имеющей лицензию на проведение обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств и являющейся членом Белорусского бюро по транспортному страхованию, договор обязательного страхования по всем эксплуатируемым ими транспортным средствам, включая прицепы и полуприцепы.

В Республике Беларусь сельскохозяйственные организации могут заключать в письменной форме следующие виды договоров обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств:

- договор внутреннего страхования;
- договор страхования «Зеленая карта».

Обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний подлежит жизнь или здоровье граждан.

Страховые тарифы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний определены Указом Президента Республики Беларусь от 25 августа 2006 г. № 531: для сельскохозяйственных организаций – 0,6 % от выплат, производимых нанимателем своим работникам.

Объектом для начисления страховых взносов являются все виды выплат (доходов, вознаграждений) в денежном и (или) натуральном выражении, начисленные в пользу застрахованных лиц по всем основаниям, независимо от источников финансирования, за исключением выплат, страховые взносы на которые не начисляются.

За счет средств обязательного страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний страхователем производятся выплаты пособий по временной нетрудоспособности в связи со страховым случаем. Это пособие назначается и выплачивается страхователем за весь период временной нетрудоспособности застрахованного до его выздоровления или установления стойкой утраты профессиональной трудоспособности в размере 100 % его среднемесячного заработка, исчисленного в соответствии с законодательством о пособиях по временной нетрудоспособности.

В целях обеспечения экономической и продовольственной безопасности государства, создания благоприятных условий для развития аграрного сектора экономики, защиты имущественных интересов производителей сельскохозяйственной продукции предусматривается обязательное страхование с государственной поддержкой урожая сельскохозяйственных культур, скота и птицы.

Объектом обязательного страхования сельскохозяйственной продукции являются имущественные интересы страхователя, связанные:

- с гибелью принятых на страхование сельскохозяйственных культур;
- с гибелью (падежом), вынужденным убоем (уничтожением) принятых на страхование скота и птицы.

Перечень сельскохозяйственных культур, скота и птицы, подлежащих обязательному страхованию, страховые тарифы по обязательному страхованию сельскохозяйственной продукции, процент возмещения ущерба затрат на пересев ежегодно утверждаются Президентом Республики Беларусь.

Страховой взнос сельскохозяйственными организациями уплачивается безналичным путем в размере 5 % рассчитанного страхового взноса, остальные 95 % рассчитанного страхового взноса страховщику уплачиваются в порядке, установленном Советом Министров Республики Беларусь, за счет средств республиканского бюджета.

В бухгалтерском учете будут сделаны записи:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
76-2	51	Перечислены взносы по страхованию гражданской ответственности владельцев транспортных средств
20, 23, 25, 26 и др.	76-2	Начислены суммы страховых взносов по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
76-2	51	Перечислены страховые взносы
76-2	70	Начислено пособие по временной нетрудоспособности в результате несчастного случая на производстве
20-1, 20-2	76-2	Начислены страховые платежи по страхованию сельскохозяйственных культур, скота и птицы (5 %)
76-2	51	Перечислены страховые платежи
76-2	98	Отражена сумма страховых взносов в размере 95 % на основании полученных извещений облсельхозпродов и райсельхозпродов
76-2	20-1, 11, 01-3	Отражена сумма ущерба от гибели посевов, животных
51	76-2	Отражена сумма поступившего страхового возмещения
90-10	76-2	Списывается сумма некомпенсируемых потерь от страхового случая
98	90-7	Списывается сумма по мере наступления страхового случая и признания дохода
91	76-2	Начислены страховые платежи по добровольным видам страхования
76-2	51	Перечислены суммы страховых платежей по добровольным видам страхования

Аналитический учет расчетов по страхованию ведется по видам страхования, отдельным договорам страхования, страховщикам в Ве-

домости аналитического учета расчетов ф. 38-АПК, итоговые данные которой переносятся в Журнал-ордер ф. 9-АПК.

Субсчет 76-3 «Расчеты по претензиям» предназначен для учета расчетов по претензиям:

- к поставщикам и подрядчикам по выявленным при проверке их счетов (после акцепта последних) несоответствиям цен ценам, предусмотренным в прейскурантах или обусловленным договором, при выявлении арифметических ошибок;

- к поставщикам за обнаруженные несоответствия качества товарно-материальных ценностей стандартам, заказу и недостачи против отфактурованного количества;

- к поставщикам, транспортным организациям за недостачу груза в пути сверх норм естественной убыли, за несоответствие тарифов при перевозке груза;

- за брак и простои, возникшие по вине поставщиков и подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных хозяйственным судом;

- к учреждениям банков по суммам, ошибочно списанным со счетов в банке;

- по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков и подрядчиков за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или присужденных хозяйственным судом.

В бухгалтерском учете будут сделаны записи:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
76-3	60	Отражена сумма претензий поставщикам, подрядчикам, транспортным организациям за недостачу, выявленную при приемке грузов, завышение цен и тарифов до принятия ценностей к учету
76-3	07, 08, 10, 11, 41	Отражена сумма претензий к поставщикам, подрядчикам, транспортным организациям по несоответствию цен, обусловленных договорами, при выявлении арифметических ошибок после принятия ценностей к учету
76-3	28, 20, 23, 25	Отражена сумма претензий за брак и простои, возникшие по вине поставщиков и подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом
76-3	51, 52, 55	Отражены суммы претензий банку за ошибочно списанные суммы со счетов организации
76-3	90-7	Отражены суммы штрафов, пеней, неустоек за несоблюдение поставщиками и подрядчиками договорных обязательств в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом

51, 52, 55	76-3	Поступила сумма удовлетворения претензии в денежном выражении
10, 07, 41 и др.	76-3	Поступила сумма удовлетворения претензии в виде допоставки ценностей
18	76-3	Отражена сумма НДС по допоставленным ценностям
94	76-3	Отражена сумма претензии при отказе суда во взыскании

Аналитический учет расчетов по претензиям ведется в Ведомости аналитического учета расчетов ф. 38-АПК в разрезе выставленных претензий. Итоговые данные ведомости переносятся в Журнал-ордер ф. 9-АПК.

Субсчет 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» предназначен для учета сумм, причитающихся организации в виде дивидендов и других доходов, в том числе по результатам по договору простого товарищества.

В бухгалтерском учете будут сделаны записи:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
76-4	91	Отражена сумма дохода (дивидендов), подлежащего получению
51, 52	76-4	Отражена сумма полученных доходов в виде денежных средств
10, 41, 43	76-4	Отражена сумма полученных доходов в виде имущества

Аналитический учет расчетов по причитающимся дивидендам и другим доходам ведется в разрезе видов доходов в Ведомости аналитического учета расчетов ф. 38-АПК, итоговые данные которой служат основанием для записей в Журнале-ордере ф. 9-АПК.

На субсчете 75-5 «Расчеты по депонированным суммам» ведется учет депонированных сумм оплаты труда, стипендий, пособий. Полученные из банка, но не выплаченные в установленный срок денежные средства депонируются организацией и возвращаются в банк, который выдает их по первому требованию организации.

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
70	76-5	Отражена сумма депонированной заработной платы, стипендий, пособий
76-5	50	Отражена сумма выплаченных депонированных средств
76-5	90-7	Списаны депонированные суммы с истекшим сроком давности

Аналитический учет ведется в разрезе депонентов в Реестре невыданной оплаты труда ф. 85-АПК (в разрезе структурных подразделений или в целом по организации) и в Ведомости учета депонированной оплаты труда ф. 53-АПК. В конце месяца итоговые суммы вышеназванных регистров переносятся в Журнал-ордер ф. 9-АПК.

На субсчете 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» учитываются расчеты, связанные с исполнением договора доверительного управления имуществом. Этот субсчет используется для расчетов вверителем, доверительным управляющим, в том числе расчетов по имуществу, переданному в доверительное управление, учитываемому на отдельном балансе.

В бухгалтерском учете будут сделаны записи:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
76-6	01, 04 и др.	Отражена стоимость имущества, переданного вверителем доверительному управляющему в доверительное управление
01, 04 и др.	76-6	Отражена стоимость принятого доверительным управляющим на отдельный баланс имущества

При возврате имущества доверительным управляющим вверителю в случае прекращения договора доверительного управления имуществом делаются обратные записи.

В бухгалтерском учете будут сделаны записи:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
76-6	51, 52, 55	Отражена сумма перечисленных денежных средств в счет причитающейся вверителю прибыли (дохода)
51, 52, 55	76-6	Отражены денежные средства, полученные вверителем в счет прибыли (дохода)
76-6	91	Вверителем отражена сумма возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, переданного в доверительное управление, упущенной выгоды, причитающаяся от доверительного управляющего
51, 52, 55	76-6	Отражена вверителем сумма возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, переданного в доверительное управление, упущенной выгоды

Аналитический учет ведется в Ведомости аналитического учета расчетов ф. 38-АПК по каждому договору доверительного управления имуществом, синтетический учет – в Журнале-ордере ф. 9-АПК.

На субсчете 76-7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой» учитывают выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации.

Аналитический учет ведется в Ведомости аналитического учета расчетов ф. 38-АПК, синтетический учет – в Журнале-ордере ф. 9-АПК.

3.11. Учет внутрихозяйственных расчетов

Счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» предназначен для обобщения информации о расчетах, в том числе по передаче имущества, с филиалами, другими обособленными подразделениями, организациями, имеющими отдельные балансы.

В бухгалтерском учете будут сделаны записи:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
79	01, 07, 10, 11	Передача организацией обособленным подразделениям, имеющим отдельный баланс, имущества
01, 07, 10, 11	79	Отражена стоимость полученного обособленными подразделениями организации имущества

Аналитический учет расчетов ведется по каждому обособленному подразделению организации, имеющему отдельный баланс, в Ведомости аналитического учета расчетов ф. 38-АПК, синтетический учет – в Журнале-ордере ф. 9-АПК.

Лекция 4. УЧЕТ ЗАПАСОВ

- 4.1. Экономическое содержание запасов и задачи их учета.
- 4.2. Документальное оформление движения готовой продукции, семян и кормов.
- 4.3. Документальное оформление движения прочих запасов.
- 4.4. Организация складского хозяйства. Учет запасов на складе.
- 4.5. Оценка запасов.
- 4.6. Синтетический и аналитический учет готовой продукции.
- 4.7. Синтетический и аналитический учет семян и кормов.
- 4.8. Учет топлива.
- 4.9. Учет запасных частей.

- 4.10. Учет строительных материалов.
- 4.11. Учет удобрений, средств защиты растений, животных и медикаментов.
- 4.12. Учет прочих запасов.
- 4.13. Учет оборудования к установке.
- 4.14. Учет товаров.
- 4.15. Учет заготовления и приобретения материалов.

4.1. Экономическое содержание запасов и задачи их учета

Необходимым условием поддержания непрерывности кругооборота хозяйственных средств является постоянное наличие запасов.

С 1 января 2023 г. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28 декабря 2022 г. № 64 утвержден Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Запасы» (далее – Национальный стандарт), в соответствии с которым запасы – активы, от использования (реализации) которых организация предполагает получение экономических выгод в течение периода не более 12 мес или обычного операционного цикла, превышающего 12 мес, а также специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь (абз. 2 подп. 2.1 п. 2 Национального стандарта).

К запасам относятся следующие активы:

- ✓ сырье, материалы, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, топливо, запасные части, тара (за исключением тары, используемой организацией для технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд) (далее – материалы);
- ✓ инвентарь (в том числе тара, используемая организацией для технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд), хозяйственные принадлежности, инструменты, специальная оснастка (специальный инструмент, специальные приспособления, специальное оборудование), специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь (далее – отдельные предметы);
- ✓ незавершенное производство, полуфабрикаты собственного производства (далее – незавершенное производство);
- ✓ готовая продукция;
- ✓ товары;
- ✓ отгруженная продукция, отгруженные товары, выручка от реализации которых определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (подп. 2.2 п. 2 Национального стандарта).

Учет запасов в сельскохозяйственных организациях имеет ряд особенностей, определяемых спецификой отрасли. К числу таких особенностей относятся:

- разнообразие условий поступления, хранения и использования запасов, наличие особенностей в натуральном измерении объемов запасов при их принятии к учету;
- использование значительной части готовой продукции во внутреннем обороте в качестве материалов;
- наличие специфических объектов (семена, корма, минеральные и органические удобрения).

Поступление запасов в сельскохозяйственные организации осуществляется в следующем порядке:

- по договорам купли-продажи, договорам поставки, другим договорам в соответствии с действующим законодательством;
- путем собственного производства сельскохозяйственной, прочей продукции и изготовления материалов силами организации;
- внесения в счет вклада в уставный фонд организации;
- получения организацией безвозмездно (включая договор дарения).

Перед бухгалтерским учетом запасов стоят следующие задачи:

- своевременное и правильное оформление документами поступления и расходования запасов;
- систематический контроль за сохранностью запасов путем учета их по местам хранения и материально ответственным лицам;
- постоянный контроль за использованием средств строго по назначению и в соответствии с установленными нормами;
- контроль за наличием запасов согласно утвержденным нормативам;
- периодическая сверка данных бухгалтерского учета с фактическим наличием запасов в местах их хранения.

4.2. Документальное оформление движения готовой продукции, семян и кормов

Продукция растениеводства поступает в организацию в сжатые сроки уборки при различных погодных условиях. Первичный учет зерновой продукции, полученной от урожая, можно вести, используя два варианта. В организации выбирают тот, который наиболее соответствует сложившимся в ней конкретным условиям.

При первом варианте используют Реестр отправки зерна и другой продукции с поля (ф. 401-АПК).

В бухгалтерии организации бланки реестров ф. 401-АПК нумеруются по порядку, выдаются под расписку комбайнерам и возчикам и регистрируются в специальном журнале, где открываются лицевые счета на каждого работника, которому выдаются бланки реестров с указанием их порядковых номеров. Неиспользованные бланки пронумерованных реестров возвращаются в бухгалтерию с указанием их номеров.

Порядок применения реестров ф. 401-АПК следующий. Комбайнер в своем экземпляре документа указывает наименование подразделения, дату заполнения, фамилию и инициалы водителя (возчика), номер автомобиля (транспортного средства), наименование продукции и ее бункерную массу.

Водитель после загрузки транспортного средства продукцией в своем экземпляре реестра ф. 401-АПК указывает наименование подразделения, дату заполнения, вид продукции, номер комбайна, фамилию и инициалы комбайнера, бункерную массу загрузки. Комбайнер ставит подпись в экземпляре водителя, подтверждая передачу ему продукции, а водитель расписывается в экземпляре комбайнера, подтверждая прием продукции.

При доставке продукции на место хранения (доработки) приемщик после взвешивания проставляет в экземпляре водителя ее массу (брутто, нетто) и удостоверяет прием своей подписью. Водитель ставит свою подпись в подтверждение передачи продукции на склад.

Комбайнер прилагает один экземпляр реестра ф. 401-АПК к учетному листу тракториста-машиниста, водитель (тракторист) – к путевому листу грузового автомобиля (путевому листу трактора), записывая в нем количество перевезенного зерна.

При втором варианте учета урожая зерновой продукции применяются талоны: Талон комбайнера (ф. 402-АПК) и Талон водителя (тракториста-машиниста) (ф. 403-АПК).

Каждый талон предназначен для учета одного бункера зерна (без указания массы), отправляемого от комбайна. Талоны нумеруются в бухгалтерии организации (разными номерами) и регистрируются в Журнале учета выданных талонов (ф. 404-АПК).

При отправке от комбайна полного бункера зерна комбайнер передает водителю (трактористу-машинисту) талон комбайнера ф. 402-АПК, где указаны его фамилия и номер комбайна. Этот талон является сопроводительным документом водителя (тракториста-машиниста) при доставке зерна в места хранения (ток, кладовая). Одновременно водитель (тракторист-машинист) передает комбайнеру талон водителя

(тракториста-машиниста) ф. 403-АПК, где указаны его фамилия и номер автомобиля (трактора).

При отправке от комбайна полного бункера зерна записи в талонах не производятся. В случае выгрузки неполного бункера зерна комбайнер в своем талоне указывает количество отгруженного зерна, ставит дату и подписывает талон. Талоны, на которых сделаны отметки об отгрузке неполных бункеров зерна, повторно не используют.

К концу рабочего дня (смены) у комбайнера должно быть такое количество талонов водителей (трактористов-машинистов), сколько бункеров зерна он отправил. У водителя (тракториста-машиниста) должно быть столько талонов комбайнеров, сколько бункеров зерна он загрузил. Водитель (тракторист-машинист) передает полученные от комбайнеров талоны весовщику (заведующему током), который взвешивает поступившее зерно, производит запись в Реестр приема зерна от водителя (ф. 405-АПК) и расписывается в приеме зерна. Данный реестр ведется в одном экземпляре и постоянно находится у водителя (тракториста-машиниста). Одновременно заведующий током (весовщик) производит запись номеров талонов комбайнеров, фамилию водителя (тракториста-машиниста), номер автомобиля (трактора) и массу зерна в *Реестр приема зерна весовщиком* (ф. 406-АПК), который ведется также в одном экземпляре.

Водитель (тракторист-машинист) подтверждает в данном реестре количество сданного зерна своей подписью.

Реестр приема зерна весовщиком (ф. 406-АПК) ведется весовщиком (заведующим током) ежедневно при комбайновой уборке зерна, картофеля и других сельскохозяйственных культур в разрезе культур (сортов), применяется при использовании реестров ф. 401-АПК и талонов и является основанием для записей в Накопительную ведомость поступления от урожая сельскохозяйственной продукции (ф. 408-АПК).

Накопительная ведомость ф. 408-АПК предназначена для учета поступления зерна и других видов продукции в местах временного и постоянного хранения за сутки.

Накопительную ведомость ф. 408-АПК составляет материально ответственное лицо (заведующий складом, кладовщик) в двух экземплярах в день поступления продукции на склад на основании реестров приемки зерна весовщиком ф. 406-АПК или других документов (дневников поступления сельскохозяйственной продукции (ф. 411-АПК) и др.) на каждый вид (сорт) продукции, где отражаются итоговые данные по массе принятой продукции. Количество приложенных реестров

ф. 406-АПК указывается прописью. Ежедневно руководители подразделений указывают убранную площадь (в гектарах).

На следующий день после приема продукции второй экземпляр накопительной ведомости ф. 408-АПК передается в бухгалтерию организации для учета поступающей продукции.

Первый экземпляр накопительной ведомости ф. 408-АПК и приложенные к ней реестры ф. 406-АПК являются основанием для составления Ведомости движения зерна и другой продукции (ф. 409-АПК) и Отчета о движении продукции и материалов (ф. 215-АПК).

Ведомость ф. 409-АПК предназначена для ежедневного учета движения зерна и другой продукции (по каждой культуре и сорту) в местах хранения. Ведомость составляется материально ответственным лицом в конце рабочего дня. Она состоит из двух разделов. В первом разделе ведомости указываются остаток продукции на начало дня, приход (поступление), расход (выбытие) по направлениям использования продукции и остаток на конец дня.

Второй раздел представляет собой регистрационный лист поступления и (или) выбытия продукции в разрезе подразделений, от которых поступает продукция, и направлений выбытия (использования) продукции.

Данные о количестве поступившего зерна и его расходовании, отраженные в первом разделе ведомости, должны соответствовать итоговым данным ее второго раздела. Ведомость ф. 409-АПК подписывается материально ответственным лицом с указанием прописью количества приложенных реестров ф. 401-АПК и товарно-транспортных накладных (ТТН-1 (растениеводство)).

Результаты процесса сортировки отражают в Акте на сортировку и сушку продукции растениеводства (ф. 410-АПК). Акт составляют в одном экземпляре на каждую партию отсортированной продукции; его подписывает заведующий током (весовщик) и утверждают руководитель хозяйства, агроном или лицо, на то уполномоченное. Не позднее следующего дня после сортировки акт передают в бухгалтерию организации (отделения, бригады).

При отправке зерновой продукции на склады хозяйства с тока на каждую отправляемую партию выписывается сопроводительный документ Требование-накладная (ф. 203-АПК). Требование-накладная используется для оформления операций по внутреннему перемещению материальных ценностей в организации. Требование-накладная выписывается бухгалтером организации в двух экземплярах. Первый экзем-

пляр предназначен материально ответственному лицу, отпускающему материальные ценности, второй – получателю ценностей.

