

Конспект лекций

по дисциплине

«Бухгалтерский финансовый учет в организациях транспорта»

Автор: старший преподаватель Сидорова Л.Г.

ВОПРОСЫ К ЭКЗАМЕНУ

по дисциплине

«БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ТРАНСПОРТА» специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит"

1. Значение и задачи учета труда и его оплаты в современных условиях хозяйствования.
2. Оперативный учет и классификация персонала организации.
3. Учет рабочего времени и выработки рабочих.
4. Формы и системы оплаты труда. Виды заработной платы.
5. Порядок расчета заработной платы, доплат, надбавок, премий, пособий и прочих выплат, начисляемых на предприятиях железнодорожного транспорта.
6. Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда.
7. Порядок расчета и учет удержаний, производимых из заработной платы работников.
8. Подоходный налог: методика расчета и уплаты.
9. Порядок расчета и учет отчислений от фонда оплаты труда.
10. Виды отпусков, порядок их предоставления, расчета и учета.
11. Основные средства, их классификация, оценка, задачи учета в условиях развития рыночных отношений.
12. Сущность амортизации объектов основных средств. Методы начисления амортизации на объекты основных средств.
13. Порядок начисления и учет амортизации объектов основных средств.
14. Источники финансирования, документальное оформление поступления объектов основных средств.
15. Понятие об инвентарном объекте основных средств. Аналитический учет основных средств.
16. Синтетический учет поступления объектов основных средств: при приобретении за плату; при целевом финансировании; при собственном производстве.
17. Синтетический учет поступления объектов основных средств: при строительстве; при внесении учредителями в счет их вклада в уставный фонд; при безвозмездном получении.
18. Документальное оформление и учет выбытия объектов основных средств при их ликвидации и безвозмездной передаче.
19. Документальное оформление и учет выбытия объектов основных средств при их реализации, при наступлении чрезвычайных ситуаций.
20. Виды и учет ремонта и модернизации объектов основных средств.
21. Инвентаризация основных средств и отражение в учете ее результатов.
22. Особенности учета нематериальных активов.
23. Материальные ресурсы, их классификация и значение в современных условиях хозяйствования. Оценка и задачи учета материальных ресурсов.
24. Документальное оформление и учет поступления материалов в организацию.
25. Документальное оформление и учет отпуска и реализации материалов.

26. Организация учета материалов на складе и в бухгалтерии предприятия.
27. Инвентаризация материальных ценностей и отражение в учете ее результатов.
28. Понятие предметов, относящихся к предметам в обороте, их классификация и оценка.
29. Особенности учета инструментов, инвентаря и спецодежды в эксплуатации.
30. Затраты производства, их классификация, значение и задачи учета в условиях развития рыночных отношений.
31. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.
32. Номенклатура расходов видов деятельности железной дороги: ее построение и назначение.
33. Организация аналитического учета затрат на производство продукции (работ, услуг) на предприятиях транспорта.
34. Система бухгалтерских счетов для учета затрат на производство продукции (работ, услуг).
35. Учет затрат основного производства на предприятиях железной дороги.
36. Учет затрат вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств на предприятиях железной дороги.
37. Учет общепроизводственных затрат.
38. Учет общехозяйственных затрат.
39. Учет брака продукции и потерь от простоев.
40. Порядок открытия расчетного счета. Учет операций на расчетном счете в банке.
41. Учет операций на валютных счетах.
42. Учет операций по покупке валюты.
43. Учет операций по продаже валюты.
44. Учет кассовых операций.
45. Учет расчетов с подотчетными лицами. Порядок расчета командировок.
46. Учет расчетов с поставщиками и покупателями платежными требованиями, поручениями.
47. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами, расчетов по претензиям, имущественному и личному страхованию.
48. Учет расчетов с персоналом предприятия по прочим операциям. Учет расчетов с учредителями.
49. Учет отчислений на социальное страхование и страхование работников от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.
50. Учет расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами по налогам и сборам.
51. Учет внутрихозяйственных расчетов на предприятиях железной дороги.
52. Понятие и задачи учета реализованной продукции на предприятиях железнодорожного транспорта.
53. Документальное оформление услуг по перевозкам.
54. Структура финансирования деятельности предприятий железной дороги.
55. Особенности финансирования на предприятиях железнодорожного транспорта.
56. Учет доходов в структурных подразделениях железной дороги.
57. Учет доходов в отделении железной дороги.
58. Учет доходов от реализации продукции иных видов деятельности предприятий железной дороги.
59. Значение и задачи учета финансовых результатов.
60. Порядок формирования и учет финансовых результатов от реализации продукции, работ, услуг.
61. Учет прочих доходов и расходов.
62. Порядок расчета и учет налогов, уплачиваемых из прибыли.
63. Учет конечного финансового результата деятельности предприятий.
64. Учет нераспределенной прибыли (непокрытых убытков).
65. Учет уставного капитала.
66. Учет добавочного капитала.
67. Учет целевого финансирования.
68. Виды и учет резервов.
69. Учет резервного капитала.
70. Формы годовой бухгалтерской отчетности, их характеристика, порядок составления.

КЛАССИФИКАЦИЯ ПЕРСОНАЛА ПРЕДПРИЯТИЯ.

Основой правильной организации учета труда и его оплаты является классификация персонала.

1. По продолжительности работы на предприятии работники делятся на:

- постоянных, принятых без ограничения срока или на определенный срок, предусмотренный договором (контрактом);
- временных, принятых на определенный срок для замещения временно отсутствующих работников;
- сезонных, принятых для выполнения сезонных работ.

2. Общая численность работников этих групп представляет собой списочное наличие персонала на предприятии.

Списочный контингент можно подразделить на явочный, платежный и неоплачиваемый.

- Явочный контингент, работники, фактически явившиеся на работу.
- Платежный, включает в себя явочный, а также работников, отсутствующих на работе, но которым в соответствии с действующим законодательством выплачивается заработок (отпуск, общественные обязанности и т. д.)
- Неоплачиваемый, работники находящиеся в отпусках без сохранения содержания, на больничном и другие работники, находящиеся в списках предприятия, но не получающие от него средства на содержание.

Для выполнения одноразовых работ непостоянного характера предприятия может набирать дополнительных работников, включаемых в не списочный состав предприятия.

3. По месту основной работы различают:

- персонал, состоящий на работе на данном предприятии, и
- персонал, привлеченный с других предприятий и организаций на условиях совместительства.

Основной считается работа на предприятии, где хранится трудовая книжка работника.

4. По выполненным функциям в производственном процессе выделяют 4 категории персонала:

рабочие, руководители, специалисты, служащие.

Признаком отнесения работника к той или иной категории является занимаемая должность.

К **рабочим** относятся лица, непосредственно занятые созданием материальных ценностей, управлением, наблюдением за машинами и оборудованием, перемещением грузов и пассажиров. Рабочие заняты выполняют как основные, так и вспомогательные работы.

По этому признаку в категории рабочих выделяют 2 группы: основные рабочие и вспомогательные. К основным относятся рабочих, занятые в перевозках грузов и пассажиров, к вспомогательным, лица, занятые всеми обслуживания рабочих мест в основном производстве. Вспомогательные рабочие непосредственно не участвуют в технологической процессе, но способствуют его осуществлению.

Руководители - это лица, которые организуют деятельность трудовых коллективов и управляют ею. В их подчинении находятся рабочие, специалисты и служащие.

Специалисты - это инженерно-технические работники, выполняющие инженерные, технические, экономические работы (инженеры, технологи, экономисты, бухгалтера, ревизоры, юристы и др.).

Служащими считаются работники, занятые хозяйственным обслуживанием, осуществляющие подготовку и оформление документации, технические исполнители (делопроизводители, табельщики, кассиры, машинистки, секретари и др.).

5. По характеру участия в процессе труда работники подразделяются на 2 группы:

- 1) оперативно-производственный персонал, непосредственно занятый созданием продукции, выполнением работ и оказанием услуг;
- 2) аппарат управления, выполняющий функции организации и управлением производством.

б. В зависимости от сферы применения труда различают производственный и непроизводственный персонал .

К производственному персоналу относят работников основных, вспомогательных и подсобных цехов, участвующих в процессе производства, обслуживающих и управляющих этим процессом.

К непроизводственному персоналу относят работников жилищно-коммунального хозяйства и культурно-бытовых учреждений (детских садов, учебных заведений, мед. пунктов), состоящих на балансе предприятия.

ФОРМЫ И СИСТЕМЫ ОПЛАТЫ ТРУДА.

Формы оплаты труда – это способ установления зависимости заработка работника от количества и качества затраченного им труда. Затраты труда оцениваются либо рабочим временем, либо количеством произведенной продукцией (объемом выполненных работ). В зависимости от этого различают две формы оплаты труда: повременную и сдельную (рисунок 1).

Право выбора формы оплаты труда предоставлено предприятию (организации). В каждом конкретном производстве должна применяться та форма оплаты труда, которая в наибольшей степени соответствует его организационно-техническим условиям, обеспечивает сочетание интересов отдельных работников с интересами коллектива.