Первичным документом по учету выхода продукции овощеводства, садоводства, картофеля (при ручной уборке) является Дневник поступления сельскохозяйственной продукции (ф. 411-АПК).

По мере поступления продукции от рабочих, занятых на уборке урожая, приемщик (кладовщик) взвешивает собранную продукцию и каждый отвес записывает в дневник, указывая при этом качество принимаемой продукции. Если немедленное взвешивание продукции затруднено, то для определения массы собранного урожая можно применять заранее измеренную тару определенной вместимости (корзины, ящики, ведра и т. п.).

При расходе семян и посадочного материала на посев и посадку соответствующих культур составляют Акт на списание семян и посадочного материала (ф. 208-АПК), который является основанием для списания в расход (с подотчета) этих ценностей. Он составляется в одном экземпляре руководителем подразделения с участием главного агронома и материально ответственного лица. Акт ф. 208-АПК составляется по мере окончания посевных работ или посадки по полям севооборота и подписывается главным агрономом, бригадиром (руководителем подразделения) того подразделения, где производился посев, и материально ответственным лицом. В акте ф. 208-АПК указываются расход семян и посадочного материала на гектар по норме и фактически по каждой культуре в отдельности, площадь поля (участка), на котором производился посев (посадка) культур, и общий расход семян и посадочного материала, использованного при посеве.

При реализации сортовых семян помимо товарно-транспортной накладной (ф. ТТН-1 (семена)) оформляются следующие документы: на суперэлитные и элитные семена – Аттестат на семена (ф. 216), на сортовые семена, семена гибридных популяций первой и последующих репродукций, если они отвечают требованиям посевного стандарта, – Свидетельство на семена (ф. 215), а если они не отвечают требованиям посевного стандарта, то выписывается Сортовое удостоверение (ф. 213). При отправке сортового картофеля оформляется Свидетельство на сортовой картофель (ф. 217).

Значительное количество продукции растениеводства используется в организации в виде кормов и подстилки для продуктивного и рабочего скота, птицы и других сельскохозяйственных животных. Часть продукции скармливается скоту без предварительной уборки (путем выпаса), часть – в виде скошенной зеленой массы трав, ботвы и листьев,

полученных при уборке корнеплодов и овощей. Значительная часть кормов заготавливается впрок (сено, солома, корнеплоды, силос, сенаж и т. п.).

Корма, скормленные скоту без их предварительной уборки (путем выпаса), на складе и в бухгалтерских регистрах не приходятся. Количество скормленных кормов определяет комиссия с участием специалистов зоотехнической и агрономической служб расчетным путем. Количество зеленой массы устанавливается исходя из количества полученной продукции животноводства и норм расхода кормов. Рассчитанное таким образом количество зеленой массы списывают в затраты на те группы животных, которые пользовались выпасами, при этом составляют Акт на оприходование пастбищных кормов (ф. 205-АПК).

Предназначенные на корм скоту скошенная зеленая масса трав, а также ботва корнеплодов, капустный лист и др. перед скармливанием их животным должны быть обязательно взвешены. В конце дня по отвесам весовщика заведующий фермы записывает количество зеленой массы в *Ведомость учета расхода кормов* (ф. 202-АПК). Ведомость составляют в двух экземплярах, из которых первый (с распиской в получении) остается у бригадира, а второй (с распиской об отпуске) – у заведующего фермы. Первый экземпляр служит основанием для оприходования зеленых кормов. На основании данных Ведомости учета расхода кормов составляется *Накопительная ведомость поступления от урожая сельскохозяйственной продукции* (ф. 408-АПК).

Заготовленные сено и солома приходятся не позднее трех дней после закладки их на постоянное хранение. При этом отражению в учете подлежат рассыпные, измельченные и прессованные в тюки (рулоны) сено и солома, полученные при естественной сушке, а также досушенные с применением активного вентилирования, уложенные в сараи, под навесы, в скирды (стога) и штабеля на животноводческих фермах или в местах их заготовки. Массу рассыпных и прессованных в тюки (рулоны) сена и соломы, высушенных в поле до кондиционной (стандартной) влажности, определяют при наличии весового хозяйства взвешиванием, при его отсутствии – исходя из объема и фактической массы 1 м^3 на момент обмера (рассыпное сено) или по количеству и средней массе, установленной контрольным взвешиванием, одного тюка, рулона (прессованное сено). Массу сена и соломы повышенной влажности (рассыпных или прессованных в тюки), заложенных на досушивание с применением активного вентилирования, определяют в пересчете на кондиционную (стандартную) влажность.

Заготовленные грубые и сочные корма принимает специальная комиссия, назначаемая руководителем организации. В состав комиссии входят: главный агроном, агроном отделения (фермы), зоотехник, заведующий участком или бригадир, под непосредственным руководством которого проводились скирдование, буртование и силосование.

Комиссия проверяет качество укладки, определяет объем, массу и количество заготовленных кормов. Объем каждой скирды, траншеи, силосного сооружения устанавливают путем тщательного обмера, для чего пользуются специальными таблицами. Массу продукции рассчитывают умножением найденного объема стога, бурта и т. п. на массу 1 м^3 кормов. Для определения массы 1 м^3 заготовленных грубых кормов (сена, соломы и т. п.) взвешивают несколько стогов (скирд), типичных для данного участка, после чего найденную массу стога делят на его объем в кубических метрах.

Массу 1 м^3 корнеплодов устанавливают путем их выборочного взвешивания.

Для определения объема скирды (стога) измеряют его длину, ширину и перекидку. Ширину и длину скирды измеряют примерно на высоте 1 м от земли. Перекидку скирды (расстояние от основания скирды с одной стороны до основания с другой стороны) делают в двух или трех местах и рассчитывают среднюю длину перекидки.

При невозможности взвешивания грубых кормов (сена, соломы) используют справочные данные, в которых указана примерная масса 1 м^3 исходя из высоты скирды, периода времени, который прошел от момента ее укладки, и в зависимости от вида трав (зерновых), из которых получено сено (солома).

Заготовленный силос прихают не ранее чем через 20 дней и не позднее 30 дней после загрузки силосного сооружения, так как в этот срок в основном заканчиваются заквашивание и осадка засилосованной массы. Силос учитывают с подразделением на силос кукурузный и силос из других культур по массе в кормовых единицах и в переваримом протеине. Для определения массы заготовленного силоса (по объемным данным), а также установления количества содержащегося в нем протеина и кормовых единиц пользуются специальными справочными таблицами.

Объем силоса в заглубленных траншеях определяется на основании данных о ширине, глубине и длине траншей, взятых из инвентаризационной описи сооружений, и дополнительных измерений высоты силосной массы над уровнем краев траншеи (если силос выше ее краев),

ширины траншеи на уровне корма и расстояния от краев траншеи до уровня корма (если силос осел ниже краев траншеи).

Если силос хранится в башнях, полубашнях и круглых ямах, объем определяют на основании данных об их высоте (глубине), диаметре, взятых из инвентаризационной описи, и измерения расстояния от уровня краев сооружения до уровня поверхности закладки корма.

Примерная масса силоса определяется по данным специальных справочных таблиц, которые разработаны с учетом вида силоса и видов сооружений, где он хранится (башня, траншея и т. д.).

Также количество силоса может определяться исходя из количества зеленой массы, использованной на закладку силоса, и разработанных временных нормативов потерь силоса на угар, утвержденных письмом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 3 ноября 2006 г. № 08-1/13617.

Результаты работы комиссий по приемке сена (соломы), силоса оформляются Актами приема-передачи грубых и сочных кормов (ф. 204-АПК) в двух экземплярах. Кроме акта комиссия составляет планы участков с обозначением расположения стогов, скирд, буртов, траншей и т. п. и указанием их номеров. В каждый стог, скирду, бурт закладывают деревянную дощечку (бирку), на которой указывают номер стога, бурта, траншеи, номер бригады, время укладки, объем в кубометрах и массу заготовленных кормов. Первый экземпляр акта передают в бухгалтерию организации, второй вместе со схемой расположения кормов вручают объездчику или фуражиру.

Сенаж приходится на основании данных взвешивания закладываемой в хранилище провяленной массы со скидкой на потери при ферментации: при закладке в герметические башни – 5 %, в обычные башни и траншеи – 10 %. Массу провяленной массы учитывают в Накопительной ведомости поступления от урожая сельскохозяйственной продукции и после произведенной скидки приходят сенаж.

Все принятые по актам корма закрепляются за материально ответственными лицами. Кроме того, по окончании заготовки все грубые и сочные корма должны быть закреплены за фермами и переданы по общей описи под ответственность заведующих фермами. Первый экземпляр описи кормов, закрепленных за каждой фермой, хранится в бухгалтерии организации, а второй – у заведующего фермой.

Корма со складов или других мест хранения для скармливания животным отпускают по Ведомости расхода кормов (ф. 202-АПК). Ведомость выписывается в бухгалтерии на каждую группу скота на основании рационов кормления, составленных зоотехником. Ведомость учета

расхода кормов составляют в двух экземплярах, из них один передают лицу, отпускающему корма, а второй – получающему. В Ведомости учета расхода кормов ведут ежедневный учет фуражного поголовья и количества израсходованных кормов, которое затем в конце месяца пересчитывают в кормовые единицы.

После утверждения Ведомости учета расхода кормов руководителем организации первый экземпляр ее с распиской получателя кормов служит основанием для списания их с подотчета материально ответственного лица. Второй экземпляр утвержденной ведомости с распиской лица, отпустившего корма, используется как документ для списания стоимости израсходованных кормов в затраты производства. Этот учет ведут в Накопительной ведомости учета расхода кормов (ф. 213-АПК).

Первичным документом по учету молока является Журнал учета надоя молока (ф. 412-АПК), который применяется для ежедневного учета надоенного молока в подразделении и заводится на 15 дней. Этот документ ведет руководитель подразделения. Записи в Журнал производятся ежедневно по результатам каждого доения (утро, полдень, вечер) по каждой доярке (мастеру машинного доения). По отдельным графам проставляются данные о количестве закрепленных за дояркой коров, в том числе дойных, жирность молока, количество жироединиц, прочие данные о качестве молока (кислотность и др.).

Для определения среднего процента жира надоенного молока принятое молоко вначале пересчитывается в однопроцентное, а затем делится на физическую массу полученного молока.

Для учета надоенного молока может использоваться и Карточка учета надоя молока (ф. 413-АПК), которая предназначена для ежедневного учета надоенного молока по каждой доярке (мастеру машинного доения) в течение месяца. Заполняется руководителем подразделения в одном экземпляре и в течение отчетного периода (месяца) находится в подразделении, подписывается руководителем подразделения, лаборантом, дояркой (мастером машинного доения).

На основании документов на поступление и расходование молока на ферме составляют в двух экземплярах сводный документ – Ведомость учета движения молока (ф. 414-АПК), которая применяется для обобщения данных о ежедневном движении молока. Ведомость ведется по каждому подразделению ежедневно на основании первичных документов. В ведомости ф. 414-АПК отражаются сведения о поступлении молока, его расходовании по основным каналам (реализовано, передано в переработку, израсходовано на выпойку телят, поросят,

израсходовано на общественное питание и др.), выводится остаток на конец дня и указывается средний процент жирности молока.

Ведомость ф. 414-АПК заполняется руководителем подразделения в двух экземплярах. По истечении отчетного месяца первый экземпляр ведомости вместе с первичными документами, подтверждающими поступление и расходование молока, представляется в бухгалтерию для осуществления учетных записей по движению молока. Второй экземпляр служит основанием для отражения поступления и расходования молока в Книге складского учета у заведующего фермой, бригадира или приемщика молока на ферме.

Прием сельскохозяйственными организациями молока от граждан, проживающих на территории организации, для последующей его реализации перерабатывающим организациям в первичном учете отражается в Книжке учета приемки (закупки) молока у граждан (ф. 420-АПК) и Журнале учета приемки (закупки) молока у граждан (ф. 421-АПК).

Книжка используется для оформления приемки (закупки) молока у граждан в порядке выполнения заключенных договоров. Книжка открывается на отдельного сдатчика с указанием населенного пункта (места проживания). Приемщиком молока заполняются следующие реквизиты: номер и дата составления договора со сдатчиком молока, общее количество по договору, базисная жирность и цена за 1 кг. По каждому дню (дате) приемки молока в Книжке ф. 420-АПК указываются количество принятого молока, процент жира, количество молока в пересчете на базисную жирность. Эти данные подтверждает приемщик молока своей подписью. Книжка постоянно находится у сдатчика молока, который осуществляет контроль за правильностью сделанных в ней записей.

Журнал учета приемки (закупки) молока у граждан (ф. 421-АПК) представляет собой документ накопительного характера, в котором приемщик молока обобщает данные о движении молока, закупленного у граждан по договорам, за месяц. Журнал ф. 421-АПК является основанием для учетных записей в Ведомости учета движения молока (ф. 414-АПК), подписывается приемщиком и бухгалтером.

Количество шерсти с учетом ее качества, полученное в период стрижки овец, отражается в Акте настрига и приема шерсти (ф. 415-АПК), который используется для оформления приема и учета количества настриженной шерсти. В Акте ф. 415-АПК указываются дата стрижки овец, фамилия и инициалы чабана, за которым закреплена отара, возрастная группа и порода овец, количество и качество настриженной шерсти, в том числе с одной овцы. Акт подписывают зоотехник, руко-

водитель подразделения, старший чабан, заведующий пунктом стрижки и материально ответственное лицо, принявшее шерсть, и утверждает руководитель организации. Он составляется в двух экземплярах, из которых один остается у руководителя подразделения и является основанием для начисления заработной платы чабанам, а второй передается материально ответственному лицу, принявшему на склад шерсть для принятия ее к учету и составления *Отчета о движении продукции и материалов* (ф. 215-АПК).

Оприходование яиц производится в Дневнике учета сбора яиц (ф. 416-АПК), который предназначен для ежедневного учета поступления яиц. Дневник заполняет руководитель подразделения (цеха). В Дневнике ф. 416-АПК указываются поголовье и масса птицы на начало каждого дня. Фактический сбор яиц за день подтверждается подписью оператора (птичницы). В конце отчетного периода (месяца, декады) в Дневнике ф. 416-АПК рассчитываются среднее поголовье несушек, яйценоскость на одну несушку в штуках. Подписывается Дневник ф. 416-АПК руководителем подразделения (начальником цеха), оператором (птичницей) и бухгалтером, который проверяет правильность записей в дневнике.

В специализированных птицеводческих организациях производится сортировка яиц в цехе инкубации, данная операция оформляется Актом на сортировку яиц (ф. 417-АПК). Акт составляется в одном экземпляре начальником цеха инкубации. В процессе сортировки выделяются нестандартные яйца, имеющие дефекты: насечки, битые и т. д. Дефектованные яйца по Требованию-накладной или Лимитно-заборной карте сдаются на склад. Акт на сортировку яиц подписывают начальник цеха инкубации, зоотехник, сортировщик и оператор и утверждает руководитель организации. Данный Акт служит основанием для записей в Отчет о процессах инкубации (ф. 310-АПК) и в установленные сроки представляется в бухгалтерию организации.

Для оформления операций по закупке сельскохозяйственной продукции от граждан по договорам составляется Приемно-расчетная ведомость на закупку сельскохозяйственной продукции у граждан (ф. 422-АПК). Ведомость составляется заготовителем сельскохозяйственной продукции в одном экземпляре в течение рабочего дня по мере закупки продукции на группу сельскохозяйственных продуктов или на каждый продукт в отдельности.

Товарно-транспортная накладная (ф. ТТН-1) и Товарная накладная (ТН-2) являются основными первичными документами на отпуск в реализацию готовой продукции.

4.3. Документальное оформление движения прочих запасов

Значительную часть производственных запасов (минеральные удобрения, нефтепродукты, запасные части и т. п.) сельскохозяйственные организации приобретают со стороны. Основным первичным документом на оприходование поступающих от поставщиков товарно-материальных ценностей является *Товарно-транспортная накладная*.

Для получения товарно-материальных ценностей со склада поставщика представителю организации выписывают *Доверенность*.

Доверенность на получение товарно-материальных ценностей выписывается бухгалтерией организации-получателя в одном экземпляре на каждое получение ценностей одного или нескольких наименований, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, заказу и другим документам. Выписанная доверенность подлежит регистрации в *Журнале учета выданных доверенностей*.

Лицо, которому выдана доверенность, обязано не позднее следующего дня после каждого получения ценностей независимо от того, получены ли товарно-материальные ценности по доверенности полностью или частями, представить в бухгалтерию организации документы о выполнении поручений и о сдаче на склад или материально ответственному лицу полученных им товарно-материальных ценностей.

Неиспользованные доверенности должны быть возвращены выдавшей их организации на следующий день после истечения срока действия доверенности, о чем делается отметка в *Журнале учета выданных доверенностей*.

Материальные ценности, поступающие от переработки продукции собственных промышленных и обслуживающих производств, приходят на основании *Требования-накладной (ф. 203-АПК)*.

Закупленные подотчетными лицами организации товарно-материальные ценности приходятся в общеустановленном порядке на основании оправдательных документов, подтверждающих покупку (счета и чеки магазинов, квитанция к приходному кассовому ордеру при покупке у другой организации за наличный расчет, акт или справка о покупке на рынке или у населения), которые прикладываются к авансовому отчету подотчетного лица.

Основным документом, которым оформляют систематический отпуск товарно-материальных ценностей, является *Лимитно-заборная карта (ф. 201-АПК)*. Отпуск семян, минеральных удобрений, нефте-

продуктов, строительных и других материалов оформляют лимитно-заборными картами. Лимитно-заборную карту выписывают в двух экземплярах на срок в пределах календарного месяца. Она является накопительным документом. Один экземпляр Лимитно-заборной карты находится у получателя и является документом для оприходования ценностей, второй экземпляр остается у кладовщика. При выдаче ценностей кладовщик записывает в обоих экземплярах дату и количество отпущенных средств. При этом в Лимитно-заборной карте кладовщика расписывается получатель, а в Лимитно-заборной карте получателя – кладовщик.

Разовый отпуск товарно-материальных ценностей для потребления или перемещения внутри хозяйства производится на основании *Требования-накладной* (ф. 203-АПК), отпуск на сторону – по соответствующей специализированной *Товарно-транспортной накладной* в зависимости от вида материальных ценностей.

Акт об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений и гербицидов (ф. 206-АПК) применяется для списания с подотчета материально ответственного лица минеральных, органических и бактериальных удобрений и гербицидов, отнесения их на затраты по возделыванию сельскохозяйственных культур. Акт ф. 206-АПК составляется руководителем подразделения организации с участием главного агронома после завершения работ по внесению в почву удобрений или обработке посевов гербицидами. Оформляется Акт в одном экземпляре на каждое производственное подразделение в отдельности. В нем указываются наименование использованных удобрений и гербицидов, номер поля, на котором проводились работы, наименования культур, площадь обработанных посевов, количество израсходованных минеральных и органических удобрений в физической массе и в пересчете на действующее вещество. Данный Акт подписывается главным агрономом, бригадиром (руководителем подразделения) и материально ответственным лицом, у которого в подотчете находились указанные удобрения и гербициды.

Акт об использовании химических средств защиты растений (ф. 207-АПК) применяется для включения стоимости химических средств защиты растений (пестицидов), использованных на протравливание семян, химическую обработку посевов, в затраты производства. Акт ф. 207-АПК составляется руководителем подразделения организации с участием главного агронома после окончания обработки семян или посевов ядохимикатами. Он оформляется в одном экзем-

пляре на каждое производственное подразделение в отдельности и подписывается главным агрономом и руководителем того подразделения организации, где эти пестициды применялись. Акт составляется по каждому наименованию использованных пестицидов с указанием обработанных площади посевов, массы семян и количества использованных пестицидов.

Акт на списание инвентаря, спецодежды и спецобуви (ф. 209-АПК) применяется для оформления списания морально устаревших, изношенных и негодных для дальнейшего использования инвентаря, хозяйственных принадлежностей, спецодежды и спецобуви. Акт составляется комиссией, создаваемой руководителем сельскохозяйственной организации, на каждый случай списания указанных предметов по соответствующим местам их эксплуатации.