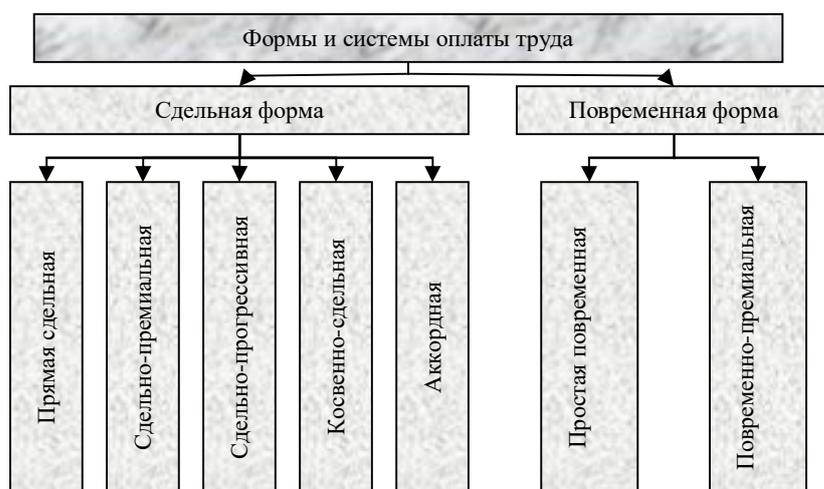


Рисунок 1 – Формы и системы оплаты труда

Применение повременной оплаты труда предполагает строгий учет и контроль за фактически отработанным временем, правильное присвоение рабочим-повременщикам тарифных разрядов, а специалистам и служащим – должностных окладов.

При *повременной* форме мерой труда является отработанное время. В зависимости от фактически отработанного времени и установленной тарифной ставки или должностного оклада определяется заработок работника.

Применение повременной оплаты труда оправдано, когда рабочий не может повлиять на увеличение выпуска продукции из-за строгой регламентации производственных процессов, и его функции сводятся к наблюдению, отсутствуют количественные показатели выработки, организован и ведется строгий учет времени, правильно тарифицируется труд рабочих, а также используются нормы обслуживания и численности.

При *сдельной* форме мерой оплаты труда является выработанная рабочим (группой рабочих) продукция (выполненный объем работ). Оплата труда начисляется в заранее

установленном размере за каждую единицу выполненной работы или изготовленной продукции.

Сдельную форму оплаты труда целесообразно применять на тех участках и видах работ, где возможны нормирование и учет индивидуального или коллективного трудового вклада и его конечного результата.

Для повышения заинтересованности работников в результатах труда и усиления связи заработка с конкретными производственными показателями применяются различные системы оплаты труда. Системы оплаты труда различаются порядком исчисления заработка работника.

Повременная форма оплаты труда имеет две системы: простую повременную и повременно-премиальную.

Простая повременная система основывается на данных учета рабочего времени. Заработок при этой системе оплаты труда определяется умножением установленной тарифной ставки на фактически отработанное время.

При *повременно-премиальной системе оплаты труда* работник сверх заработной платы (тарифа, оклада) за фактически отработанное время дополнительно получает и премию. Она связана с результативностью того или иного подразделения или предприятия в целом, а также с вкладом работника в общие результаты труда. Труд более 90% рабочих-повременщиков на железнодорожном транспорте оплачивается по этой системе.

По способу начисления заработной платы данная система подразделяется на два вида: почасовую и месячную.

При *почасовой оплате* расчет заработка производится исходя из часовой тарифной ставки и фактически отработанных работником часов.

При *месячной оплате* заработная плата работникам начисляется согласно окладам, утвержденным в штатном расписании приказом по предприятию, и количеству дней фактической явки на работу.

Основными системами сдельной формы оплаты труда, применяемыми на железнодорожном транспорте, являются прямая сдельная, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенно-сдельная и аккордно-премиальная. В зависимости от формы организации труда эти системы в свою очередь подразделяются на индивидуальные и коллективные (бригадные).

При *прямой индивидуальной сдельной системе* размер заработка рабочего определяется количеством выработанной им за определенный отрезок времени продукции или количеством выполненных операций. Основным элементом этой системы является сдельная расценка, по которой оплачивается вся выработка рабочего. Сдельная расценка устанавливается на каждый вид работы или рабочую операцию исходя из тарифной ставки, соответствующей разряду работы, и нормы выработки или нормы времени на нее. Поэтому заработок рабочего увеличивается прямо пропорционально выработке.

На практике прямая сдельная система оплаты труда чаще применяется в сочетании с премированием рабочих за выполнение и перевыполнение как общих, так и конкретных индивидуальных количественных и качественных показателей работы. В результате этого образуется *сдельно-премиальная система оплаты труда*.

Сдельно-прогрессивная система в отличие от прямой сдельной характеризуется тем, что оплата труда рабочих по неизменным расценкам производится только в пределах установленной исходной нормы (базы), а вся выработка сверх этой базы оплачивается по расценкам, прогрессивно нарастающим в зависимости от перевыполнения норм выработки.

Наращение расценки, выраженное в процентах надбавки к основной расценке за единицу продукции, произведенной сверх нормы, устанавливается по определенной шкале, состоящей из нескольких ступеней. Число ступеней бывает разное, в зависимости от производственных условий.

При *косвенно-сдельной системе* заработок рабочего ставится в зависимость не от личной выработки, а от результатов труда обслуживаемых ими рабочих основного производства. По этой системе может оплачиваться труд таких категорий вспомогательных рабочих как: крановщики, наладчики оборудования, стропальщики, обслуживающие основное производство. Расчет заработка рабочего при косвенно-сдельной оплате может производиться либо на основе сдельной расценки, увеличивающейся на процент выполнения норм выработки в среднем по обслуживаемому участку, и количества изделий, изготовленных рабочими вспомогательных производств.

При *аккордной системе* размер оплаты устанавливается не на отдельную операцию, а на весь заранее установленный комплекс работ с определением срока его выполнения. Сумма оплаты труда за выполнение этого комплекса работ объявляется заранее, как и срок ее выполнения до начала работы.

При *аккордно-премиальной системе оплаты труда* размер заработка устанавливается не на каждую операцию, а за выполнение определенного комплекса работ (замена стрелочного перевода, ремонт переезда и т.п.). На выполнение этих работ бригаде, звену или группе рабочих выдается аккордный наряд-задание, в котором указывают объем и условия работы, срок ее выполнения, размер оплаты труда и условия премирования. Для определения общей суммы оплаты по аккордному наряду предварительно составляется калькуляция. В ней указывают полный перечень и объемы работ, входящих в аккордное задание, действующие расценки и нормы времени на каждую операцию, расчетную трудоемкость и общую стоимость выполнения комплекса работ. В целях усиления материальной заинтересованности работников в повышении производительности и качества труда, сокращении сроков выполнения работы устанавливаются дифференцированные размеры премий за каждый процент сокращения нормативного времени и более высокое качество работы.

На железнодорожном транспорте аккордно-премиальная система оплаты труда применяется при текущем содержании пути, зданий и сооружений, при выполнении капитального, среднего и подъемочного ремонтов пути в путевых машинных станциях и дистанциях пути, в строительстве.

СИСТЕМЫ УЧЕТА ВЫРАБОТКИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЖЕЛЕЗНОЙ ДОРОГИ

Выработка характеризует количество произведенной продукции, выполненных работ или услуг за определенный период (смену, месяц) отдельным работником или группой. Она является основным элементом в подсчете заработка при сдельной форме оплаты труда. Учет выработки необходим также для контроля за выполнением заданий, установленных бригадам, цехам, участкам, для оперативного управления и регулирования производством.

Данные о выработке используются для определения заработка и при повременной оплате труда, когда она сочетается с доплатами за выполнение нормированных заданий и премированием за снижение трудоемкости работ и рост производительности труда.

В зависимости от характера производства, формы организации и оплаты труда используют различные системы учета выработки. **Основными из них являются пооперационная система и система учета выработки по конечному результату.** Эти системы различаются применяемыми формами первичных документов, порядком их выписки, способами подсчета выработки и определения заработка.

Пооперационная система учета выработки предусматривает подсчет и фиксирование информации об индивидуальной выработке каждого рабочего после выполнения им отдельной операции или вида работ. Наиболее распространенным

документом в этой системе является наряд на сдельные работы. На железнодорожном транспорте для учета специфики выполняемых работ используют различные формы нарядов.

Наряд выписывают на основе технологической карты по видам работ, действующих норм и расценок. Наряд выдается рабочему до начала работы. В нем указывают: дату выдачи, номер наряда, фамилию и табельный номер работника, выработку в натуральном выражении, норму времени (выработки) и сдельную расценку.

После выполнения задания мастер или бригадир фиксирует в наряде фактическую выработку и подтверждает ее своей подписью. Затем наряд передается нормировщику для проверки правильных использованных норм и расценок. Нормировщик подписывает оформленный наряд и передает его в бухгалтерию для начисления заработной платы. Если работа по наряду до конца месяца не завершена, то определяется степень ее выполнения и оценивается только фактически выполненная часть. На незаконченную часть работы для ее продолжения в следующем месяце выписывают новый наряд.