Полученные от списания (ликвидации) инвентаря, хозяйственных принадлежностей, спецодежды и спецобуви отходы и ветошь принимаются к учету на склад организации по Требованию-накладной. В случае если в инвентаре, инструментах или других предметах согласно паспортным данным содержатся драгметаллы, то они в обязательном порядке отражаются отдельной строкой с указанием количества и массы металла, сданного на склад по Требованию-накладной.

На каждого работника, которому в соответствии с законодательством положено выдавать спецодежду, спецобувь открывается *Личная карточка учета спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений (ф. 210-АПК)*. Личным карточкам присваиваются индивидуальные номера, их хранят материально ответственные лица в картотеках, которые находятся в малодоступных для клиентов шкафах. В эту карточку записываются наименования выданной и возвращенной спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений, о чем работник, получивший названные ценности, ставит свою подпись. Личная карточка служит основанием для подачи иска к лицам, уволившимся из организации и не сдавшим спецодежду, срок службы по которой не истек.

Списание в затраты израсходованных на производство нефтепродуктов производят на основании путевых и учетных листов, предварительно обобщенных в *Накопительной ведомости: учета работы грузового автотранспорта (ф. 603-АПК)* и *Накопительной ведомости учета использования машинно-тракторного парка (ф. 602-АПК)*.

Списание строительных материалов, израсходованных на вложения во внеоборотные активы (строительство), производится на основании

Отчета о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом их по нормам.

В сельскохозяйственных организациях для учета движения и использования автопокрышек применяется Карточка учета работы автомобильной шины (ф. 214-АПК). Она открывается и ведется заведующим гаражом или автомехаником. В ней по каждому автомобилю производится запись серийного номера автошины, указываются завод-изготовитель, дата постановки и снятия шины с автомобиля, пробег покрышки за год и с начала эксплуатации. При выбытии автопокрышек из эксплуатации в Карточке отмечается причина выбытия.

По каждому серийному номеру автопокрышек также указываются дата сдачи и получение из ремонта, вид выполняемого ремонта. Карточка ф. 214-АПК является основанием для поощрения за сверхнормативный пробег автопокрышек, а также выполнения их своевременного ремонта.

4.4. Организация складского хозяйства. Учет запасов на складе

Для обеспечения сохранности запасов организуется складское хозяйство. Сельскохозяйственные организации располагают центральными складами, а также складами и кладовыми, находящимися в отделениях, на фермах, в бригадах и других подразделениях организации.

Склады можно подразделить на общие и специализированные. На *общих складах* находятся товарно-материальные ценности, не требующие создания особых условий для их хранения. *Специализированные склады* приспособлены для хранения специфических товарно-материальных ценностей. Так, нефтесклады должны быть оборудованы соответствующими емкостями, располагаться на определенном расстоянии от прочих производственных и жилых зданий и соответствовать другим установленным инструкциями правилам. Зернохранилища должны соответствовать условиям хранения зерна, для хранения запасных частей склад оборудуется стеллажами, на которых размещаются запасные части по их преёскурантным номерам, и т. д.

Все складские помещения должны быть оборудованы противопожарными средствами, иметь налаженное весовое хозяйство, необходимый инвентарь.

Не все запасы сельскохозяйственной организации могут размещаться на складах. Так, сено, солому и другие грубые корма укладывают в скирды и стога в полевых условиях. Силос, корнеплоды хранят

в буртах, траншеях, ямах. Непродолжительное время на токах находится зерновая продукция и т. д.

Во всех случаях запасы, где бы они ни хранились, передают под ответственность кладовщикам, заведующим токами, объездчикам и другим специально выделенным материально ответственным лицам, которых назначает руководитель организации и с которыми в установленном порядке заключают письменный договор о материальной ответственности.

На всех складах, в кладовых и других местах хранения учет движения запасов ведут в Карточках складского учета (ф. 211-АПК). На складах и в кладовых с небольшой номенклатурой запасов вместо карточек допускается ведение Книги складского учета (ф. 212-АПК).

В конце каждого месяца на основании первичных документов и записей в Книге (карточках) складского учета материально ответственные лица составляют Отчет о движении продукции и материалов (ф. 215-АПК), а по нефтепродуктам – Отчет о движении топлива и смазочных материалов (ф. 216-АПК). К отчету прилагают все первичные документы за месяц. Отчеты составляют в натуральных измерителях, оценку отраженных в отчете материальных ценностей производят в бухгалтерии. Отчеты составляют в двух экземплярах, из которых один остается в бухгалтерии, а второй с подписью бухгалтера в приемке возвращается кладовщику после сверки его данных с документами.

На каждую группу материальных ценностей, учитываемых на отдельных синтетических счетах, составляют отдельный отчет, в котором указывают остаток ценностей на начало месяца, затем заполняют приходную и расходную части его и выводят сальдо на конец месяца по каждому виду ценностей и в целом по отчету.

4.5. Оценка запасов

Как элемент метода бухгалтерского учета оценка служит для приведения всех материальных и нематериальных элементов к единой денежной оценке, что позволяет агрегировать всю массу капитала в едином денежном измерителе, применять двойную запись на счетах и балансировать активы и пассивы, отраженные на счетах.

В Национальном стандарте приведены следующие виды оценки (стоимости) запасов:

✓ первоначальная стоимость – стоимость, по которой запасы принимаются к бухгалтерскому учету (абз. 7 подп. 2.1 п. 2);

✓ справедливая стоимость – сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации запасов или уплачена в случае погашения обязательства, возникшего в связи с поступлением запасов, в текущих рыночных условиях (абз. 8 подп. 2.1 п. 2).

Первоначальная стоимость – стоимость, по которой запасы принимаются к бухгалтерскому учету (абз. 7 подп. 2.1 п. 2 Национального стандарта).

В Национальном стандарте приведены способы оценки первоначальной стоимости запасов в зависимости от вариантов приобретения (получения) запасов (табл. 4.1).

Таблица 4.1. Способы оценки первоначальной стоимости запасов

Способ приобретения (получения) запасов	Определение первоначальной стоимости запасов
1	2
Первоначальная стоимость приобретенных запасов	<p>Первоначальной стоимостью приобретенных запасов является фактическая себестоимость, включающая стоимость запасов по ценам приобретения и другие затраты, непосредственно связанные с их приобретением, в том числе:</p> <ul style="list-style-type: none"> - таможенные сборы, таможенные пошлины; - транспортно-заготовительные затраты, в том числе затраты на погрузку запасов в транспортные средства и их доставку в организацию, не включенные в цену приобретения этих запасов, затраты на хранение запасов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, в портах, на складах временного хранения; - иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов. <p>Торговые и другие аналогичные скидки не включаются в первоначальную стоимость приобретенных запасов.</p> <p>Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР), непосредственно связанные с приобретением товаров, могут не включаться в первоначальную стоимость этих товаров</p>

Продолжение табл. 4.1

1	2
<p>Первоначальная стоимость незавершенного производства и готовой продукции</p>	<p>Первоначальной стоимостью незавершенного производства и готовой продукции (за исключением случаев, предусмотренных ч. 2, 3 п. 6 Национального стандарта) является фактическая себестоимость, включающая прямые затраты, распределяемые переменные косвенные затраты на производство этих запасов, условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты (если согласно положению об учетной политике организации условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции).</p> <p>До 2023 г. порядок бухучета и оценки незавершенного производства на всех стадиях технологического цикла устанавливался учетной политикой организации (п. 108 Инструкции № 133).</p> <p>Первоначальной стоимостью незавершенного производства и готовой продукции в массовом и серийном производстве может являться плановая (нормативная) себестоимость, включающая плановые (нормативные) прямые затраты, плановые (нормативные) распределяемые переменные косвенные затраты на производство этих запасов, плановые (нормативные) условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты (если согласно Положению об учетной политике организации условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции) (ч. 2 п. 6 Национального стандарта).</p> <p>Первоначальной стоимостью попутной (сопряженной, побочной) продукции может являться чистая стоимость ее реализации (в случае если эту продукцию предполагается реализовать) или условная оценка (ч. 3 п. 6 Национального стандарта)</p>

Продолжение табл. 4.1

1	2
Первоначальная стоимость запасов, внесенных собственником имущества организации в счет вклада в уставный капитал организации	Первоначальной стоимостью запасов, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) организации в счет вклада в уставный капитал организации, является их стоимость, определенная на основании заключения и отчета об оценке, составленных исполнителем оценки, с которым организацией заключен договор на оказание соответствующих услуг, или акта о внутренней оценке (в случае проведения оценки этих запасов организацией самостоятельно) (п. 8 Национального стандарта). В первоначальную стоимость запасов, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) организации в счет вклада в уставный капитал организации, включаются таможенные сборы, таможенные пошлины, ТЗР (за исключением случая, когда ТЗР, непосредственно связанные с получением товаров, не включаются в первоначальную стоимость этих товаров в соответствии с ч. 2 п. 12 Национального стандарта) и иные затраты, непосредственно связанные с их получением (п. 12 Национального стандарта)
Первоначальная стоимость запасов, полученных организацией безвозмездно или в обмен на другие активы	Первоначальной стоимостью запасов, полученных организацией безвозмездно или в обмен на другие активы, является справедливая стоимость этих запасов на дату принятия к бухгалтерскому учету, а при невозможности достоверного ее определения – стоимость, по которой эти запасы числились в бухгалтерском учете передающей стороны на дату передачи (п. 9 Национального стандарта). В первоначальную стоимость запасов, полученных организацией безвозмездно или в обмен на другие активы, включаются таможенные сборы, таможенные пошлины, ТЗР (за исключением случая, когда ТЗР, непосредственно связанные с получением товаров, не включаются в первоначальную стоимость этих товаров в соответствии с ч. 2 п. 12 Национального стандарта) и иные затраты, непосредственно связанные с их получением (п. 12 Национального стандарта). Важным новшеством является определение стоимости запасов по стоимости, по которой эти запасы числились в бухгалтерском учете передающей стороны на дату передачи, при невозможности достоверного определения справедливой стоимости. Такая норма отсутствовала в Инструкции № 133

Способ приобретения (получения) запасов	Определение первоначальной стоимости запасов
<p>Первоначальная стоимость запасов, полученных при выбытии основных средств и других долгосрочных активов, при их ремонте, реконструкции (модернизации, реставрации), проведении иных аналогичных работ</p>	<p>Первоначальной стоимостью запасов, полученных при выбытии (в том числе частичном выбытии) основных средств и других долгосрочных активов, при их ремонте, реконструкции (модернизации, реставрации), проведении иных аналогичных работ, а также в виде возвратных отходов, является чистая стоимость их реализации (в случае если эти запасы предполагается реализовать) или условная оценка (п. 10 Национального стандарта). Подобная норма была до 2023 г. в п. 45 Инструкции № 133</p>
<p>Первоначальная стоимость выявленных при инвентаризации излишков запасов</p>	<p>Первоначальной стоимостью выявленных при инвентаризации излишков запасов (за исключением запасов, произведенных в организации) является их стоимость, определенная на основании заключения и отчета об оценке, составленных исполнителем оценки, с которым организацией заключен договор на оказание соответствующих услуг, или акта о внутренней оценке (в случае проведения оценки этих запасов организацией самостоятельно). Первоначальная стоимость выявленных при инвентаризации излишков запасов, произведенных в организации, определяется в порядке, установленном п. 6 Национального стандарта (п. 11 Национального стандарта), т. е. аналогично определению первоначальной стоимости незавершенного производства и готовой продукции.</p> <p>Норма ан н н</p>

Отклонения – разница между первоначальной стоимостью запасов и их условной оценкой (абз. 4 подп. 2.1 п. 2 Национального стандарта).

При отпуске запасов в производство и ином выбытии их оценка производится организацией в соответствии с вышеназванной инструкцией одним из следующих способов:

по себестоимости каждой единицы;

по средней себестоимости;

по способу ФИФО (по себестоимости первых по времени приобретения материалов).

В сельском хозяйстве имеются свои особенности в оценке производимой продукции в течение года.

Продукцию, поступающую из производства в течение года, приходят и списывают в расход по нормативно-прогнозной себестоимости. Это связано с тем, что фактическая себестоимость произведенной сельскохозяйственной продукции в течение года пока неизвестна. В конце года, после составления отчетных калькуляций и определения фактической себестоимости продукции растениеводства, животноводства и других отраслей хозяйства, определяют разницу между фактической и нормативно-прогнозной себестоимостью продукции и на суммы выявленных разниц производят корректировочные записи.

При превышении фактической себестоимости над нормативно-прогнозной делают дооценку, а в случае, если фактическая себестоимость окажется ниже нормативно-прогнозной – уценку (сторнировочную запись). После корректировочных записей сельскохозяйственная продукция, полученная из производства в отчетному году, будет учтена по фактической стоимости.

Однако не для всех видов продукции устанавливается нормативно-прогнозная оценка. Например, волос, шерсть-линька, перо, пух, кожи животных и т. п. учитывают по ценам возможной реализации. Причем эта оценка в конце года не корректируется.

Зерновые отходы оценивают по стоимости, установленной исходя из процента содержания в них зерна.

Покупную продукцию учитывают по ценам приобретения с учетом расходов по ее заготовке и доставке в организацию.

Семена и корма оценивают в таком же порядке, как и продукцию: семена и корма, произведенные в текущем году – по нормативно-прогнозной себестоимости с последующей корректировкой в конце года до фактической; семена и корма, перешедшие с прошлого года – по фактической себестоимости соответствующего года; покупные – по ценам приобретения с учетом расходов на заготовку и доставку.

Побочная продукция. Солома, полова, ботва оцениваются по нормативам (в размере фактических затрат на уборку и транспортировку) и исходя из кормового достоинства. Навоз, помет оцениваются по нормативам, исходя из фактических затрат на уборку и транспортировку, включая стоимость подстилки.

Продукция промышленных производств оценивается по фактической стоимости переработки с учетом фактической стоимости перерабатываемого продукта.

Продукция, полученная от обмена и переработки (комбикорм, зерно), оценивается по учетной стоимости обмениваемого (перерабатываемого) имущества организации-продавца, включая затраты на доставку и погрузочные работы.

4.6. Синтетический и аналитический учет готовой продукции

На счете 43 «Готовая продукция» учитывается сельскохозяйственная продукция различных отраслей производства, а также продукция, принятая от населения для реализации и закупленная по договорам у граждан.

Если получаемая из производства продукция полностью направляется для использования в данной организации в качестве сырья, семян, кормов, то ее приходят непосредственно на счет 10 «Материалы».

По дебету счета 43 «Готовая продукция» отражают поступление продукции по различным каналам, а также выявленные при инвентаризации на складах излишки. По кредиту счета 43 «Готовая продукция» отражают стоимость реализованной продукции, а также отпущенной в переработку или на нужды основной деятельности, обслуживающих производств и хозяйств, на выдачу продукции в счет натуральной оплаты труда работникам и т. п.

Учет сельскохозяйственной продукции можно вести в разрезе следующих субсчетов, предусмотренных в рабочем плане счетов:

43-1 «Продукция растениеводства»;

43-2 «Продукция животноводства»;

43-3 «Продукция промышленных и подсобных производств»;

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

43-5 «Продукция, принятая у граждан для реализации» и др.

Сельскохозяйственные организации учитывают продукцию растениеводства по ее видам, сортам, качеству и другим показателям (кроме

семян и кормов), предназначенную для реализации, переработки в организации, выдачи натурой в счет оплаты труда и т. д. Полученную от урожая продукцию, целевое назначение которой не определено, предварительно приходуют по дебету счета 43 «Готовая продукция» в первоначальной массе. После определения и передачи продукции (или ее части) по целевому назначению ее списывают по соответствующим направлениям.

Затраты по доработке продукции (очистка, сортировка, сушка) урожая прошлого года относят на увеличение ее стоимости.

На счете 43 «Готовая продукция» учитывают продукцию, полученную от различных видов сельскохозяйственных животных, птицы и пчел (молоко, яйцо, шерсть, мед и др.). Аналитические счета открывают с учетом видов продукции, сортов и других качественных показателей.

Счет 43 «Готовая продукция» предназначен также для учета продуктов, полученных в результате переработки продукции растениеводства и животноводства в своем хозяйстве (продукция, полученная в результате консервирования, переработки молока, зерна, забоя скота), промышленных производств.

На счете учитывают продукцию вспомогательных и обслуживающих производств (мастерских, пошивочных мастерских, предприятий общественного питания и т. п.) по видам и сортам продукции.

На счете 43 «Готовая продукция» учитывают сельскохозяйственную продукцию (молоко, картофель и др.), закупаемую у граждан в соответствии с порядком, установленным соответствующими нормативными документами. Аналитический учет закупленной продукции ведут по ее видам, сортам, кондициям и другим качественным показателям.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Оприходована продукция растениеводства в первоначальной массе	43	20-1
2	Продукция передана в сортировку (при наличии разных материально ответственных лиц)	43	43-1
3	Оприходована товарная часть продукции после сортировки и сушки	43	43
4	Оприходованы семена после сортировки и сушки	10	43
5	Оприходованы зерноотходы исходя из процента содержания в них зерна	10	43

6	Сторнируются мертвые (неиспользованные) отходы, усушка	43	20-1
7	Сторнируется разница в стоимости зерна и зерноотходов	43	20-1
8	Оприходована продукция, поступаемая от молодого неплодоносящего сада	43	08
9	Оприходована продукция животноводства	43	20-2
10	Оприходована продукция промышленных производств	43	20-3
11	Оприходована продукция обслуживающих производств	43	29
12	Оприходована продукция, принятая у граждан для реализации	43	76
13	Оприходована продукция в счет взносов в уставный капитал от учредителей	43	75-1
14	Оприходованы излишки продукции, выявленные при инвентаризации	43	90-7
15	Списывается реализованная продукция	90	43
16	Списывается продукция, использованная на корм (молоко на выпойку телят, поросят)	20-2	43
17	Отражена недостача продукции, выявленная при инвентаризации	94	43

В бухгалтерии организации учет наличия и движения сельскохозяйственной продукции осуществляется в сальдовых ведомостях ф. 608-АПК, ф. 609-АПК. В ведомостях отражаются остатки готовой продукции на первое число каждого месяца.

В бухгалтерии движение готовой продукции отражается в Ведомости учета материальных ценностей, товаров и тары (ф. 46-АПК). Ее открывают на месяц в разрезе синтетических счетов, записи производят на основании отчетов о движении продукции и материалов ф. 25-АПК.

Синтетический учет готовой продукции ведется в Журнале-ордере ф. 10-АПК.

4.7. Синтетический и аналитический учет семян и кормов

Учет семян целесообразно вести на специальном субсчете «Семена и посадочный материал» счета 10 «Материалы».

Аналитический учет семян ведут по видам и ботаническим сортам, а в семеноводческих хозяйствах – также по репродукциям.

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
10	20-1	Оприходованы семена, собранные с семенных участков
10	60	Оприходованы семена, закупленные у других организаций
10	43	Оприходованы семена, полученные от сортировки и сушки продукции растениеводства
10	66-2	Оприходованы семена, полученные в счет краткосрочного займа
10	70, 69, 76 и др.	Отражены расходы, связанные с доработкой продукции прошлого года
20-1	10	Списаны семена, использованные на посев
08	10	Списан посадочный материал, использованный на закладку многолетних насаждений
90-4	10	Реализованы семена
66-2	10	Произведены расчеты по краткосрочному займу, ранее полученному семенами
94	10	Отражена недостача семян
10	90-7	Оприходованы излишки семян, выявленные при инвентаризации

Наличие и движение кормов, как собственного производства, так и покупных, целесообразно учитывать на отдельном субсчете «Корма» к счету 10 «Материалы».

Аналитический учет кормов осуществляется по их видам, одноименные виды кормов при этом учитывают объединенно, без подразделения их по видам (сено однолетних и многолетних трав; сено природных сенокосов, солома яровых и озимых культур; силос, полученный от различных культур (кроме кукурузного); кормовые корнеплоды и т. д.).

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
10	20-1	Оприходованы корма, полученные из производства
10	20-3	Оприходованы корма, полученные от переработки промышленных производств
10	60	Оприходованы корма, закупленные у других организаций
10	76	Оприходованы корма, закупленные у населения
10	43-1	Оприходованы зерноотходы, полученные от сортировки и сушки зерновой продукции
20-2	20-1	Скормлены пастбищные корма на корню
23 20-2	10-6	Списаны корма, использованные на корм рабочему и продуктивному скоту
90-4	10-6	Реализованы корма
94	10-6	Отражена недостача кормов
10-6	90	Оприходованы излишки кормов

В бухгалтерии организации учет наличия и движения семян, кормов осуществляется в сальдовых ведомостях ф. 608-АПК, ф. 609-АПК. В ведомостях отражаются остатки готовой продукции на первое число каждого месяца.