Применение **индивидуальных нарядов** связано с выпиской и обработкой большого числа первичных документов, что заметно усложняет учет, повышает его трудоемкость. Использование вычислительной техники позволило во многих случаях отказаться от применения индивидуальных нарядов и более широко внедрять накопительные наряды и ведомости на выполнение сдельных работ, которые открываются на срок от 5 до 30 дней. Особенно эффективно применение накопительных документов для рабочих, за которыми закреплено выполнение однородных операций в течение определенного времени.

Развитие коллективных форм организации и оплаты труда позволило перейти к учету бригадной выработки, что значительно сократило объем выписываемой и обрабатываемой первичной информации, сделало более действенным контроль за соответствием выработки начисленной оплате труда.

Коллективные формы организации труда предполагают закрепление за группой рабочих (бригада, цех, звено) единого производственного задания, установление коллективной ответственности и платы за конечный результат. **Система учета выработки по конечному результату** предусматривает расчет заработка бригады или иного коллектива исходя из количества выполненной конечной продукции (работы).

Первичная информация о выработке бригады по конечному результату, как правило, отражается в накопительных документах, которыми могут *быть единый наряд, ведомость на выполнение сдельных работ (бригадная), аккордный наряд-задание*. При распределении коллективного заработка между членами бригады с применением КТУ используют специальные формы документов. На оборотной стороне их указывают реквизиты, позволяющие распределить общий заработок между членами бригады (фамилии и табельные номера работников, тарифные разряды, фактически отработанное время каждым членом бригады, установленный КТУ).

Наряды и ведомости на выполнение сдельных работ широко применяются на предприятиях железной дороги. Однако наряду с ними используют и другие специфические документы по учету выработки.

В механизированных дистанциях погрузочно-разгрузочных работ для отражения объема выполненных работ, расценок, норм времени на 1 т груза, подсчета заработка и процента выполнения норм выработки, а также заработка за выполненные за выполненные бестоннажные работы (очистка территории, внутрискладские работы и т.п.), оплачиваемые повременно, используют **наряд на сдельные (повременные) работы**. Наряд составляют в одном экземпляре на работы, сборы за которые производятся по накладным и квитанциям разных сборов, и в двух экземплярах на работы, выполняемые по договорам, а также на бестоннажные работы, оплачиваемые повременно. Вторые экземпляры нарядов прилагают к счетам, предъявляемым заказчиком. Наряд является накопительным документом для учета работ, оплачиваемых по счетам, если они выполнялись для одного грузоотправителя или грузополучателя.

По **наряду на сдельные и повременные погрузочно-разгрузочные работы** учитывают выработку бригад машинистов железнодорожных кранов, принадлежащих локомотивным депо. В этом случае выписывают дополнительный экземпляр наряда, который выдается машинисту крана для передачи в локомотивное депо, где он является основанием для учета выработки, начисления оплаты труда бригаде крана и предъявления счетов за время нахождения крана в распоряжении дистанции.

Для оформления сдельной оплаты труда составительских маневровых бригад на станциях применяется **сменный рапорт о работе составительской бригады**. В рапорте регистрируют объем выполненных за смену работ с распределением их по номерам норм, приводят данные об использовании рабочего времени на сдельных и повременных работах и о простоях.

На строительных работах при аккордной оплате труда бригад применяют **аккордный наряд-задание**. В нем указывают плановый срок выполнения задания, сумму сдельного заработка, выплачиваемого за весь объем работ, предусмотренный заданием, и сумму премии, начисляемой при сдаче работ в срок и досрочно. Здесь же определяют процент выполнения бригадной нормы выработки.

Основным документом, подтверждающим объем и качество работы, выполненной монтерами пути, является **график текущего состояния и оценки состояния пути**. Качественное состояние пути и путевых устройств оценивают в баллах. Оплата работ по графику осуществляется по аккордно-премиальной системе, при которой бригаде за выполненный объем работ начисляют заранее установленную сумму, а за содержание пути в состоянии, оцениваемом не ниже нормативной оценки (в баллах), выплачивают премию.

При выявлении в процессе работы, оплачиваемой сдельно, дополнительных операций, не предусмотренных в ранее выданных нарядах или заданиях, или несоответствия фактических условий работы запланированным должно производиться документальное оформление этих видов работ с применением **разовых нарядов на дополнительные виды работ с красной сигнальной полосой или листки на доплату**.

Листки на доплату выписываются при наличии отклонений условий труда от нормальных, предусмотренных технологическим процессом, а также при несоответствии разряда выполняемой работы разряду рабочего (если разряд рабочего

выше разряда выполняемой работы). Листок на доплату выписывают рабочему или бригаде на каждый вид доплат отдельно. В нем указывают номер основного документа (ведомости, наряда), к которому производится доплата, вид доплаты и ее сумму.

Время простоя рабочих учитывают на основании *листочков о простое*. Такие листки заполняют независимо от применяемой формы оплаты труда. По окончании месяца листок используют для отметки времени простое в таблице.

Использование рабочих во время простоя на других работах оформляют выдачей им разовых нарядов на сдельные и повременные работы. Время выполнения этих работ в листы о простое не включаются, а в наряде делается запись «В связи с простоем».

Время простоя работников локомотивных бригад, поездных и составительских бригад, а также водителей автомобилей и дрезин листками о простое не оформляют, а отмечают непосредственно в *маршрутах, нарядах, путевых листах* и затем суммируют в картах учета рабочего времени или маршрутах.

МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПЕРЕВОЗОК (ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ)

В рыночной экономике уровень цен на продукцию, работы и услуги определяется спросом и предложением или устанавливается централизованно государством, что делает издержки производства наиболее существенным объектом учета. Контроль за издержками производства становится центральным звеном бухгалтерской работы. Активно вмешиваясь в образование затрат, он ведет к снижению издержек и тем самым к росту прибыли.

Контроль за издержками производства предполагает организацию учета затрат по центрам ответственности.

Центр ответственности определяется как подразделение предприятия или отдел, руководитель которого наделен соответствующими правами и несет ответственность за результаты работы этого подразделения (отдела). При формировании затрат на производство центрами ответственности являются цех, производственный участок, бригада и отдел, материальный склад и пр. В этих центрах накапливается информация о производственных затратах, на основании которой должностные лица могут оценить, насколько рационально использовались материальные, трудовые и финансовые ресурсы. Такое распределение издержек производства по организационным единицам и ответственным исполнителям цехов, участков повышает ответственность персонала предприятия за уровень затрат.

На базе учетных данных о затратах калькулируется себестоимость продукции, работ и услуг. Известны несколько методов учета издержек производства и калькулирования себестоимости:

- позаказный;
- попроцессный;
- нормативный.

На железной дороге имеется два вида производств: основное и вспомогательное. Основным являются перевозки, а к вспомогательным относятся все производства, обслуживающие перевозочный процесс: капитальный ремонт основных средств; производство запасных частей, инструментов, электроэнергии, воды и другой продукции, потребляемой в процессе перевозок.

В отношении продукции вспомогательных производств обычно применяется *позаказный метод учета затрат и калькуляции себестоимости*. Заказом является объект или группа однородных объектов основных средств, подвергающихся капитальному ремонту, отдельные наименования или группа запасных частей и т. п. При большой номенклатуре производства, например запасных частей, учет затрат по их наименованиям весьма трудоемок. Для снижения трудоемкости применяют укрупненные заказы, которыми являются однородные группы запасных частей. Учет затрат при этом ведется по каждому заказу на основании первичных документов, в которых обязательно указывают коды заказов, используемые в качестве группировочного признака.

Позаказный метод для учета эксплуатационных расходов и калькуляции себестоимости перевозок непригоден по двум причинам – во-первых, расчет себестоимости грузовых и пассажирских перевозок ведется по данным сводной отчетности; во-вторых, структурным подразделениям железной дороги, где зарождаются и обрабатываются информационные потоки, заказы на формирование затрат по видам перевозок не выдаются и не могут выдаваться.

Технологические особенности производственного процесса на транспорте и порядок формирования затрат служат основанием для применения железной дорогой *попроцессного метода учета и калькуляции себестоимости перевозок*. Условиями его применения являются наличие нескольких взаимосвязанных между собой технологических процессов и использование продуктов отдельных технологических процессов для получения конечного продукта.

Перевозка – это конечный продукт железной дороги в целом. Общий производственный процесс перевозки делится на части – технологические процессы, которыми являются отдельные виды работ или их совокупности, представляющие собой заранее спланированные движущие операции или операции по ремонту и содержанию технических средств. Одни из этих процессов осуществляются одновременно, другие последовательно, но результатом их взаимодействия является транспортная услуга.

Технологические процессы отличаются друг от друга содержанием, измерителем, другими признаками и организационно осуществляются соответствующими линейными предприятиями. По каждому технологическому процессу в бухгалтерском учете структурного подразделения железной дороги ведется накопление прямых затрат с их

детализацией на затраты живого и овещественного труда. На основании данных о затратах структурные подразделения определяют себестоимость промежуточного продукта (тонно-километра брутто, локомотиво-часа маневровой работы и т. п.) – технологическую себестоимость. Деление конкретного производства на технологические процессы в структурных предприятиях осуществлено в номенклатуре расходов. При этом у предприятия может быть один или несколько видов промежуточной продукции, по которым оно составляет калькуляции себестоимости. Во втором случае, чтобы определить себестоимость каждого вида промежуточного продукта, требуется затраты, учтенные по процессам (статьям расходов), распределить по видам промежуточных продуктов.