В бухгалтерии движение готовой продукции отражается в Ведомости учета материальных ценностей, товаров и тары (ф. 46-АПК). Ее открывают на месяц в разрезе синтетических счетов, записи производят на основании отчетов о движении продукции и материалов ф. 25-АПК.

Синтетический учет готовой продукции ведется в Журнале-ордере ф 10-АПК.

4.8. Учет топлива

Горюче-смазочные материалы (дизельное топливо, бензин, сжатый природный газ, сжиженный нефтяной газ, моторные, трансмиссионные масла, различные смазки, охлаждающие, тормозные и другие жидкости) в организацию поступают от поставщиков в соответствии с договорами купли-продажи нефтепродуктов, к которым в обязательном порядке прилагаются спецификация и протокол согласования цены.

Сельскохозяйственным организациям горюче-смазочные материалы поставляются в окрашенном виде: дизельное топливо – в зеленый цвет, бензин АИ-92-К5-Евро – в оранжевый цвет, бензин Н-80 – в синий цвет. В случае отказа от получения окрашенного товара и (или) нарушения данного условия договора сельскохозяйственная организация (покупатель) несет ответственность в соответствии с действующим законодательством.

Качество поставляемых горюче-смазочных материалов должно соответствовать требованиям ТНПА, ГОСТ (ТУ), установленным для данного вида топлива. Каждая партия горюче-смазочных материалов сопровождается документом о качестве, выданным продавцом. Документы о качестве прикладываются к накладным (ТТН-1 и (или) ТН-2). При расчете бюджетными средствами по требованию покупателя выдается копия декларации изготовителя о соответствии размещаемых на рынке бензинов и дизельного топлива требованиям технического регламента.

Горюче-смазочные материалы, поступающие в организацию, подлежат тщательной проверке: проверяется пломбирование бензовозов; осуществляется замер материалов, сливаемых в подземные емкости, при помощи калибровочной линейки.

Для хранения горюче-смазочных материалов могут применяться специальные резервуары, покрытые изнутри эпоксидной смолой. Эти емкости конструируются с учетом циркуляции воздуха (резервуары оснащаются специальными клапанами, обеспечивающими доступ воздуха, но в то же время препятствующими попаданию влаги внутрь). Некоторые виды горюче-смазочных материалов могут храниться в обычных емкостях из низкоуглеродистой стали. Основные требования предъявляются при этом не столько к составу металла, из которого изготовлен корпус резервуара, сколько к конструкции дренажной системы. Емкости, не оснащенные силикагелевыми клапанами, регулярно проверяют на наличие конденсированной влаги, поэтому располагают их под небольшим наклоном.

Некоторые виды горюче-смазочных материалов могут храниться на открытых площадках при условии наличия навеса и плюсовой температуры. Тем не менее складирование горюче-смазочных материалов на открытом воздухе не рекомендуется – такой вид хранения может использоваться только в качестве резерва при перевозке продукции или реорганизации складских помещений.

Существует отдельная категория горюче-смазочных материалов, для которых исключается хранение на открытом пространстве. Как правило, это требование указывается производителем в характеристиках продукта. К «закрытым» горюче-смазочным материалам относятся:

- электроизоляционные масла;
- рефрижераторные масла;
- пластичные смазки;
- смазочно-охлаждающие жидкости.

Складской, а также бухгалтерский учет горюче-смазочных материалов в натуральном выражении на нефтескладах ведется: жидких – в единицах объема (литрах), твердых – в единицах массы (килограммах). Горюче-смазочные материалы, находящиеся в других местах хранения (в пунктах заправки, на производственных участках), должны учитываться в тех единицах, в которых они получены материально ответственными лицами.

Приобретение горюче-смазочных материалов по электронным картам на автозаправочных станциях осуществляется на основании заключенного договора. Организация перечисляет авансовый платеж автозаправочным станциям и получает электронную микропроцессорную карту многоразового использования. По электронной карте организация в течение месяца расплачивается за топливо на автозаправоч-

ных станциях единовременными платежами в пределах перечисленной ранее суммы предоплаты. Информация о количестве приобретенного топлива фиксируется на выданной поставщиком электронной карте. Кроме того, поставщик по окончании месяца представляет организации Отчет по отпуску товаров и оказанию услуг по топливным (электронным) картам, в котором отражаются количество и стоимость отпущенных в течение месяца нефтепродуктов. Также к отчету прилагается расшифровка с указанием дат отпуска топлива и номеров электронных карт. Покупателю выставляется электронный счет-фактура (ЭСЧФ) на основании оформленного за месяц отчета по отпуску топлива.

Согласно Методическим рекомендациям по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг) (утверждены письмом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14 января 2016 г. № 04-2-1-32/178) стоимость горюче-смазочных материалов включается в себестоимость продукции, работ, услуг.

В соответствии с данными Методическими рекомендациями стоимость топливно-смазочных материалов, израсходованных на эксплуатацию автотранспортных средств, в зависимости от направления расходования топлива списывается в дебет счетов учета затрат в пределах установленных норм их расхода.

Стоимость израсходованных топливно-смазочных материалов сверх норм рассматривается как недостача и списывается в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Необоснованный перерасход топлива подлежит взысканию с виновных лиц по рыночным ценам.

При определении норм расхода горюче-смазочных материалов следует руководствоваться следующими документами:

- постановление Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь от 23 декабря 2019 г. № 54 «Об установлении норм расхода топлива в области транспортной деятельности»;

- постановление Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь от 6 января 2012 г. № 3 «Об установлении норм расхода топлива в области транспортной деятельности и признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь» (с дополнениями от 20 января 2016 г.);

- постановление Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь от 31 декабря 2008 г. № 141 «Об утверждении Ин-

струкции о порядке применения норм расхода топлива для механических транспортных средств, машин, механизмов и оборудования» (с дополнениями от 7 июня 2011 г.) (далее – Инструкция).

Нормы расхода топлива, рассчитанные в соответствии с Инструкцией, предназначены для использования при учете и контроле расхода топлива механическими транспортными средствами, машинами, механизмами и оборудованием, эксплуатируемыми организациями, зарегистрированными на территории Республики Беларусь.

В случае отсутствия установленной нормы расхода топлива до ее установления расход топлива при эксплуатации механического транспортного средства, машины, механизма и оборудования в Республике Беларусь учитывается по временной норме на срок не более 6 мес (ч. 1 п. 7 Инструкции).

При отсутствии контрольного расхода топлива, установленного заводом-изготовителем, временная норма расхода топлива при эксплуатации механического транспортного средства, машины, механизма и оборудования устанавливается руководителем организации (ч. 2 п. 7 Инструкции). Применяемая расчетная норма расхода топлива утверждается приказом руководителя организации. В приказе целесообразно указать по каждой марке автомобиля или иной техники базовую (линейную) норму расхода топлива, повышения (понижения) нормы, дополнительный расход топлива, а также расчетную норму расхода топлива, которая будет применяться при фактическом списании топлива.

Приказ руководителя организации будет являться для бухгалтера основанием для списания горюче-смазочных материалов на себестоимость продукции, работ, услуг.

Повышение (понижение) норм расхода топлива устанавливается приказом руководителя организации (п. 5 Инструкции).

Бухгалтерский учет горюче-смазочных материалов сельскохозяйственными организациями ведется в соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета на синтетическом активном счете 10 «Материалы» субсчете 3 «Топливо» по видам горюче-смазочных материалов, местам хранения и материально ответственным лицам.

С 2023 г. периодичность замера остатка горюче-смазочных материалов в баках транспортных средств, машин и механизмов оговаривается в учетной политике организации.

Например, в учетной политике могут иметь место следующие записи в части периодичности замеров остатка горюче-смазочных материалов в баках транспортных средств, машин и механизмов:

- замер проводить ежемесячно на конец отчетного месяца;
- замер проводить ежеквартально на конец каждого квартала;
- замер проводить с иной периодичностью.

В учетной политике также необходимо оговорить применяемый организацией способ замера остатка горюче-смазочных материалов в баках транспортных средств, машин и механизмов:

- с помощью метроштоков;
- при заполнении бака до полного объема;
- путем слива топлива;
- другим способом.

Проверка наличия топлива в баках транспортных средств проводится комиссией, назначенной руководителем организации. При замере в баке остатков топлива должно присутствовать лицо, за которым закреплено транспортное средство. Результаты снятия остатков топлива в баках используются для определения фактического количества использованного топлива для выполнения различных работ.

Фактический расход топлива за день определяется по каждому транспортному средству путем прибавления к остатку топлива на начало рабочего дня количества заправленного топлива и вычитания остатка на конец рабочего дня по данным измерительных приборов (по остатку топлива в баках транспортных средств).

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
10-3.1	60	Поступило топливо от поставщиков
10-3.2	71	Приобретено топливо за наличный расчет
10-3.2	60	Оприходовано топливо от АЗС, полученное по электронным картам
10-3.1	23, 26	Оприходовано отработанное масло
10-3.1	60	Приобретено газообразное топливо в баллонах
10-3.1	66-2	Поступили горюче-смазочные материалы в виде краткосрочного займа
10-3.1	75-1	Получены горюче-смазочные материалы от учредителей в счет вклада в уставный капитал организации
10-3.1	98	Оприходованы горюче-смазочные материалы, полученные безвозмездно
10-3.2	10-3.1	Произведена заправка техники с нефтесклада или пункта заправки организации
23, 20, 26, 44, 29	10-3.2	Списаны горюче-смазочные материалы (по норме)
94	10-3.2	Отражена стоимость горюче-смазочных материалов, использованных сверх установленных норм

В бухгалтерии сельскохозяйственной организации при журнально-ордерной форме учета учет движения горюче-смазочных материалов осуществляется в сальдовых ведомостях ф. 608-АПК, ф. 609-АПК, Ведомости учета материальных ценностей, товаров и тары (ф. 46-АПК), Журнале-ордере ф. 10-АПК.

4.9. Учет запасных частей

Учет запасных частей, аккумуляторов и шин ведется на субсчете 10-5 «Запасные части» по наименованиям, номенклатурным номерам в разрезе следующих групп:

10-5.1 «Запасные части»;

10-5.2 «Аккумуляторы»;

10-5.3 «Шины»;

10-5.4 «Запчасти и шины, подлежащие восстановлению»;

10-5.5 «Запасные части и детали с остаточным ресурсом».

В бухгалтерии организации учет запасных частей ведется только в суммовом выражении по группам и маркам машин; отдельные узлы (задний мост в сборе, коробка передач и т. д.) в бухгалтерии следует учитывать в количественно-суммовом выражении. Учет аккумуляторов в бухгалтерии ведется по их маркам и номерам. Новые аккумуляторы учитывают и хранят отдельно от аккумуляторов, бывших в эксплуатации.

Некоторые особенности имеет учет шин. Если автомобильные шины попали в организацию вместе с новым автомобилем, то их стоимость входит в стоимость автомобиля и учитывается в составе основных средств. Если шины приобретены отдельно от автомобиля, то они учитываются как материалы, приобретенные для ремонта основных средств. Учет шин организуется по маркам машин и номерам резины в количественном и денежном выражении.

Если шины не прошли эксплуатационную норму пробега, то комиссия составляет акт, в котором указывает причины, по которым шины пришли в негодность: эксплуатационные (из-за нарушений правил эксплуатации) либо производственные (из-за заводских дефектов, выявленных в процессе эксплуатации). Если шина пришла в негодность до установленной эксплуатационной нормы пробега по вине водителя, то с него удерживается ее стоимость в сумме недопробега. Эта стоимость определяется как разность между первоначальной стоимостью шины и величиной износа, которая рассчитывается на основании фак-

тического пробега, отраженного в Карточке учета работы автомобильной шины, и нормы износа в процентах на 1000 км пробега.

При преждевременном выходе шин из строя по производственным причинам комиссия составляет Рекламационный акт в установленной форме. Шина, подлежащая рекламации, направляется организации-изготовителю шины или шиноремонтному предприятию вместе с Карточкой учета работы шины и Рекламационным актом. Организация, получившая рекламацию, рассматривает ее и в течение месяца после получения сообщает заявителю о своем решении. Если организация-изготовитель признает, что шины вышли из строя по производственным причинам, то она производит бесплатную замену шин или доплату за их недопробег.

Если шины сняты с работающих автомашин и тракторов, которые не прошли нормативный пробег, то они также оприходуются по стоимости их недопробега.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Поступили от поставщиков запасные части, шины, аккумуляторы	10-5	60
2	Приобретены запасные части за наличный расчет	10-5	71
3	Отражена передача новых шин для замены изношенных	10-5	10-5
4	Отражено списание на счета учета затрат стоимости новых шин	20, 44	10-5
5	Отражен возврат летних шин на склад (с учетом износа) при замене летнего комплекта на зимний	10-5	20, 44
6	Оприходованы снятые шины и запчасти со списанных основных средств с остаточным ресурсом	10-5	91
	Оприходованы снятые шины с работающих машин и тракторов:		
	- пригодные для восстановления;	10-5	23
	- непригодные для восстановления	10-6	23
7	Оприходованы запасные части, изготовленные в своей ремонтной мастерской	10-5	23
8	Списаны запасные части на ремонт:		10-5
	- в ремонтной мастерской;	23	
	- вне ремонтной мастерской на ремонт:		
	• автомобильного транспорта;	23	
	• машинно-тракторного парка;	23	
	• легкового автотранспорта	23	
	Списывается стоимость запасных частей при их замене за счет созданного резерва	96	

9	Списывается стоимость шин, не прошедших нормативного пробега	94	10-5
	Отнесена стоимость недопробега, включая НДС:		
	- на завод-изготовитель шин;	76-3	94
	- на водителя;	73-2	94
	- за счет организации	90	94
10	Удовлетворена претензия заводом-изготовителем путем поставки шин	10-5	76-3
11	Переданы шины и запасные части на восстановление	10-7	10-5
	Оприходованы восстановленные запчасти	10-5	10-7

В бухгалтерии организации аналитический учет осуществляется в сальдовых ведомостях ф. 608-АПК, ф. 609-АПК, в Ведомости учета материальных ценностей, товаров и тары (ф. 46-АПК); синтетический учет готовой продукции ведется в Журнале-ордере ф. 10-АПК.

4.10. Учет строительных материалов

Для обобщения информации о наличии и движении оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки в возводимых или реконструируемых объектах (далее – оборудование к установке), у заказчика, застройщика, а также строительных материалов, находящихся у заказчика, застройщика, предназначен счет 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» субсчет 07-3 «Строительные материалы», в разрезе которого учитываются наличие и движение материалов, используемых заказчиком, застройщиком при выполнении строительных и иных специальных монтажных работ и впоследствии включаемых в первоначальную стоимость объекта строительства и (или) оборудования к установке.

Наличие и движение сырья, основных материалов (в том числе строительных материалов у подрядчика), вспомогательных материалов, сельскохозяйственной продукции, заготовленной для переработки, и т. п. учитываются на счете 10 «Материалы» субсчете 10-1 «Сырье и материалы».

В себестоимости строительно-монтажных работ удельный вес материалов составляет свыше 60 %.

Материалы подразделяются:

- на строительные материалы;
- конструкции и детали.

По назначению различают:

- материалы общего назначения (цемент, кирпич, бетон и др.);
- материалы специального назначения (огнеупорные, теплоизоляционные и др.).

По исходному сырью материалы подразделяют:

- на лесные материалы и изделия (лес круглый, пиломатериалы, паркет и др.);
- керамические материалы и изделия (кирпич, черепица и др.);
- металлические материалы и изделия (трубы, гвозди и пр.).

К конструкциям и деталям относятся железобетонные, металлические, деревянные конструкции, оборудование для отопительной, вентиляционной, санитарно-технической систем и др.

В зависимости от роли в процессе производства материалы подразделяются на основные (кирпич, цемент и т. п.) и вспомогательные (ветошь, пакля и т. п.).

В зависимости от способа хранения материалы подразделяются на материалы складского и открытого хранения (песок, гравий, щебень и др.).

Материалы открытого хранения при отпуске их в производство не подсчитываются и не взвешиваются, на них не выписываются первичные документы. Фактический расход этих материалов определяется ежемесячно путем инвентаризации. При этом комиссия составляет Акт об остатках и на списание израсходованных материалов открытого хранения (ф. № 22а). Расход материалов определяется следующим образом: остаток на начало месяца + поступления за месяц – остаток на конец месяца.

Аналитический учет строительных материалов ведут по местам хранения, наименованиям, количеству и стоимости.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Поступили от поставщиков строительные материалы	10-1, 07-3	60
2	Списаны затраты, связанные с доставкой строительных материалов в организацию	10-1, 07-3	70, 69 и др.
3	Оприходованы строительные материалы, приобретенные подотчетным лицом	10-1, 07-3	71
4	Оприходованы строительные материалы, поступившие от учредителей	10-1, 07-3	75
5	Оприходованы строительные материалы, изготовленные в промышленном производстве (доски и др.)	10-1, 07-3	20-3
6	Оприходованы излишки строительных материалов, выявленные при инвентаризации	10-1, 07-3	90-7

7	Списаны строительные материалы: - на строительство и реконструкцию объектов; - на ремонт зданий и сооружений	08 23	07-3
8	Отражена стоимость недостающих строительных материалов, выявленных при инвентаризации	94	10-1, 07-3
9	Выбытие строительных материалов	91	07-3, 10-1
10	Оприходованы строительные материалы от разборки зданий, сооружений, которые будут использованы в качестве стройматериалов	07-3, 10-1	91
11	Переданы строительные материалы в строительство	07-3	10-1

В бухгалтерии организации аналитический учет осуществляется в сальдовых ведомостях ф. 608-АПК, ф. 609-АПК, в Ведомости учета материальных ценностей, товаров и тары (ф. 46-АПК); синтетический учет готовой продукции ведется в Журнале-ордере ф. 10-АПК.

4.11. Учет удобрений, средств защиты растений, животных и медикаментов

Учет минеральных и органических удобрений, ядохимикатов, био-препаратов, ветеринарных препаратов ведется на счете 10 «Материалы» субсчете 10-1 «Сырье и материалы». В рабочем плане счетов может открываться отдельный субсчет для учета минеральных и органических удобрений.

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
10-1	60	Поступили от поставщиков удобрения, приобретенные за счет собственных средств
10-1	20-2 23	Оприходованы органические удобрения, поступившие от: - продуктивных животных; - рабочего скота
20-1	20-2, 23	Списаны органические удобрения, вывезенные на поля с ферм

На отдельном субсчете счета 10 «Материалы» целесообразно учитывать наличие и движение ядохимикатов, биопрепаратов, ветеринарных препаратов, используемых для борьбы с болезнями и вредителями сельскохозяйственных культур, животных.

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
10	60	Поступили приобретенные от поставщиков средства защиты растений и животных, медикаменты
10	23, 60	Отнесены расходы, связанные с приобретением средств защиты растений, животных и медикаментов (собственным и привлеченным транспортом)
20-1 20-2 23	10 10 20-2	Списаны средства защиты растений и животных и медикаменты: - на обработку посевов; - на лечение: продуктивного скота рабочего скота

В бухгалтерии организации аналитический учет осуществляется в сальдовых ведомостях ф. 608-АПК, ф. 609-АПК, в Ведомости учета материальных ценностей, товаров и тары (ф. 46-АПК); синтетический учет готовой продукции ведется в Журнале-ордере ф. 10-АПК.

4.12. Учет прочих запасов

На субсчете 10-1 «Сырье и материалы» учитывается наличие и движение сырья и основных материалов, входящих в состав вырабатываемой продукции и образующих ее основу или являющихся необходимыми компонентами при ее изготовлении, а также используемых при выполнении работ, оказании услуг. Здесь учитываются и вспомогательные материалы, участвующие в производстве продукции или потребляемые для хозяйственных нужд и других целей, содействующих производственному процессу.

Сельскохозяйственные организации на данном субсчете отражают покупное сырье, предназначенное для промышленной переработки в своем хозяйстве (например, соль, перец и другие пряности для консервирования овощей и т. д.).