Рассматривая попроцессный метод, нужно иметь в виду, что учет затрат по технологическим процессам не требует обязательного калькулирования себестоимости промежуточного продукта (процесса). Его основной задачей может являться контроль за затратами по процессу и определение отклонений от величины, рассчитанной по нормам.

Таким образом, попроцессный метод учета – это учет затрат по технологическим процессам как частям общего процесса производства готового продукта, в данном случае перевозок. Он позволяет усилить контроль за издержками, выявить резервы экономии на конкретных участках производства. Контроль за издержками по технологическим процессам эффективнее контроля за себестоимостью конечной продукции. Знание себестоимости операций технологического процесса позволяет оценить его экономичность в зависимости от прогрессивности используемых основных средств, инструментов, материалов, организации труда и т. д.

Однако себестоимость перевозок не есть сумма себестоимостей технологических процессов, поскольку последние отличаются друг от друга содержанием и измерителем работы, так же как они одновременно отличаются от конкретного продукта железной дороги.

Определение результатов работы технологических подразделений и предприятия в целом по использованию ресурсов лишь по окончании месяца, квартала или года для эффективного управления производством недостаточно. На основании такой информации можно знать прошлое, намечать задачи на будущее. Но она не позволяет видеть настоящее, имеющиеся недостатки и принимать немедленные решения, изменяющие развитие хозяйственной деятельности в нужном направлении.

Чтобы управление было эффективным, требуется в оперативном порядке фактические затраты сопоставлять с нормативными (стандартными) и исчисленные отклонения в кратчайший срок доводить до сведения руководителей соответствующих структурных подразделений для анализа и принятия мер. Этому требованию системы управления в наибольшей мере отвечает **нормативный метод учета затрат на производство**.

Нормативный метод учета состоит в раздельном отражении фактических затрат на производство по нормам и отклонениям от установленных норм, в оперативном выявлении причин отклонений и анализе уровня затрат для выявления резервов эффективного использования производственных ресурсов. Важнейшим условием применения нормативного метода учета является наличие норм затрат на единицу продукции (работ). Норма затрат – это оптимальная величина затрат труда, материальных и денежных средств. Поэтому норма должна быть технически обоснованной, служить фактором борьбы за экономное расходование средств, способствовать внедрению новой техники и технологии, совершенствованию форм организации труда. Расходование средств сверх нормы, как правило, является результатом различных нарушений технологического процесса выполнения работ.

Нормы затрат периодически пересматривают, изменяют. Изменения норм учитывают при определении фактической себестоимости.

Учет затрат по нормам и отклонениям от норм организуется на основании документов. Затраты по нормам оформляют обычными документами (маршрутами, нарядами, лимитно-заборными картами и т. п.), сверх норм – специальными или сигнальными документами, отличающимися от обычных цветом бумаги или цветной полосой. Все документы, оформляющие расходование средств сверх установленных норм, подписывает руководитель предприятия, который одновременно принимает соответствующее решение.

Сигнальные документы – наиболее действенный способ учета отклонений от норм затрат. Их применяют, если отклонения выявляют до начала процесса затрат, что, в свою очередь, позволяет осуществлять предварительный контроль за расходованием средств. Например, сверхнормативный расход материалов оформляют сигнальными требованиями, указывая в них код объекта учета затрат, требующего дополнительного расхода материалов. При необходимости исправить брак в работе выписывают наряд, имеющий установленный отличительный знак, и сумму, исчисленную по наряду, относят к отклонениям от норм затрат по оплате труда.

Через сигнальные документы наиболее полно реализуется главная идея нормативного метода учета затрат – предварительный, до совершения хозяйственных операций, контроль за расходованием трудовых, материальных и денежных ресурсов. Однако составлять сигнальные документы не всегда возможно. Их не применяют, например, для учета отклонений по амортизационным затратам, общепроизводственным и общехозяйственным расходам. В этом случае отклонения определяют по окончании отчетного периода посредством сопоставления фактического расхода с нормативным. Если данный расход зависит от объема работы, то нормативная его сумма предварительно пересчитывается на фактический объем выполненной работы. Следовательно, вместо предварительного выявления и контроля отклонений от норм затрат может применяться последующий контроль. Однако он недостаточно эффективен. Поэтому задача состоит в том, чтобы в сферу документирования отклонений и предварительного контроля были включены все объекты учета затрат.