На субсчете 10-2 «Полуфабрикаты и комплектующие изделия» учитывают наличие покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий, конструкций и деталей, приобретаемых для комплектации выпускаемой продукции, которые требуют затрат по их обработке или сборке.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Отражена договорная стоимость приобретенного сырья и полуфабрикатов	10-1, 10-2	60
2	Отражен НДС по приобретенным ценностям	18	60
3	Списаны материалы, полуфабрикаты в затраты производства	20	10-1, 10-2

Изделия, приобретенные для комплектации, стоимость которых не включается в себестоимость продукции, учитываются на счете 41 «Товары».

На субсчете 10-4 «Тара и тарные материалы» учитывается наличие и движение всех видов тары (картонная, деревянная, тканевая и др.), кроме тары, используемой как хозяйственный инвентарь. Здесь же учитываются материалы и детали, предназначенные для ремонта и изготовления тары.

К тарным материалам относятся: материалы и детали, предназначенные для ее изготовления или ремонта (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, обручное железо, корковая и полиэтиленовая пробка, фольга и т. п.).

Инвентарная тара (нефтетара, бочки, чаны), используемая для хозяйственных нужд, на данном счете не учитывается.

Аналитический учет движения тары ведется в количественном и денежном выражении по складам, цехам, производственным участкам и другим местам хранения, по материально ответственным лицам, видам и группам тары, а также по ее назначению.

По срокам использования тара подразделяется на однократного и многократного (оборотная) использования.

Условиями поставки продукции (товаров) обычно предусматриваются виды оборотной тары, подлежащие обязательному возврату поставщикам продукции (товаров). За некоторые виды оборотной тары, поставляемой с продукцией (товаром), поставщиком взимается с покупателя залог, который возвращается после получения от него порожней тары в исправном состоянии. Взимание залоговых сумм за тару допускается в случаях, предусмотренных прейскурантами, особыми условиями поставки или иными обязательными для сторон правилами. Для обеспечения своевременного возврата многооборотной тары на нее могут быть установлены фиксированные или договорные залоговые цены. Организации могут вести учет многооборотной тары по залоговым ценам в том случае, если это оговорено их учетной политикой.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Оприходована тара, изготовленная в организации (на сумму фактических затрат)	10-4	20-3
2	Оприходована тара, поступившая от поставщиков	10-4	60
3	Списана тара на производственные нужды, ее стоимость включена в себестоимость готовой продукции	20-3	10-4

4	Списана тара, упаковка произведена после сдачи продукции на склад	44	10-4
5	Отражена стоимость недостающей тары	94	10-4
6	Отражена стоимость тары, пришедшей в негодность, но подлежащей использованию в качестве иных материалов или сдаче в утиль	10-65	10-4
7	Отражены излишки тары	10-4	90-7

На субсчете 10-6 «Прочие материалы» учитываются наличие и движение отходов производства, неисправимого брака, материалов, полученных от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части в организации, изношенных шин и утильной резины и т. п. Отходы производства и вторичные материалы, используемые как твердое топливо, учитываются на субсчете 10-3 «Топливо».

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Оприходованы материалы от списания спецодежды	10-6	10-11
2	Оприходованы материалы от списания и разборки основных средств	10-6	91
3	Оприходованы материалы от неисправимого брака	10-6	28
4	Реализованы материалы	91	10-6

Для обобщения информации о наличии и движении материалов, находящихся в переработке на стороне, предназначен субсчет 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону». На данном субсчете учитывают сырье, продукцию и материалы, переданные в переработку на сторону, которые затем включают в себестоимость полученных из них изделий. Затраты по переработке, оплаченные сторонним организациям, относят на увеличение их стоимости.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Переданы шины и запасные части на восстановление	10-7	10-5
2	Отражена стоимость работ по восстановлению	10-7	60
3	Оприходованы восстановленные шины и запасные части	10-5	10-7
4	Передано в переработку зерно	10-7	43
5	Отражена стоимость работ по переработке	10-7	60
6	Оприходован комбикорм, выработанный из сданного в переработку зерна	10-6	10-7

На субсчете 10-8 «Временные сооружения» учитываются наличие и движение временных сооружений в соответствии с законодательством.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Приняты к учету временные сооружения в состав оборотных средств	10-8	23
2	Начислен износ за время эксплуатации временных сооружений	08	10-8
3	Оприходованы лом, строительные материалы, дрова от разборки временных сооружений	10-6, 07, 10-3	10-8

Аналитический учет ведется по видам временных сооружений.

На субсчете 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты» учитываются наличие и движение хозяйственных принадлежностей, инструментов, инвентаря.

На субсчете 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» учитываются наличие и движение специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной (защитной), форменной и фирменной одежды и обуви, находящихся на складах организации или в иных местах хранения.

На субсчете 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» учитываются наличие и движение специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной (защитной), форменной и фирменной одежды и обуви в эксплуатации.

Стоимость специальной одежды включается в затраты производства ежемесячно, исходя из сроков службы.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Оприходован инвентарь, хозяйственные принадлежности, приобретенные на стороне	10-9	60
2	Оприходована спецодежда, спецобувь, приобретенная на стороне	10-10	60
3	Оприходована спецодежда, изготовленная в пошивочной мастерской	10-10	29
4	Списаны в затраты производства инструменты, инвентарь	20, 23, 25 и др.	10-9
5	Переданы со склада в эксплуатацию спецодежда, спецобувь	10-11	10-10
6	Списана стоимость спецодежды, спецобуви в затраты производства (за минусом ветоши)	20, 23, 25 и др.	10-11
7	Оприходована ветошь	10-16	10-11

На субсчете 10-12 «Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы» учитываются наличие и движение лома и отходов, содержащих драгоценные металлы.

Лом и отходы драгоценных металлов учитываются по наименованию драгоценных металлов, виду лома и отходов, массе лома и отходов в лигатуре и массе в чистоте драгоценных металлов, а также в стоимостном выражении.

Для выявления возможных расхождений в массе и стоимости драгоценных металлов и драгоценных камней, отгруженных и принятых организацией-заготовителем, бухгалтерия ведет Ведомость учета сдачи-приемки лома, отходов, содержащих драгоценные металлы, сданных в переработку. В ней отражается: сколько отправлено организации-заготовителю лома и отходов, сколько ей фактически принято и каковы отклонения между отправленной величиной и полученной.

Сдача лома и отходов, содержащих драгоценные металлы и драгоценные камни, и расчет за них производится на основе договора, заключенного между организацией-сдатчиком и специализированной организацией-приемщиком, по действующим ценам на драгоценные металлы.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Оприходован лом, содержащий драгоценные металлы, при списании инвентаря, хозяйственных принадлежностей	10-12	10-9
2	Оприходованы драгоценные металлы при списании объектов основных средств	10-12	91-1
3	Списана учетная стоимость лома, содержащего драгоценные металлы	91-4	10-12
4	Отражены расхождения после получения от организации-переработчика точных сведений о количестве драгоценного металла, содержащегося в отходах	10-12	91-1

В бухгалтерии организации учет движения запасов осуществляется в сальдовых ведомостях ф. 608-АПК, ф. 609-АПК, в Ведомости учета материальных ценностей, товаров и тары (ф. 46-АПК). Синтетический учет ведется в Журнале-ордере ф. 10-АПК.

4.13. Учет оборудования к установке

Счет 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки в возводимых или реконструируемых объектах, у заказчика и подрядчика, а также строительных материалов, находящихся у заказчика, застройщика.

К счету могут быть открыты субсчета:

07-1 «Оборудование к установке на складе»;

07-2 «Оборудование к установке, переданное в монтаж».

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
07-1	60	Отражена стоимость приобретенного оборудования у поставщика
07-1	75-1	Оприходовано оборудование, поступившее в качестве вкладов учредителей
07-2	07-1	Оборудование передано в монтаж
08	07-2	Списана стоимость смонтированного оборудования
91	07-1	Реализовано оборудование

Аналитический учет ведется по местам хранения оборудования к установке, наименованиям оборудования, материально ответственными лицам.

В бухгалтерии организации учет движения запасов осуществляется в сальдовых ведомостях ф. 608-АПК, ф. 609-АПК, в Ведомости учета материальных ценностей, товаров и тары (ф. 46-АПК). Синтетический учет ведется в Журнале-ордере ф. 10-АПК.

4.14. Учет товаров

Товары представляют собой часть запасов организации, приобретенных или полученных от других юридических лиц и предназначенных для комплектации готовой продукции без дополнительной обработки, для продажи или перепродажи.

Товары учитываются на счете 41 «Товары».

К счету могут быть открыты субсчета:

41-1 «Товары на складах»;

41-2 «Товары в розничной торговле»;

41-3 «Тара под товаром и порожня»;

- 41-4 «Покупные изделия»;
 41-5 «Товары, предназначенные для подготовки на сторону»;
 41-6 «Предметы проката».

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
41	60	Оприходованы товары, полученные от поставщиков
41	42	Отражена наценка, если учет ведется по розничным ценам
41	71	Оприходованы товары, приобретенные за наличный расчет
41	75-1	Оприходованы товары, поступившие от учредителей
41	76-3	Оприходованы товары, поступившие в качестве возмещения претензии
41	90-7	Оприходованы излишки товаров, выявленные в результате инвентаризации
41	98	Оприходованы товары, поступившие безвозмездно
90	41	Реализованы товары
94	41	Отражена недостача товаров, выявленная в результате инвентаризации
90	42	Списывается сторнировочной записью наценка по реализованным товарам

В бухгалтерии организации учет движения запасов осуществляется в сальдовых ведомостях ф. 608-АПК, ф. 609-АПК, в Ведомости учета материальных ценностей, товаров и тары (ф. 46-АПК). Синтетический учет ведется в Журнале-ордере ф. 10-АПК.

4.15. Учет заготовления и приобретения материалов

Приобретая материальные ресурсы, сельскохозяйственные организации несут расходы, связанные с их транспортировкой, погрузкой, разгрузкой и др. Учет таких расходов можно вести на счете 15 «Заготовление и приобретение материалов». Счет активный. По дебету отражают покупную стоимость материальных ценностей и затраты по приобретению. По кредиту показывают стоимость фактически поступивших и оприходованных материальных ценностей по учетным ценам, предусмотренным учетной политикой организации.

Сумма разниц, исчисленная между фактической себестоимостью приобретения материальных ценностей и их оценкой по учетным ценам, отражается по счету 16 «Отклонения в стоимости материалов».

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
15	60	Оприходованы приобретенные материалы
15	23	Отражены услуги автотранспорта по доставке материалов
15	71	Списаны командировочные расходы
15	70, 69, 76-2	Списаны расходы по погрузке, разгрузке материалов
10	15	Списана учетная стоимость материалов
16	15	Списаны отклонения в стоимости материалов

Для учета отклонений в стоимости материалов предназначен счет 16 «Отклонения в стоимости материалов». Счет активный. По дебету отражаются суммы разниц, по кредиту они списываются в конце месяца в дебет счетов затрат пропорционально стоимости по учетным ценам израсходованных материалов.

Аналитический учет по счету 16 «Отклонения в стоимости материалов» ведут по группам материальных ценностей. Списание отклонений в затраты производства отражается по дебету счетов затрат и кредиту счета 16 «Отклонения в стоимости материалов».

В бухгалтерии организации учет движения запасов осуществляется в сальдовых ведомостях ф. 608-АПК, ф. 609-АПК, в Ведомости учета материальных ценностей, товаров и тары (ф. 46-АПК). Синтетический учет ведется в Журнале-ордере ф. 10-АПК.

Лекция 5. УЧЕТ ЖИВОТНЫХ НА ВЫРАЩИВАНИИ И ОТКОРМЕ

5.1. Экономическое содержание объекта учета животных на выращивании и откорме.

5.2. Документальное оформление движения животных на выращивании и откорме.

5.3. Учет поголовья животных на ферме.

5.4. Оценка животных на выращивании и откорме.

5.5. Синтетический и аналитический учет животных на выращивании и откорме.

5.1. Экономическое содержание объекта учета животных на выращивании и откорме

Животные на выращивании и откорме составляют особую группу оборотных средств. Молодняк животных и животные на откорме яв-

ляются предметами труда. Процесс их выращивания и откорма сопровождается затратами живого труда, расходом денежных и материальных средств. Молодняк животных, достигший определенного возраста, переводят в основное стадо, при этом он переходит в группу средств труда, и наоборот, скот, выбракованный из основного стада и поставленный на откорм, становится предметом труда.

Животные на выращивании и откорме представляют собой, по существу, незавершенное производство отрасли животноводства. Однако, с другой стороны, они имеют ряд специфических особенностей, которые обуславливают их учет как материальных средств (молодняк может быть реализован, забит на мясо, переведен в основное стадо и т. п.).

Увеличение производства продукции животноводства, снижение себестоимости и повышение рентабельности ее производства непосредственно связано с совершенствованием технологии и организации производства, улучшением породного и возрастного состава стада, сохранением поголовья и эффективным использованием всех средств. Поэтому основными задачами бухгалтерского учета продукции животноводства являются:

- своевременное и правильное документальное оформление поступления и выбытия животных на выращивании и откорме;
- обеспечение постоянного контроля за сохранностью скота;
- своевременное отражение всех изменений, происходящих в составе стада;
- правильное отражение записей в регистрах бухгалтерского учета;
- обеспечение контроля за сохранностью полученной продукции животноводства.

5.2. Документальное оформление движения животных на выращивании и откорме

В процессе выращивания молодняка животных и откорма скота в стаде животных постоянно происходят изменения. Количество животных увеличивается как за счет получения приплода от своего маточно-го поголовья, так и в результате приобретения племенного молодняка. Увеличивается и откормочное поголовье вследствие постановки на откорм скота, выбракованного из основного стада. В стаде постоянно происходит перемещение молодняка из одной возрастной группы в другую, увеличение живой массы и стоимости скота. Часть откормочного поголовья и молодняка выбывает из хозяйства путем продажи

государству и по другим каналам. Значительную часть молодняка переводят в основное стадо, могут быть случаи вынужденного забоя и падежа животных.

Важное значение имеет своевременный учет полученного приплода. Установлено, что телят, поросят, ягнят и козлят приходят в день их рождения. Рождение жеребят оформляют в возрасте одних суток. Цыплят, гусят, утят и индюшат приходят в суточном возрасте (при инкубации в своей организации) и в день поступления (при покупке на стороне). Крольчат и щенков пушных зверей берут на учет не позднее последнего дня месяца, кроме крольчат и щенков, родившихся в последние 10 дней месяца (их приходят следующим месяцем).

Основным первичным документом, по которому приходят приплод, является *Акт на оприходование приплода животных* (ф. 304-АПК). Документ применяется для учета полученного приплода всех видов животных (крупного рогатого скота, свиней, овец, лошадей, коз, пчел и т. д.). Он составляется руководителем подразделения (заведующим фермой) совместно с техником-осеменатором по каждому виду животных отдельно в день получения приплода в двух экземплярах и подписывается руководителем подразделения (заведующим фермой), специалистом зоотехнической службы, ветеринарным врачом.

В Акте ф. 304-АПК указываются фамилия, имя, отчество работника, за которым закреплено расплодившееся животное, инвентарный номер и кличка матки, количество и масса родившихся животных, их отличительные признаки и присвоенные инвентарные номера. В Акте указываются также животные, родившиеся мертвыми. Первый экземпляр оформленного в установленном порядке Акта представляется в бухгалтерию организации, второй остается у материально ответственного лица.

Акт на оприходование приплода зверей (ф. 305-АПК) применяется для учета полученного приплода зверей и кроликов. Он оформляется в одном экземпляре руководителем подразделения (заведующим фермой) с участием зоотехника и ветеринарного врача. Акт составляется по каждому виду и породе зверей и кроликов. Записи в Акте ф. 305-АПК производятся в течение месяца по мере получения приплода и заканчиваются после окончания щенения (окрола) зверей (кроликов), но не позднее последнего дня отчетного месяца. В Акте ф. 305-АПК указывают фамилию работника, за которым закреплены звери, дату регистрации и щенения (окрола), количество пометов, количество щенков (крольчат) (живых и мертвых) в каждом гнезде. Принимаются к учету только живые щенки (крольчата).

Оприходование выведенных птенцов цыплят, индюшат оформляют *Актом на вывод и сортировку суточного молодняка птицы (ф. 309-АПК)*. Акт составляется начальником цеха инкубации в одном экземпляре в день вывода птенцов, утверждается руководителем организации, подписывается начальником цеха инкубации (заведующим складом), зоотехником, ветеринарным работником, сортировщиком и оператором, который принимает молодняк птицы на обслуживание. В Акте отражаются результаты вывода птенцов из заложеной партии и результаты сортировки суточных цыплят: курочки, петушки. Передача курочек в цех выращивания и петушков для реализации должна подтверждаться соответствующим документом, о чем делается запись: наименование документа, его дата и номер. Этот документ служит основанием для записей в Отчет о процессах инкубации (ф. 310-АПК) для начисления заработной платы работникам птицеводства, кроме того, производятся необходимые записи в регистры бухгалтерского учета.

Отчет о процессах инкубации (ф. 310-АПК) применяется для отражения процесса инкубации яиц и движения молодняка птицы за месяц. Отчет составляется начальником цеха инкубации в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в цехе инкубации, второй с приложенными подтверждающими документами (Акт на сортировку яиц, Акт на вывод и сортировку суточного молодняка птицы, требования-накладные и др.) представляется в бухгалтерию организации. В Отчете указывается количество заложённых яиц, при этом каждой партии яиц, заложённой в инкубатор, присваивается порядковый номер, который сохраняется до конца инкубации и вывода молодняка. Партия молодняка за этим номером регистрируется во всех цехах выращивания. В Отчете отражается также количество выведшихся голов здоровых птенцов, а также слабых, уродов, калек, задохликов, которые вместе с петушками, изъятыми для уничтожения, рассматриваются как отходы инкубации и передаются в цех переработки.

Отчет подписывается начальником цеха инкубации (заведующим складом), главным зоотехником и старшим оператором. Отчет с приложенными к нему оправдательными приходными и расходными документами является основанием для списания яиц, заложённых в инкубатор, принятия к бухгалтерскому учету продукции и молодняка, полученных от инкубации, списания их на соответствующие счета и начисления оплаты труда работникам цеха инкубации в соответствии с установленными расценками.

При покупке молодняка у сторонних организаций основанием для оприходования животных является *Товарно-транспортная накладная*

(ф. ТТН), на племенной молодняк должно быть *Племенное свидетельство*.

Закупку молодняка животных у населения для дорастивания и откорма оформляют *Актом на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам с гражданами (ф. 419-АПК)*. Он составляется в двух экземплярах. Документ используется по всем операциям движения животных согласно заключенным договорам с гражданами на закупку, передачу на выращивание и откорм и т. д. В Акте отражается поступление (передача) животных по каждому договору с гражданином. Данный документ является основанием для принятия к бухгалтерскому учету прироста живой массы животных после завершения откорма, а также для оформления товарно-транспортных накладных (ТТН-1 (скот)) при реализации животных заготовительным организациям. Подписывается Акт членами комиссии, осуществляющей прием (передачу, закупку) животных: руководителем подразделения, зоотехником, ветврачом, гражданином, бухгалтером.

Большое значение имеет правильное документальное оформление перевода животных в определенные сроки из одной технологической или возрастной группы в другую.

Телок старше двух лет переводят в группу коров после оценки их продуктивности (не позднее трех месяцев после отела), бычков старше года (выращиваемых на племя) переводят во взрослое стадо в 18-месячном возрасте.

Ягнят (козлят) рождения прошлого года и ярок переводят в основное стадо в возрасте 18–20 мес после формирования их в маточные отары и проведения случки.

Проверяемых свиноматок переводят в группу основных свиноматок после отъема поросят первого опороса, проверяемых хряков включают в основное стадо в возрасте 18–22 мес после оценки продуктивности покрытых ими маток.

Молодняк птицы переводят во взрослое стадо в следующем возрасте: куры яйценосных пород – 150 дней, куры мясных и мясо-яичных пород – 180, гуси – 240, утки – 180, индейки – 240 дней.

Молодняк зверей всех видов переводят в основное стадо до 31 декабря, а переходящий молодняк – не позднее 28–29 февраля.

Молодняк кроликов во взрослое стадо переводят в конце месяца (последнее число) в возрасте не менее 5 мес.

Отбивку ягнят или козлят рождения текущего года от маток осуществляют в 4–5-месячном возрасте, а отъем поросят – в 2-месячном возрасте.

Свинки ремонтные должны переводиться в группу проверяемых свиноматок в возрасте 9–10 мес живой массой не менее 100 кг через месяц после первой плодотворной случки; хряков ремонтных переводят в группу проверяемых хряков в возрасте пуска в случку (12–14 мес) живой массой не менее 160 кг.

Перевод животных и птицы из одной возрастной группы в другую оформляют *Актом на перевод животных (ф. 303-АПК)*. Акт оформляется в одном экземпляре в день перевода животных и птицы из младшей возрастной группы в старшую и при переводе в основное стадо. Он составляется руководителем подразделения (заведующим фермой) совместно с зоотехником. Его подписывают лица, принявшие животных на ответственное хранение и обслуживание, и лицо, передающее животных. В соответствующих графах Акта указываются характеристика животного (инвентарный номер, кличка, пол, класс, масть, дата рождения), его масса и стоимость. При переводе из группы в группу животных в обязательном порядке взвешивают. Этот же документ используется при внутривладельческом перемещении животных и птицы (из одной фермы на другую), при оформлении данной операции Акт составляется в двух экземплярах.

Животные, находящиеся на выращивании и откорме, постоянно увеличивают свою массу, а значит, и стоимость. Чтобы определить полученный прирост живой массы скота и соответственно его дооценить, необходимо систематическое взвешивание животных.

Взвешивание молодняка КРС, свиней и взрослого поголовья этих видов животных, находящихся на откорме, должно производиться ежемесячно. Кроме того, взвешивать животных необходимо при рождении, переводе в следующую возрастную группу и основное стадо, при постановке и снятии с откорма, при забое.

Не взвешивают молодняк лошадей, зверей, кроликов и других мелких животных. Для молодняка этих животных определяется расчетный прирост исходя из количества кормо-дней пребывания молодняка в хозяйстве.

Овцы, козы и некоторые другие виды мелких животных взвешиваются выборочно. Для этого отбирают и взвешивают определенное количество наиболее типичных для групп экземпляров (не менее 5 %) животных по каждой возрастной группе. Затем определяют среднюю массу одной взвешенной головы по каждой возрастной группе отдельно путем деления общей массы животных, которых взвешивали, на количество голов взвешенных животных. После этого путем умноже-

ния средней массы одной головы на общее количество голов, числящихся в данной возрастной группе, устанавливают живую массу всего поголовья на конец отчетного периода.

Для отражения результатов взвешивания применяется *Ведомость взвешивания животных* (ф. 306-АПК). Ее составляет руководитель подразделения во время проведения взвешивания. В Ведомости указываются вид взвешиваемых животных, их инвентарные номера, количество голов, масса животных на дату взвешивания, масса предыдущего взвешивания и прирост живой массы. Итоги о массе животных на дату взвешивания по соответствующим группам животных заносят в Книгу учета движения животных и птицы (ф. 301-АПК), а также используют для составления расчета определения прироста живой массы.

Ведомость взвешивания подписывают зоотехник, руководитель подразделения (заведующий фермой), материально ответственное лицо, за которым закреплены животные. В бухгалтерии проверяют итоги, сверяют данные о массе животных на дату предыдущего взвешивания (графа 3) с данными ведомости взвешивания за предыдущий месяц (графа 4), правильность подсчитанного прироста живой массы и среднего прироста живой массы, о чем бухгалтер свидетельствует своей подписью. Ведомость вместе с Отчетом о движении скота и птицы на ферме (ф. 311-АПК) представляется в бухгалтерию организации.

В течение месяца в стаде происходят изменения: животные выбывают в случае реализации, забоя, перевода в другую группу и по другим причинам, а также поступают в данную группу.

Для определения прироста живой массы за отчетный период (месяц) по группе скота с учетом поступивших и выбывших животных составляют *Ведомость определения прироста живой массы* (ф. 307-АПК). Ведомость составляется в одном экземпляре руководителем подразделения (заведующим фермой) с участием зоотехника и работника, за которым закреплены животные, на основании данных ведомостей взвешивания и документов на поступление и выбытие животных.

В Ведомости прирост живой массы определяется следующим образом: к живой массе на конец месяца прибавляют живую массу выбывших животных, включая массу павших, и вычитают массу поступивших животных и массу животных на начало отчетного периода. Для определения продукции выращивания скота необходимо из полученного прироста живой массы вычесть массу павших животных. Данные Ведомости служат основанием для принятия к бухгалтерскому учету полученного прироста животных и начисления заработной платы работникам животноводства.

При реализации скота выписывают *Товарно-транспортную накладную (ТТН)*, к ней прилагается *Ветеринарное свидетельство*, а при реализации племенного скота и *Племенное свидетельство*.

В случае падежа, забоя, вынужденной прирезки составляется *Акт на выбытие животных и птицы (ф. 302-АПК)*. Акт составляется руководителем подразделения (заведующим фермой) в одном экземпляре в день выбытия животных и птицы. В соответствующих графах Акта указываются характеристика (инвентарный номер, порода, масть, пол, упитанность, категория) выбывшего животного и птицы, причины их выбытия. Акт ф. 302-АПК подписывают руководитель подразделения (заведующий фермой), ветеринарный врач, зоотехник.

На оборотной стороне Акта ф. 302-АПК отражаются наименование продукции, полученной от забоя, прирезки или падежа животных, и ее использование. Указанная продукция сдается на склад организации по Требованию-накладной, о чем материально ответственным лицом, принявшим продукцию, производится отметка, удостоверенная подписью.

Акт на выбытие животных и птицы утверждает руководитель организации.

5.3. Учет поголовья животных на ферме

Все изменения в стаде, зафиксированные в первичных документах, отражают в *Книге учета движения животных и птицы (ф. 301-АПК)*, которую ведут на ферме по половозрастным группам скота. На каждую группу животных отводят несколько страниц. Данные записывают в Книгу в день, когда произошли изменения в стаде, на основании соответствующих первичных документов. При этом по приходу отражают приплод, перевод из других групп, покупку, прирост живой массы и т. д.; по расходу – продажу (по видам), перевод в другие группы, падеж и т. д. Учет ведут по количеству голов и их живой массе. В конце месяца в Книге учета движения животных и птицы подводят итоги, по каждой группе подсчитывают количество кормо-дней и определяют среднесуточный прирост живой массы скота и среднегодовое поголовье.

Ежемесячно в Книге учета движения животных и птицы выводят итоги, которые переносят в *Отчет о движении скота и птицы на ферме (ф. 311-АПК)*, в котором указывают по каждой учетной группе наличие скота и его массу на начало месяца, движение за месяц и остаток на конец месяца, из ведомостей расхода кормов в Отчет записывают количество кормо-дней по каждой группе поголовья. Отчет состав-

ляется в двух экземплярах: один остается на ферме, а второй с прилагаемыми первичными документами передается в бухгалтерию организации, где проверяют достоверность всех представленных документов и записей, таксируют их. Представленную в них информацию используют для учета поголовья скота и птицы в регистрах бухгалтерского учета и для составления статистической отчетности.

Если в организации имеется несколько производственных подразделений, занимающихся выращиванием и откормом одного и того же вида скота, то в бухгалтерии составляется сводный отчет о движении скота и птицы на ферме. Он является основанием для дальнейших записей по счетам синтетического и аналитического учета.

5.4. Оценка животных на выращивании и откорме

Оприходование приобретенного молодняка животных, птицы и взрослого скота для доразивания и откорма производится по ценам приобретения с добавлением всех расходов, связанных с покупкой и доставкой животных в организацию.

Приплод, полученный в организации, при оприходовании оценивают следующим образом:

- телят в молочном скотоводстве – по нормативно-прогнозной себестоимости головы приплода, которая определяется исходя из 10 % затрат на содержание скота основного стада;

- телят в мясном скотоводстве – исходя из живой массы теленка и нормативно-прогнозной себестоимости 1 кг живой массы телят-отъемышей;

- поросят – исходя из живой массы при рождении и нормативно-прогнозной себестоимости 1 кг живой массы поросят-отъемышей;

- ягнят – в оценке, принятой при исчислении себестоимости (в мясошерстном и шерстно-мясном овцеводстве – 10 %, романовском – 12 %, каракульском – 15 % общей суммы затрат на содержание овец основного стада);

- пушных зверей – в условной оценке, равной 50%-ной плановой оценке одной головы на день отбивки и отсадки молодняка от маток;

- жеребят (приплод при рождении) – в размере нормативно-прогнозной себестоимости 60 кормо-дней содержания взрослых лошадей;

- цыплят, утят, гусят, индюшат (суточные птицы) – по нормативно-прогнозной себестоимости одной головы согласно себестоимости инкубации;

- новых пчелосемей – по стоимости, предусмотренной в плановом расчете (бизнес-плане организации на отчетный год).

При реализации, переводе молодняка животных в течение года из одной возрастной группы в другую, в основное стадо, другом выбытии животных оценивают по нормативно-прогнозной себестоимости 1 ц живой массы.

Выбракованный из основного стада и поставленный на откорм продуктивный скот приходится по балансовой стоимости.

Выбракованных взрослых племенных и неплеменных лошадей оценивают в размере сумм, полученных от их продажи и выбраковки.

Полученный в результате выращивания и откорма прирост живой массы, выявленный при взвешивании животных, оценивается по нормативно-прогнозной себестоимости 1 ц прироста живой массы.

В конце года, после составления расчета себестоимости продукции, нормативно-прогнозную оценку молодняка животных и животных на откорме корректируют до уровня фактической (методом «красное сторно» или дополнительной записи). В заключительном балансе на конец года оставшийся в хозяйстве молодняк и скот на откорме отражают по фактической себестоимости.

5.5. Синтетический и аналитический учет животных на выращивании и откорме

Синтетический учет молодняка животных, скота на откорме, зверей, птицы, кроликов и пчел ведут на счете 11 «Животные на выращивании и откорме». Счет по отношению к балансу активный, на дебете его отражают наличие молодняка и скота на откорме, птицы, зверей, кроликов и пчел на начало года, поступление их в течение года, а также дооценку молодняка и откормочного поголовья вследствие прироста живой массы. По кредиту счета учитывают выбытие животных в связи с переводом молодняка в основное стадо и выбытием из хозяйства по разным причинам (продажа, забой и т. п.). Операции по переводу молодняка из одной возрастной группы в другую отражают по дебету и кредиту этого счета.

К счету 11 «Животные на выращивании и откорме» в типовом плане счетов не предусмотрено открытие субсчетов, однако в рабочем плане счетов организации можно предусмотреть субсчета (например, «Молодняк животных», «Животные на откорме» и др.).

Аналитический учет животных ведут по видам молодняка животных и животных на откорме, производственным учетным группам и полу.

По данному счету учитывают молодняк крупного рогатого скота, свиней, овец, коз, молодняк различных видов рабочего скота в разрезе следующих аналитических счетов:

Крупный рогатый скот:

1. Телки старше двух лет.
2. Телки до двух лет (по годам рождения).
3. Бычки (по годам рождения).

Свиньи:

1. Свиноматки проверяемые.
2. Поросята до двух месяцев.
3. Поросята от двух до четырех месяцев.
4. Ремонтный молодняк.
5. Молодняк на откорме.

Овцы и козы:

1. Молодняк рождения прошлого года и ярки (до перевода в основное стадо).
2. Ягнята (или козлята) рождения отчетного года.

Лошади и другие виды рабочего скота – по годам рождения и полу.

Следует иметь в виду, что молодняк племенных животных всех видов учитывают также по породам.

Взрослый скот, переведенный на откорм и нагул из основного стада, учитывают по видам скота.

Учет птицы, как взрослой, так и молодняка, ведут в разрезе видов (куры, гуси, утки, индейки).

Все виды пушных зверей следует учитывать в разрезе взрослых зверей и молодняка.

Учет кроликов, взрослого поголовья и молодняка ведут в разрезе пород.

Учет пчел ведут по роям, в целом – по пасеке.

Животные, принятые от населения для реализации, учитываются по видам принятого скота для продажи и по конкретным лицам, сдавшим его.

Животных, переданных гражданам на выращивание по договорам, учитывают по каждому лицу, принявшему животное на выращивание, а также по соответствующим видам и группам животных применительно к установленной номенклатуре.

Животных, переданных в переработку на сторону, учитывают по видам скота и перерабатывающим организациям.

Учет на аналитических счетах ведут по количеству голов и стоимости, а по молодняку крупного рогатого скота, свиней, птицы и животным, оставленным на откорм и нагул, кроме того, учитывают их живую массу. Отдельно на счете отражают остаток животных, поступление или выбытие их в натуральных показателях по ответственным за сохранность лицам. В конце каждого месяца по всем аналитическим счетам подсчитывают итог оборотов (количество и сумму).

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Оприходован приплод молодняка продуктивных животных	11	20-2
2	Оприходован приплод, полученный от рабочего скота	11	23
3	Отражен прирост живой массы продуктивного скота	11	20-2
4	Отражен прирост живой массы рабочего скота	11	23
5	Выбракованы (из одной фермы на другую) и поставлены на откорм животные из основного стада	11	01
6	Переведены животные из одной половозрастной группы в другую, из одной фермы на другую	11	11
7	Оприходован приобретенный молодняк	11	60
8	Отражены затраты, связанные с покупкой и доставкой животных в организацию	11	23, 71, 70, 69, 76
9	Передан молодняк животных на доращивание	11	11
10	Отражен прирост живой массы, полученной на доращивании	11	76
11	Оприходован скот после доращивания	11	11
12	Оприходованы животные, принятые у населения для реализации	11	76
13	Оприходованы животные, поступившие от учредителей в счет вкладов в уставный капитал организации	11	75-1
14	Оприходован молодняк животных, поступивший безвозмездно	11	98
15	Переведены животные в основное стадо	08	11
16	Отражен падеж, недостача в результате инвентаризации	94	11
17	Списан молодняк животных, переданный безвозмездно	90-10	11
18	Списаны павшие и вынужденно забитые животные, пострадавшие от эпизоотии и стихийных бедствий	90-10	11
19	Реализован молодняк животных и животные с откорма	90	11
20	Выдан молодняк животных работникам организации в порядке натуральной оплаты	90	11
21	Списаны животные на забой, осуществляемый в своей организации	20-3	11

Для учета животных на выращивании и откорме, отражаемых на счете 11 «Животные на выращивании и откорме», предназначен Журнал-ордер ф. 14-АПК. На лицевой стороне Журнала-ордера приводят сводные обороты за отчетный месяц и с начала года по кредиту счета в разрезе корреспондирующих счетов. В Журнале-ордере ф. 14-АПК (внутри разворотов) учет ведут по видам и половозрастным группам животных (аналитическим счетам). Он составляется на основании данных отчетов о движении скота и птицы на ферме. Все дебетовые и кредитовые обороты показывают за отчетный месяц и нарастающим итогом с начала года.

Лекция 6. УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

- 6.1. Заработная плата и задачи ее учета.
- 6.2. Классификация персонала организации. Оперативный учет численности работников.
- 6.3. Документальное оформление учета труда, выработки и начисления заработной платы.
- 6.4. Формы и системы труда. Тарифная система и ее элементы.
- 6.5. Состав фонда оплаты труда и порядок его формирования.
- 6.6. Порядок начисления заработной платы.
- 6.7. Виды удержаний из заработной платы.
- 6.8. Обобщение и группировка данных по учету труда и его оплаты.
- 6.9. Синтетический и аналитический учет расчетов с работниками по заработной плате.

6.1. Заработная плата и задачи ее учета

Основным актом трудового законодательства Республики Беларусь, регулирующим отношения участников трудового процесса (нанимателей и работников) в организациях независимо от их организационно-правовых форм, является Трудовой кодекс Республики Беларусь (далее – ТК). Трудовое законодательство Республики Беларусь включает также локальные нормативно-правовые акты – коллективные договоры, соглашения, правила внутреннего трудового распорядка и иные принятые в установленном порядке нормативные акты, регулирующие трудовые и связанные с ними отношения у конкретного нанимателя.

Учет труда и его оплаты в сельскохозяйственных организациях является одним из наиболее трудоемких и ответственных участков рабо-

ты бухгалтерии. Это обусловлено тем, что удельный вес затрат труда в себестоимости сельскохозяйственной продукции занимает по отдельным ее видам более 20 % всех производственных затрат.

Трудовые затраты определяются численностью работников и затратами на оплату труда.

Основным условием правильной организации труда и его оплаты является обеспечение прямой зависимости оплаты труда от конечных результатов хозяйственной деятельности.

Поэтому заработная плата работников в значительной степени должна определяться количеством и качеством затраченного труда.

Согласно ст. 57 ТК, заработная плата – вознаграждение за труд, которое наниматель обязан выплатить работнику за выполненную работу в зависимости от ее сложности, качества, количества, условий труда и квалификации работника с учетом фактически отработанного времени, а также за периоды, включаемые в рабочее время.

Бухгалтерский учет труда и его оплаты должен обеспечить выполнение следующих задач:

- правильное и своевременное оформление документов: по отражению фактических затрат труда, начислению оплаты труда работникам организации в соответствии с существующими условиями оплаты труда и ее отражению в регистрах бухгалтерского учета;
- обеспечение контроля за производительностью труда, количеством и качеством труда, а также правильным отнесением на себестоимость сельскохозяйственной продукции суммы начисленной оплаты труда;
- осуществление правильного отражения в учете операций по всем видам удержаний, производимых из заработной платы;
- своевременное составление отчетности об использовании фонда оплаты труда и численности работников организации по их категориям.

6.2. Классификация персонала организации. Оперативный учет численности работников

В сельскохозяйственных организациях основу трудовых ресурсов составляют работники трудоспособного возраста: мужчины – от 16 до 60, женщины – от 16 до 55 лет. Вместе с тем в качестве рабочей силы могут быть использованы лица пенсионного возраста, нетрудоспособные в трудоспособном возрасте, подростки в возрасте 12–16 лет, другие работники. Численность рабочей силы в системе АПК по сроку

использования характеризуется списочным числом постоянных, сезонных и временных работников по состоянию на начало определенного периода (календарного года, сезона, квартала, месяца и т. д.).

Постоянный персонал – работники, принятые на работу без указания срока, а также на определенный срок не более 5 лет.

Временный персонал – работники, принятые на время выполнения определенной работы и на время выполнения обязанностей временно отсутствующего работника.

Сезонный персонал – работники, поступившие на работу на период сезонных работ.

Списочная численность работников в сельскохозяйственных организациях в течение года изменяется. Списочный состав фиксирует количество работников, зарегистрированных на каждую отдельную дату, поэтому он постоянно изменяется. Более точное представление о наличии рабочей силы дает среднесписочное число работников, которое за любой отрезок времени (месяц, квартал, год) наиболее точно можно рассчитать по способу средней арифметической взвешенной:

$$R = \frac{\sum R_t}{\sum t},$$

где R – среднесписочная численность работников, чел.;

R_t – постоянная численность работников за отдельные промежутки времени, чел.;

t – промежутки времени с постоянным числом работников, календарных дней.

Среднесписочный состав рассчитывается путем суммирования списочного состава работников за все дни месяца, включая выходные и праздничные дни, и деления показателя на число календарных дней месяца.

В сельскохозяйственных организациях в соответствии с Отчетом по труду (ф. 1-труд (с/х)) различают следующие группы персонала:

- персонал основной деятельности, занятый в сельскохозяйственном производстве;

- персонал неосновной деятельности.

Все работающие в сельскохозяйственной организации различаются по категориям персонала: рабочие, руководители, служащие.

Для управления сельскохозяйственной организацией и рационального использования рабочей силы, а также составления Отчета по труду (ф. 1-труд (с/х)) необходимо иметь данные о численности работни-

ков, их составе, профессиях, квалификации, специальностях, должностях, образовании, стаже работы и т. д.

Учетом личного состава работников в организациях занимается отдел кадров.

При приеме работника на работу с ним заключается трудовой договор.

Трудовой договор – соглашение между работником и нанимателем (нанимателями), в соответствии с которым работник обязуется выполнять работу по определенным одной или нескольким профессиям, специальностям или должностям соответствующей квалификации согласно штатному расписанию и соблюдать внутренний трудовой распорядок, а наниматель обязуется предоставлять работнику обусловленную трудовым договором работу, обеспечивать условия труда, предусмотренные законодательством о труде, локальными нормативными правовыми актами и соглашением сторон, своевременно выплачивать работнику заработную плату.

Стороны трудового договора – наниматель и работник.

Наниматель – юридическое или физическое лицо, которому законодательством предоставлено право заключения или прекращения трудового договора с работником.

Работник – лицо, состоящее в трудовых отношениях с нанимателем на основании заключенного трудового договора.

Трудовые договоры могут заключаться:

- 1) на неопределенный срок;
- 2) определенный срок не более пяти лет (срочный трудовой договор);
- 3) время выполнения определенной работы;
- 4) время выполнения обязанностей временно отсутствующего работника, за которым в соответствии с настоящим Кодексом сохраняется место работы;
- 5) время выполнения сезонных работ.

Срочный трудовой договор заключается в случаях, когда трудовые отношения не могут быть установлены на неопределенный срок с учетом характера предстоящей работы или условий ее выполнения, а также в случаях, предусмотренных ТК. Разновидностью срочного трудового договора является **контракт**, который заключается в порядке и на условиях, предусмотренных законодательством о труде.

Трудовой договор *на время выполнения определенной работы* заключается в случаях, когда время завершения работы не может быть определено точно.

Трудовой договор *на время выполнения сезонных работ* заключается в случаях, когда работы в силу природных и климатических условий могут выполняться только в течение определенного сезона.

Если в трудовом договоре не оговорен срок его действия, договор считается заключенным *на неопределенный срок*.

Движение личного состава работников организации оформляется следующими документами:

- 1) приказом (распоряжением) о приеме на работу;
- 2) приказом (распоряжением) о переводе на работу;
- 3) приказом (распоряжением) о предоставлении отпуска или списком о предоставлении отпуска;
- 4) приказом (распоряжением) о прекращении трудового договора.

Каждому работнику, принятому на работу, присваивается табельный номер, который указывается при заполнении первичных документов по учету труда и заработной платы.

В бухгалтерии организации на основании личной карточки открываются лицевые счета работника.

На основании вышеназванных документов осуществляется оперативный учет движения численности, изменений, происходящих в составе персонала организации.

6.3. Документальное оформление учета труда, выработки и начисления заработной платы

Каждому принимаемому в организацию работнику присваивается табельный номер, который указывается в таблице учета рабочего времени, а также во всех документах по заработной плате.

Табель учета рабочего времени и начисления заработка при повременной оплате труда применяется для учета отработанного времени и начисления заработной платы инженерно-техническим работникам, служащим, специалистам, младшему обслуживающему персоналу и другим лицам, выполняющим свои функции при повременной оплате труда. Табель открывается в начале месяца и ведется по подразделениям организаций и категориям работников.

В растениеводстве для учета отработанного времени, объемов выполненных работ и начисления заработной платы применяется *Книжка бригадира по учету труда и выполненным работ* (ф. 505-АПК). Она применяется для учета отработанного времени, объемов выполненных работ и начисления заработной платы работникам, занятым на конно-ручных работах.

Книжка бригадира ф. 505-АПК состоит из *Листа учета выполненных работ*, где учитывают выполненные работы и начисленную за них заработную плату по культурам и видам работ, и *Табеля учета рабочего времени и подсчета заработка на конно-ручных работах*, в котором отражают отработанное время и объем работ, выполненный каждым исполнителем. Здесь же записывают отработанное время и начисленную заработную плату за каждый день работы и в целом за месяц по каждому работнику. Книжка бригадира ф. 505-АПК ведется ежедневно руководителем производственного подразделения.

Работникам животноводства заработную плату начисляют исходя из количества и качества получаемой продукции. Начисление заработной платы производят на основании следующих первичных документов: журнала учета надоя молока (ф. 412-АПК), карточки учета надоя молока (ф. 413-АПК), акта настрига и приема шерсти (ф. 415-АПК), дневника учета сбора яиц (ф. 416-АПК), акта на оприходование приплода животных (ф. 304-АПК), акта на оприходование зверей (ф. 305-АПК), ведомости взвешивания животных (ф. 306-АПК), ведомости определения прироста живой массы (ф. 307-АПК) и т. д.

Для группировки данных, накопленных в первичных документах, и учета отработанного времени каждым работником животноводства применяют *Табель учета рабочего времени и начисления заработка работникам животноводства* (ф. 501-АПК).

Учетный лист тракториста-машиниста (ф. 503-АПК) применяется для учета работ, выполняемых тракторами, комбайнами и другими самоходными машинами (кроме транспортных работ тракторов). Учетный лист ф. 503-АПК выписывается на каждого тракториста-машиниста один раз в десять дней.

Путевой лист трактора (ф. 504-АПК) применяется для учета работы тракторов на транспортных работах. Путевой лист ф. 504-АПК выписывается диспетчером либо другим лицом, уполномоченным на это, и регистрируется в Журнале регистрации путевых листов. Выпуск трактора из машинного двора без путевого листа ф. 504-АПК запрещается.

Путевой лист ф. 504-АПК является основанием для отражения записей в Накопительной ведомости учета работы машинно-тракторного парка (ф. 602-АПК).

Первичным документом для учета работы грузового автотранспорта и начисления заработной платы шоферам и грузчикам является *Путевой лист*.

На вспомогательных, промышленных (подсобных) обслуживающих и прочих производствах, а также на строительных и монтажных работах для учета объемов выполненных работ, затрат труда и начисления заработной платы используется *Наряд на сделную работу* (ф. 502-АПК). Он используется для начисления заработной платы во всех подразделениях организации. На лицевой стороне его записывают виды работ, объем или продолжительность рабочего периода в часах и сумму заработной платы, причитающуюся к выплате по наряду, которую утверждает руководитель организации.

Отпуска оформляются приказом (распоряжением, решением) или запиской об отпуске, которые подписываются от имени нанимателя уполномоченным или должностным лицом.

Оплату за время отпуска начисляют на основании *Расчета среднего месячного заработка*. Документ применяется для учета среднемесячного заработка работника. Расчет составляется в одном экземпляре, в левой части его записываются суммы начислений, в правой – суммы удержаний по их видам. На оборотной стороне расчета записываются суммы по месяцам года, исходя из которых исчисляется среднемесячная оплата труда.

Оплата за время нетрудоспособности начисляется на основании Листка нетрудоспособности.

6.4. Формы и системы оплаты труда. Тарифная система и ее элементы

Различают два вида заработной платы: *основную и дополнительную*.

Основная заработная плата начисляется за фактически отработанное время или фактически выполненные работы с учетом надбавок, доплат и начисленных за производственные результаты премий.

Дополнительная заработная плата начисляется за фактически неотработанное время, но подлежащее оплате в соответствии с трудовым законодательством Республики Беларусь.

К дополнительным выплатам относятся:

- оплата трудовых и социальных отпусков;
- оплата за время выполнения государственных и общественных обязанностей;
- выплата выходного пособия.

Расходы на оплату труда подразделяются на две группы: *относимые на себестоимость продукции (работ, услуг)* в соответствии с ос-

новными положениями по учету затрат на производство и составляющие фонд заработной платы, а также *выплаты, осуществляемые за счет других источников: прибыли, целевых поступлений и т. п.*

Формы, системы и размеры оплаты труда работников, в том числе дополнительные выплаты стимулирующего и компенсирующего характера, устанавливаются нанимателем на основании коллективного договора, соглашения и трудового договора.

Дифференциация размера оплаты труда осуществляется в зависимости от сложности и напряженности труда, его условий, уровня квалификации работников.

Из применяемых на практике форм и систем оплаты труда наиболее распространены повременная и сдельная, с их многочисленными системами, основанными на применении Единой тарифной сетки работников Республики Беларусь и устанавливаемой Правительством Республики Беларусь тарифной ставки первого разряда.

При сдельной оплате размер заработка зависит от количества изготовленной продукции (выполненной работы, оказанной услуги) в соответствии с установленными сдельными расценками.

Повременная оплата подразделяется на простую повременную и повременно-премиальную.

При простой повременной форме оплата начисляется за определенное количество отработанного времени независимо от объема выполненных работ. При повременно-премиальной форме к заработной плате по тарифу добавляются премии за достижение установленных количественных и качественных показателей в работе.

Коллективная система оплаты труда – оплата труда, в основе которой лежит учет общих коллективных результатов труда.

Министерством труда и социальной защиты Республики Беларусь рекомендованы к применению следующие коллективные формы и системы оплаты труда:

- коллективная сдельная оплата труда;
- аккордная оплата труда;
- косвенно-сдельная оплата труда;
- коллективная повременная оплата с премированием рабочих, занятых ремонтом и обслуживанием оборудования.

Для определения размера оплаты труда в Республике Беларусь применяют тарифную систему. Элементами тарифной системы являются Единый тарифно-квалификационный справочник работ и профессий рабочих, Единый квалификационный справочник должностей

служащих, тарифные сетки и тарифные ставки. Квалификационные справочники являются обязательными для применения в организациях. Организациям предоставлено право самостоятельно принимать решения о необходимости применения Единой тарифной сетки работников Республики Беларусь при определении условий оплаты их труда.

Тарифные ставки и разряды не могут учитывать напряженность труда каждого работника, его опыт, квалификацию, мастерство, качество выполнения работ в особых, отличных от обычных, условиях и т. д. Эту роль выполняют надбавки и доплаты.

Надбавки – это выплаты стимулирующего характера. Они поощряют высококачественную и высококвалифицированную работу отдельных категорий работников. К числу надбавок можно отнести следующие:

- за непрерывный стаж работы в данной организации (отрасли);
- за классность;
- за звание по профессии;
- за высокие достижения в труде и др.

Доплаты – выплаты компенсирующего характера. Они связаны с режимом работы и условиями труда. Примером доплат могут служить доплаты за работу во вредных и тяжелых условиях, за работу в ночное время, за работу во внеурочное время и т. д.

Размеры надбавок и доплат устанавливаются системными положениями, принимаемыми в организациях и закрепленными в коллективных договорах. При этом размеры доплат и надбавок не могут быть ниже установленных законодательно.

Доплаты не могут быть отменены решением администрации организации, поскольку основная их часть предусмотрена законодательством о труде, так же как и минимальный размер их. Как правило, доплаты включаются в систему оплаты труда как ее основная часть.

6.5. Состав фонда оплаты труда и порядок его формирования

Фонд оплаты труда – начисленные работникам независимо от источника финансирования выплаты: заработная плата за выполненную работу и отработанное время; выплаты стимулирующего и компенсирующего характера; оплата за неотработанное время и другие выплаты, включаемые в состав фонда заработной платы.

В состав фонда оплаты труда включают следующие выплаты:

- 1) оплата за выполненную работу и отработанное время;
- 2) выплаты стимулирующего характера;

- 3) выплаты компенсирующего характера;
- 4) оплата за неотработанное время;
- 5) отдельные выплаты социального характера.

1. Оплата за выполненную работу и отработанное время:

- заработная плата, начисленная работникам по тарифным ставкам и окладам за отработанное время;
- заработная плата, начисленная за выполненную работу работникам по сдельным расценкам или в процентах от выручки от реализации продукции (выполнения работ и оказания услуг);
- суммы индексации заработной платы в связи с повышением цен на товары и услуги;
- стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты;
- оплата труда за продукцию (работы, услуги), признанную браком не по вине работника;
- заработная плата в окончательный расчет по завершении года, обусловленная системами оплаты труда, и др.

2. Выплаты стимулирующего характера подразделяются:

- на регулярные;
- единовременные.

Регулярные выплаты стимулирующего характера:

- надбавки (доплаты) к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, классность, сложность и напряженность работы и т. п.;
- ежемесячные и ежеквартальные надбавки к заработной плате за продолжительность непрерывной работы (вознаграждения за выслугу лет, стаж работы);
- премии и вознаграждения, носящие регулярный или периодический характер (ежемесячно, ежеквартально), независимо от источников их выплат;
- денежная помощь (компенсация), выплачиваемая на питание, проезд и т. п.

Единовременные выплаты стимулирующего характера:

- единовременные премии и вознаграждения независимо от источников их выплат;
- вознаграждения по итогам годовой работы, годовое вознаграждение за выслугу лет;
- единовременная материальная помощь (денежная компенсация), выплачиваемая всем или большинству работников;

- вознаграждения к юбилейным датам, праздникам, торжественным событиям (включая подарки и материальную помощь);
- стоимость бесплатно выдаваемых работникам в качестве поощрения акций или льгот по приобретению акций;
- суммы чистой прибыли, выплачиваемые членам трудового коллектива.

3. Выплаты компенсирующего характера:

- доплаты за работу в особых (неблагоприятных) условиях труда;
- доплаты к тарифным ставкам (окладам) в зонах радиоактивного загрязнения;
- доплаты за работу в ночное время, за работу в многосменном режиме и режиме разделенного рабочего дня на части;
- оплата работы в выходные и праздничные дни, сверхурочное время;
- денежная компенсация за неиспользованный отпуск;
- другие выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда.

4. Оплата за неотработанное время:

- оплата ежегодных основных и дополнительных отпусков, предоставленных в соответствии с законодательством (без денежной компенсации);
- оплата дополнительно предоставленных по коллективному договору (сверх предусмотренных законодательством) отпусков работникам;
- оплата рабочего времени работников, привлекаемых к выполнению государственных или общественных обязанностей;
- заработная плата за период обучения работников, направленных на подготовку, переподготовку, повышение квалификации;
- оплата учебных отпусков, предоставляемых работникам, обучающимся в учебных заведениях;
- оплата простоев не по вине работника и др.

5. Отдельные выплаты социального характера:

- стоимость бесплатно предоставляемых продуктов;
- оплата стоимости питания работников (кроме предусмотренной законодательством);
- средства на возмещение расходов работников по оплате квартирной платы, коммунальных услуг, найму жилья;

- стоимость предоставляемых работникам бесплатно или по сниженным ценам товаров, продукции, услуг (кроме продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты);
- оплата путевок работникам на лечение;
- другие расходы.

6.6. Порядок начисления заработной платы

При сдельной оплате труда заработная плата определяется по формуле

$$З_{сд} = P_{сд} \cdot ВП,$$

где $З_{сд}$ – сдельный заработок работника, руб.;

$P_{сд}$ – сдельная расценка за единицу продукции (работы);

ВП – количество произведенной продукции (объем выполненных работ) в установленных измерителях.

Пример 1. Механизатор на тракторе К-150 за семичасовой рабочий день закультивировал 21 га стерни. Работа тарифицируется по 5-му разряду. Дневная норма выработки составляет 16 га, расценка за норму – 6,48 руб.

1. Сдельная расценка за единицу выполненной работы:

$$6,48 / 16 = 0,405 \text{ руб.}$$

2. Начислено за фактически выполненный объем работ:

$$21 \cdot 0,405 = 8,51 \text{ руб.}$$

При повременной оплате труда

$$З_{п} = T_{с} \cdot \Phi_{от},$$

где $З_{п}$ – заработная плата работника, руб.;

$T_{с}$ – тарифная ставка (часовая, дневная);

$\Phi_{от}$ – фактически отработанное работником время, дн. (ч).

Пример 2. Слесарь-ремонтник 2 дня был занят ремонтом оборудования на животноводческой ферме. За это время им отработано 16 ч. Часовая тарифная ставка – 0,64 руб.

За это время ему будет начислено 10,24 руб. ($16 \cdot 0,64$).

Работникам сельскохозяйственных организаций один раз в год предоставляется отпуск в соответствии со ст. 149 ТК. Право на отпуск

работники получают по истечении 6 мес непрерывной работы в организации. Время отпуска определяется графиком отпусков, составленным администрацией хозяйства.

Оплата за время отпуска исчисляется исходя из заработной платы, начисленной за 12 календарных месяцев (с 1-го до 1-го числа), предшествующих месяцу начала отпуска (выплаты компенсации). Сумма отпускных (компенсации) определяется путем умножения среднедневного заработка на количество календарных дней отпуска. При этом среднедневной заработок определяется путем деления заработной платы, фактически начисленной работнику за месяцы, принимаемые для исчисления среднего заработка, на число этих месяцев и на среднемесячное количество календарных дней, равное 29,7 (исчисленное в среднем за 5 лет).

Оплата за выполнение государственных и общественных обязанностей. Средний заработок исчисляется исходя из заработной платы, начисленной работнику за два последних календарных месяца работы (с 1-го до 1-го числа), предшествующих месяцу начала указанных выплат.

Общая сумма, причитающаяся к выплате, определяется путем умножения среднедневного (среднечасового) заработка на количество рабочих дней (часов), подлежащих оплате.

Среднедневной (среднечасовой) заработок определяется путем деления заработной платы, фактически начисленной за принятый для исчисления период, на фактически отработанные в течение этого периода дни (часы).

Если работник отвлекался на выполнение государственных и общественных обязанностей не на полный рабочий день (например, вызов в военкомат и т. п.), то определяют среднечасовой заработок. Для этого заработок за фактически отработанное время в течение двух месяцев делится на количество часов, отработанных в данном периоде.

Пример 3. Механизатор с 10 по 14 марта находился в районном суде в качестве заседателя. В январе – феврале ему были сделаны следующие начисления:

- заработная плата за отработанное время – 245,90 руб.;
- премии по итогам работы за прошедший год – 119,31 руб.;
- дивиденды по акциям трудового коллектива – 178,00 руб.;
- материальная помощь – 150,00 руб.;
- надбавки за стаж работы, выплаченные за прошлый год, – 114,72 руб. Фактически отработан в течение этого периода 51 день.

Чтобы определить среднедневной заработок за последние два месяца, необходимо произвести следующие вычисления:

$$245,90 + 119,31 / 12 \cdot 2 + 114,72 / 12 \cdot 2 = 284,91 \text{ руб.},$$

а затем полученную сумму разделить на количество фактически отработанных в течение этого периода дней:

$$284,91 : 51 = 5,59 \text{ руб.}$$

Общую сумму, подлежащую выплате механизатору, определяют умножением среднего заработка на количество дней:

$$5,59 \cdot 5 = 27,95 \text{ руб.}$$

Оплата сверхурочных работ. Сверхурочными считаются работы, выполняемые сверх установленной продолжительности рабочего времени. Привлечение к сверхурочным работам допускается только с согласия работника, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Республики Беларусь. Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника 4 ч на протяжении двух дней подряд и 120 ч в год.

Согласно ст. 69 ТК каждый час работы в сверхурочное время оплачивается:

- 1) работникам со сдельной оплатой труда – не ниже двойных сдельных расценок;
- 2) работникам с повременной оплатой труда, а также получающим должностные оклады – не ниже двойных часовых тарифных ставок (окладов).

По договоренности с нанимателем работнику за работу в сверхурочное время может предоставляться другой день отдыха.

Пример 4. В связи с производственной необходимостью слесарь ремонтной мастерской в августе работал сверхурочно 8 ч, в том числе 5 августа – 3 ч, 18 августа – 2 ч, 22 августа – 3 ч. Часовая тарифная ставка – 0,96 руб.

Следовательно, за сверхурочное время слесарю будет начислено:

$$8 \cdot 0,96 \cdot 2 = 15,36 \text{ руб.}$$

Работа в праздничные и выходные дни оплачивается не ниже чем в двойном размере, т. е. по правилам оплаты за работу в сверхурочное время. По желанию работника, работающего в праздничный или выходной день, ему может быть предоставлен другой день отдыха.

В праздничные дни допускаются работы, приостановка которых невозможна по производственно-технологическим условиям, работы, вызванные необходимостью постоянного непрерывного обслуживания населения, организаций, а также неотложные ремонтные и погрузочно-разгрузочные работы.

Пример 5. 1 мая механизатор был занят на посадке картофеля. За семичасовой день он засеял поле площадью 8 га при норме 6 га. Расценка за норму составляет 3,60 руб.

Следовательно, за этот день механизатору будет начислено:

$$8 \cdot (3,60 / 6) \cdot 2 = 9,60 \text{ руб.}$$

Оплата в ночное время. За каждый час работы в ночную смену производятся доплаты в размере, устанавливаемом коллективным договором, соглашением, но не ниже 20 % часовой тарифной ставки (оклада) работника. При этом ночной считается смена, в которой более 50 % времени приходится на ночное время (ночное время – с 22:00 до 6:00) (ст. 70 ТК).

Оплата труда при невыполнении норм выработки, браке и простоех. При невыполнении норм выработки, браке и простое не по вине работника заработная плата не может быть ниже $\frac{2}{3}$ установленной ему тарифной ставки (оклада).

При невыполнении норм выработки по вине работника оплата производится за фактически выполненную работу.

Оплата труда при переводе и перемещении на другую постоянную нижеоплачиваемую работу. В соответствии со ст. 72 ТК, при переводе работника с его согласия по инициативе нанимателя либо в соответствии с медицинским заключением на другую постоянную или временную нижеоплачиваемую работу за ним сохраняется его прежний средний заработок в течение не менее двух недель со дня перевода.

В тех случаях, когда в результате перемещения работника уменьшается заработок по не зависящим от него причинам, производится доплата до прежнего среднего заработка в течение двух месяцев со дня перемещения.

Надбавки за выслугу лет. Принцип надбавки заключается в том, что при достижении определенного стажа работы в организации размер надбавки увеличивается.

Пример 6. Согласно коллективному договору, за продолжительность непрерывной работы в организации установлены следующие размеры надбавок:

- от 1 до 5 лет – 5 % оклада;
- от 5 до 10 лет – 10 %;
- от 10 до 15 лет – 15 %;
- от 15 до 20 лет – 20 % и т. д.

Надбавка за профессиональное мастерство. Надбавка устанавливается нанимателем в целях стимулирования повышения профессионального мастерства работников.

Надбавка за классность водителям, трактористам-машинистам в размере: 1-го класса – 20 %; 2-го класса – 10 % тарифной ставки.

6.7. Виды удержаний из заработной платы

Из сумм начисленной заработной платы производятся удержания и вычеты. Удержания из заработной платы могут производиться только в случаях, предусмотренных законодательством (ст. 107 ТК).

Удержания из заработной платы можно разделить на три группы:

- 1) обязательные удержания в целях выполнения работником своих налоговых и иных обязательств;
- 2) удержания, производимые по инициативе нанимателя;
- 3) удержания по инициативе работника.

1-я группа:

- подоходный налог;
- отчисления в Фонд социальной защиты населения (1 %);
- удержания по исполнительным документам.

Порядок исчисления и уплаты подоходного налога с физических лиц изложен в гл. 18 НК. При определении налоговой базы подоходного налога учитываются все доходы плательщика – физического лица, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах (ч. 1 п. 1 ст. 199 НК).

Освобождаемые от подоходного налога доходы перечислены в ст. 208 НК.

Вычеты, уменьшающие налоговую базу по подоходному налогу:

- стандартные налоговые вычеты (ст. 209 НК);
- социальные налоговые вычеты – предоставляются при оплате обучения, а также при оплате плательщиком страховым организациям Республики Беларусь (возмещения плательщиком налоговому агенту) страховых взносов по договорам добровольного страхования жизни и дополнительной пенсии, заключенным на срок не менее 3 лет, а также

по договорам добровольного страхования медицинских расходов (ст. 210 НК);

- имущественные налоговые вычеты – предоставляются при приобретении жилья (ст. 211 НК);

- профессиональные налоговые вычеты для индивидуальных предпринимателей (нотариусов, адвокатов), иных физических лиц – предоставляются по авторским вознаграждениям, вознаграждениям по результатам интеллектуальной деятельности (ст. 212 НК).

Удержания по исполнительным документам производятся на основании исполнительных листов, выданных судом, где определены причина, порядок и размер удержаний из доходов работника.

Исполнительное производство регулируется гл. 35 Гражданского процессуального кодекса Республики Беларусь. Порядок исполнения всех видов исполнительных документов, относящихся к компетенции судебного исполнителя, регулируется Законом Республики Беларусь от 24 октября 2016 г. № 439-З «Об исполнительном производстве».

Виды заработка и (или) дохода родителей, из которых производится удержание алиментов, взыскиваемых на несовершеннолетних детей в соответствии со ст. 92 Кодекса Республики Беларусь о браке и семье, определены в перечне видов заработка и (или) иного дохода, из которых производится удержание алиментов на содержание несовершеннолетних детей, утвержденном постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 12 августа 2002 г. № 1092.

2-я группа:

- подотчетные суммы;
- излишне выплаченная зарплата;
- погашение недостач по возмещению материального ущерба.

В случаях, предусмотренных законодательством, наниматель вправе по своей инициативе произвести удержания из заработной платы работника.

При направлении в служебную командировку наниматель обязан выплатить аванс работнику. Если работник полностью не израсходовал выданные денежные средства и неизрасходованную часть не возвратил в установленные законодательством сроки, наниматель может удержать из заработной платы работника образовавшуюся задолженность.

На практике у нанимателя могут быть случаи удержания сумм вследствие счетных ошибок.

Удержания из заработной платы для погашения ущерба, причиненного по вине работника нанимателю, взыскиваются в размере, не превышающем его среднемесячного заработка. Распоряжение нанимателя должно быть сделано не позднее 2 нед со дня обнаружения причиненного работником ущерба и обращено к исполнению не ранее 10 дней со дня сообщения об этом работнику. До издания распоряжения нанимателя об удержании из заработной платы от работника должно быть затребовано письменное объяснение.

По распоряжению нанимателя также могут производиться удержания при увольнении работника до окончания того рабочего года, в счет которого он получил трудовой отпуск. Удержания производятся за неотработанные дни отпуска из расчета среднедневного заработка, исчисленного при уходе в отпуск.

При увольнении работника также может удерживаться остаточная стоимость средств индивидуальной защиты при их невозврате, порче.

3-я группа:

- профсоюзные взносы;
- вычеты за товары, приобретенные в кредит, и др.

Удержания по инициативе работника возможны только на основании письменного заявления работника для производства безналичных расчетов.

Законодательство ограничивает не только случаи, когда могут быть произведены удержания из заработной платы работника, но и предельный размер таких удержаний. Так, Декретом Президента Республики Беларусь от 15 декабря 2014 г. № 5 «Об усилении требований к руководящим кадрам и работникам организаций» (далее – Декрет № 5) при удержании из заработной платы работника ущерба, причиненного нанимателю по его вине, повышен общий размер всех удержаний – с 20 % (ч. 1 ст. 108 ТК) до 50 % (подп. 3.6 п. 3 Декрета № 5).

6.8. Обобщение и группировка данных по учету труда и его оплаты

Данные по расчетам с работниками организации обобщаются в *расчетно-платежных ведомостях*. Основанием для составления расчетно-платежных ведомостей являются первичные документы, накопительные ведомости.

Данные расчетно-платежных ведомостей обобщаются в целом по хозяйству в Сводной ведомости по расчетам с работниками (ф. 59-АПК).

Сальдо на конец месяца в Сводной ведомости ф. 59-АПК должно соответствовать конечному сальдо по оплате труда в Главной книге.

Для получения данных по каждому работнику о сумме отработанных человеко-часов, дней и сумме заработной платы по месяцам, по итогам года, включая и выплаты за стаж работы и всего за год, ведется группировочная ведомость по учету рабочего времени и начисленной оплаты труда по каждому структурному подразделению.

Учет фонда оплаты труда по категориям работающих производится в Сводной ведомости начисленной оплаты труда по ее составу и категориям работников (ф. 58-АПК). Данные этой ведомости отражают по каждому структурному подразделению на основании расчетно-платежных ведомостей. Для получения данных в целом по хозяйству о фонде оплаты труда по категориям работающих используются такие же сводные ведомости. Учет фонда оплаты труда по подразделениям ведется по работникам постоянным и привлеченным. Общая сумма заработной платы за каждый месяц в Сводной ведомости начисленной оплаты труда по ее составу и категориям работников (ф. 58-АПК) должна соответствовать сумме начисленной оплаты в Сводной ведомости по расчетам с работниками (ф. 59-АПК).

6.9. Синтетический и аналитический учет расчетов с работниками по заработной плате

На счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» обобщается информация о расчетах с персоналом, как состоящим, так и не состоящим в списочном составе организации, по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам), а также по выплате дивидендов, доходов от участия в уставном фонде организации.

По кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются суммы начисленной основной и дополнительной оплаты труда, начисленных пособий за счет отчислений в Фонд социальной защиты населения, начисленных доходов от участия в уставном фонде организации. По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются выплаченные суммы оплаты труда, включая стоимость натуральной оплаты труда, премий, пособий, доходов от участия в уставном фонде организации, а также суммы удержанных налогов, платежей в Фонд социальной защиты населения, платежей по исполнительным документам и других удержаний.

Разница между кредитом и дебетом счета – это сумма задолженности организации перед работниками.

Начисления заработной платы, премий, отпускных, пособий по временной нетрудоспособности, а также производимые удержания и вычеты из заработной платы отражаются следующими бухгалтерскими записями:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
07, 08, 10, 11, 15, 20, 23, 24, 25, 26, 44 и др.	70	Начислена заработная плата работникам организации
07, 08, 20, 23, 24, 25, 26	70	Начислена премия работникам организации, предусмотренная системами премирования, в пределах сумм, относимых на себестоимость произведенной продукции, оказанных услуг и выполненных работ
08, 20, 23, 24, 25, 26 и др.	70	Начислены отпускные работникам организации с одновременным отнесением на себестоимость произведенной продукции, оказанных услуг и выполненных работ
96	70	Начислены суммы оплаты отпускных за счет сформированного резерва предстоящих расходов
91-4	70	Начислена заработная плата работникам, занятым ликвидацией основных средств и выбытием объекта инвестиционной недвижимости
90-10	70	Начислены вознаграждения по итогам работы года, материальная помощь
69	70	Начислено пособие по временной нетрудоспособности и другие выплаты из фонда социальной защиты населения
70	68-4	Удержан подоходный налог
70	69	Удержаны взносы в размере 1 % в ФСЗН
70	76-1	Произведены удержания по исполнительным документам
70	76-2	Удержана сумма в счет погашения задолженности по личному страхованию работников
70	76-5	Депонирована заработная плата, которая не была выдана работнику в установленный срок выплаты заработной платы
70	76	Удержана сумма в счет погашения задолженности за товары, приобретенные работником в кредит
70	73-1	Удержана сумма в счет погашения выданного работнику займа
70	73-2	Удержана сумма в счет возмещения материального ущерба, причиненного работником в результате недостач материальных ценностей, денежных средств и допущенного брака в производстве

70	71	Удержаны суммы невозвращенного аванса, ранее выданного работнику под отчет
70	50	Выплачена из кассы заработная плата
70	51	Перечислена заработная плата на счет работника в банке
70	90-1, 91-4	Произведены удержания на сумму выданной продукции, материалов, товаров по ценам реализации, включая НДС

Обобщение данных по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» производится в Журнале-ордере ф. 10-АПК на основании Сводной ведомости по расчетам с работниками (ф. 59-АПК), в которой предварительно обобщаются данные расчетно-платежных ведомостей, составленных по каждому структурному подразделению. Дебетовый оборот по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» находит отражение в журналах-ордерах ф. 1-АПК, ф. 2-АПК, ф. 7-АПК, ф. 8-АПК, ф. 9-АПК и других регистрах аналитического учета. В конце месяца кредитовый оборот счета 70 и суммы, составляющие его, из Журнала-ордера ф. 10-АПК переносятся в Главную книгу.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Инструкция о порядках ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами [Электронный ресурс] : утв. постановлением Правления Нац. банка Респ. Беларусь от 20 дек. 2023 г. № 472 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.
2. Инструкция о порядке исчисления среднего заработка [Электронный ресурс] : утв. постановлением Правления Нац. Банка Респ. Беларусь от 10 апр. 2000 г. № 47 : в ред. постановления М-ва труда Респ. Беларусь от 31.10.2022 № 63 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.
3. Инструкция о порядке проведения расчетов со счетов, из электронных кошельков в очередности, установленной законодательством [Электронный ресурс] : утв. постановлением Правления Нац. Банка Респ. Беларусь от 29 марта 2001 г. № 63 : в ред. постановления Правления Нац. банка Респ. Беларусь от 27.09.2023 № 328 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.
4. Инструкция об осуществлении операций с банковскими платежными карточками и платежными инструментами, обеспечивающими их использование [Электронный ресурс] : утв. постановлением Правления Нац. банка Респ. Беларусь от 6 окт. 2022 г. № 378 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.
5. Инструкция по бухгалтерскому учету государственной поддержки, Инструкция по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 31 окт. 2011 г. № 112 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 10.12.2013 № 84 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.
6. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 сент. 2011 г. № 102 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 22.12.2018 № 74 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.
7. Лисович, Г. М. Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве : учеб. / Г. М. Лисович. – Москва : Вуз. учебник : ИНФРА-М, 2020. – 288 с.
8. Мизиковский, Е. А. Бухгалтерский финансовый учет : учеб. пособие / Е. А. Мизиковский, И. Е. Мизиковский. – Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2019. – 622 с.
9. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) [Электронный ресурс] : 29 дек. 2009 г., № 71-3 : в ред. Закона Респ. Беларусь от 27.12.2023 № 327-3 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.
10. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-3 : в ред. Закона Респ. Беларусь от 11.10.2022 № 210-3 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.
11. О внесении изменений в некоторые постановления Министерства труда Республики Беларусь и Министерства социальной защиты Республики Беларусь [Электронный ресурс] : постановление М-ва труда и соц. защиты Респ. Беларусь, 28 нояб. 2013 г., № 115 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.
12. О государственных пособиях семьям, воспитывающим детей [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 29 дек. 2012 г., № 7-3 : в ред. Закона Респ. Беларусь от

18.07.2022 № 193-3 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

13. О некоторых вопросах профессионального пенсионного страхования и пенсионного обеспечения [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 25 сент. 2013 г., № 441 : в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 22.11.2021 № 448 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

14. О порядке и размерах возмещения расходов, гарантиях и компенсациях при служебных командировках [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 марта 2019 г., № 176 : в ред. постановления Совета Министров Респ. Беларусь от 06.02.2024 № 88 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

15. О применении Методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг) [Электронный ресурс] : письмо М-ва сел. хоз-ва и прод. Респ. Беларусь, 14 янв. 2016 г., № 04-2-1-32/178 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

16. О страховании [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 11 мая 2019 г., № 175 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

17. О страховании урожая сельскохозяйственных культур, скота и птицы [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 28 дек. 2022 г., № 443 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

18. Об установлении примерных бланков специализированных форм товарно-транспортных накладных и приемных квитанций для сельскохозяйственных и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию организаций [Электронный ресурс] : приказ М-ва сел. хоз-ва и прод. Респ. Беларусь, 1 июля 2011 г., № 267 : в ред. от 27.05.2016 № 165 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

19. Об установлении примерных форм учетных документов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции и продукции рыбководства и Инструкции о порядке применения и заполнения примерных форм учетных документов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции и продукции рыбководства [Электронный ресурс] : приказ М-ва сел. хоз-ва и прод. Респ. Беларусь, 1 июля 2011 г., № 268 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

20. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 : в ред. от 28.12.2022 № 64 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

21. Об установлении форм первичных учетных документов по оформлению кассовых операций и Инструкции по заполнению форм первичных учетных документов по оформлению кассовых операций [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 марта 2010 г., № 38 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от

26.09.2017 № 30 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

22. Об установлении форм товарно-транспортной накладной, товарной накладной и утверждении Инструкции о порядке заполнения товарно-транспортной накладной, товарной накладной [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 июня 2016 г., № 58 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 29.12.2021 № 77 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

23. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки» [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 10 дек. 2013 г., № 80 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

24. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Финансовая аренда (лизинг)» [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 нояб. 2018 г., № 73 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

25. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Финансовые инструменты» [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 22 дек. 2018 г., № 74 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

26. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 дек. 2016 г., № 104 : в ред. от 28.12.2022 № 64 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

27. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Запасы» [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 28 дек. 2022 г., № 64 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

28. Перечень видов заработка и (или) иного дохода родителей, подлежащих учету при определении размера алиментов, взыскиваемых на содержание несовершеннолетних детей [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 12 авг. 2002 г., № 1092 : в ред. постановления Совета Министров Респ. Беларусь от 24.05.2022 № 324 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

29. Положение о порядке назначения и выплаты государственных пособий семьям, воспитывающим детей [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 28 июня 2013 г., № 569 : в ред. постановления Совета Министров Респ. Беларусь от 12.12.2023 № 877 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
Лекция 1. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	4
1.1. Роль и задачи бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях	4
1.2. Особенности бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях	6
1.3. Основные принципы организации бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях.....	8
1.4. Учетная политика организации	13
1.5. Руководство бухгалтерским учетом в сельском хозяйстве	14
1.6. Стандарты бухгалтерского учета	17
Лекция 2. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ	18
2.1. Экономическое содержание кругооборота денежных средств. Задачи учета денежных средств.....	19
2.2. Учет кассовых операций	20
2.3. Учет денежных средств на расчетных счетах	25
2.4. Учет денежных средств на валютных счетах	29
2.5. Учет операций на специальных счетах в банках.....	31
2.6. Учет денежных средств в пути.....	36
2.7. Экономическая сущность и учетная классификация финансовых вложений	37
2.8. Оценка финансовых вложений и ценных бумаг	42
2.9. Учет финансовых вложений в уставные капиталы других организаций	44
2.10. Учет финансовых вложений в ценные бумаги	46
2.11. Учет финансовых вложений в предоставленные займы.....	48
Лекция 3. УЧЕТ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ	48
3.1. Экономическое содержание расчетных операций и формы безналичных расчетов.....	49
3.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	54
3.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками	55
3.4. Учет расчетов по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам	55
3.5. Учет расчетов по налогам и сборам	58
3.6. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению.....	60
3.7. Учет расчетов с подотчетными лицами	68
3.8. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям.....	77
3.9. Учет расчетов с учредителями	81
3.10. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами	82
3.11. Учет внутрихозяйственных расчетов.....	89
Лекция 4. УЧЕТ ЗАПАСОВ.....	89
4.1. Экономическое содержание запасов и задачи их учета.....	90
4.2. Документальное оформление движения готовой продукции, семян и кормов	91
4.3. Документальное оформление движения прочих запасов	102
4.4. Организация складского хозяйства. Учет запасов на складе	105
4.5. Оценка запасов	106
4.6. Синтетический и аналитический учет готовой продукции	112
4.7. Синтетический и аналитический учет семян и кормов	114
4.8. Учет топлива.....	116
4.9. Учет запасных частей.....	121
4.10. Учет строительных материалов.....	123

4.11. Учет удобрений, средств защиты растений, животных и медикаментов	125
4.12. Учет прочих запасов.....	126
4.13. Учет оборудования к установке	131
4.14. Учет товаров	131
4.15. Учет заготовления и приобретения материалов.....	132
Лекция 5. УЧЕТ ЖИВОТНЫХ НА ВЫРАЩИВАНИИ И ОТКОРМЕ	133
5.1. Экономическое содержание объекта учета животных на выращивании и откорме	133
5.2. Документальное оформление движения животных на выращивании и откорме	134
5.3. Учет поголовья животных на ферме	140
5.4. Оценка животных на выращивании и откорме	141
5.5. Синтетический и аналитический учет животных на выращивании и откорме	142
Лекция 6. УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ	145
6.1. Заработная плата и задачи ее учета	145
6.2. Классификация персонала организации. Оперативный учет численности работников	146
6.3. Документальное оформление учета труда, выработки и начисления заработной платы	149
6.4. Формы и системы оплаты труда. Тарифная система и ее элементы.....	151
6.5. Состав фонда оплаты труда и порядок его формирования	153
6.6. Порядок начисления заработной платы	156
6.7. Виды удержаний из заработной платы	160
6.8. Обобщение и группировка данных по учету труда и его оплаты	162
6.9. Синтетический и аналитический учет расчетов с работниками по заработной плате	163
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	166

Учебное издание

Клипперт Елена Николаевна

**БУХГАЛТЕРСКИЙ
ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ
В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ**

В двух частях

Часть 1

Курс лекций

Редактор *Н. Н. Пьянусова*
Технический редактор *Н. Л. Якубовская*
Корректор *Е. В. Ширалиева*

Подписано в печать 26.04.2024. Формат 60×84 ¹/₁₆. Бумага офсетная.
Ризография. Гарнитура «Таймс». Усл. печ. л. 10,0. Уч.-изд. л. 8,61.
Тираж 45 экз. Заказ .

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия».
Свидетельство о ГРИИРПИ № 1/52 от 09.10.2013.
Ул. Мичурина, 13, 213407, г. Горки.

Отпечатано в УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия».
Ул. Мичурина, 5, 213407, г. Горки.