Эксплуатационные расходы структурных подразделений при нормативном методе учитывают по статьям номенклатуры с подразделениями на затраты в пределах норм, отклонения от норм и изменения норм. На основании специальных и сигнальных документов организуется оперативный учет причин отклонений от норм с указанием виновников их образования. Для этого на предприятиях разрабатывается номенклатура причин отклонений от норм. Каждой из них присваивают свой код, проставляемый затем в первичных документах и машинограммах затрат на производство. Фактически сложившиеся отклонения от норм затрат тщательно изучают, устанавливают исполнителей, по вине которых образовался перерасход средств, разрабатывают мероприятия по устранению действия отрицательных факторов. Так, по заработной плате могут быть следующие причины отклонений: доплата за сверхурочные часы работы, оплата работ по исправлению брака, оплата времени простоя и т.п. Отклонения от нормативных показателей в структурных предприятиях необходимо выявлять по каждому элементу затрат и статье номенклатуры в целом.

ЗНАЧЕНИЕ И ЗАДАЧИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ

Издержки производства представляют собой денежное выражение затрат на производство продукции, выполнение работ и услуг. Издержки, связанные с транспортировкой продукции, ее перемещением из пунктов производства в пункты потребления, с предоставлением транспортных услуг пассажирам, называются расходами по перевозкам или эксплуатационными расходами. На железной дороге образуются, кроме того, затраты производства, обусловленные осуществлением иных видов деятельности.

Затраты производства относятся к числу важнейших показателей, характеризующих деятельность транспортных предприятий. На их основе определяют себестоимость перевозок и продукции, производимой предприятиями железной дороги, а также финансовые результаты. Они являются базой для формирования ж/дорожных тарифов на грузовые и пассажирские перевозки.

Задачей предприятия является эффективное управление затратами производства на основе рационального использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, внедрения новейшей техники и прогрессивных технологий, а задачей работников учета – обеспечение органов управления транспортом своевременной информацией об издержках производства, на основе которой должны приниматься эффективные управленческие решения.

В организации учета затрат на производство должна в полной мере проявляться контрольная функция учета. Она обуславливает такое его построение, которое обеспечивает получение информации об эксплуатационных расходах вне зависимости от места и времени их совершения, составление отчетности и проведение анализа затрат на производство и себестоимости перевозок.

Для обеспечения единых принципов формирования учетно-экономической информации о затратах на производств государством установлен общий порядок определения затрат, включаемых в себестоимость продукции, группировки, отражения в учете затрат на производство на предприятиях и в организациях РБ независимо от вида их деятельности, форм собственности и ведомственной подчиненности.

Учет затрат регламентирован **Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов.**

На основании данной инструкции и с учетом специфики производства в соответствующих отраслях, производствах, видах деятельности органами управления (министерствами, ведомствами и др.) разрабатываются и утверждаются отраслевые **методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).**

На предприятиях железной дороги разработана и используется **Номенклатура расходов по основной деятельности Белорусской железной дороги**, которая содержит перечень статей расходов для каждого предприятия железной дороги, а также статьи расходов, общих для всех отраслей хозяйства железной дороги и общехозяйственных расходов.

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов **затраты** – стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах.

Косвенные затраты – затраты, связанные с производством нескольких видов продукции, выполнением нескольких видов работ, оказанием нескольких видов услуг, которые включаются в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг по определенной базе распределения.

Метод начисления – отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они фактически совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним.

Прямые затраты – затраты, связанные с производством определенного вида продукции, выполнением определенного вида работ, оказанием определенного вида услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.

Расходы – уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками).

Согласно Инструкции деятельность предприятий подразделяется по трем направлениям: текущая, инвестиционная и финансовая.

Текущая деятельность – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности.

Финансовая деятельность - деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

Инвестиционная деятельность – деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика (далее – инвестиционные активы), осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

Экономические выгоды - получение организацией доходов от реализации активов, снижение расходов и иные выгоды, возникающие от использования организацией активов.

В зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации доходы и расходы подразделяются на следующие виды:

- **доходы и расходы по текущей деятельности;**
- **доходы и расходы по инвестиционной деятельности;**
- **доходы и расходы по финансовой деятельности;**
- **иные доходы и расходы.**

Доходами по текущей деятельности являются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности.

Расходы по текущей деятельности представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде.

Расходы по текущей деятельности включают в себя затраты, формирующие:

- себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;
- управленческие расходы;
- расходы на реализацию;
- прочие расходы по текущей деятельности.

Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг включает:

- в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, - прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, относящиеся к реализованной продукции, работам, услугам;

- в организации, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, - стоимость приобретения реализованных товаров (в ценах приобретения или в розничных ценах, за исключением сумм реализованных торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров);

К прямым затратам относятся прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда.

В состав прямых материальных затрат включается стоимость израсходованного сырья и материалов, составляющих основу производимой продукции, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и других материалов, стоимость которых может быть прямо включена в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.

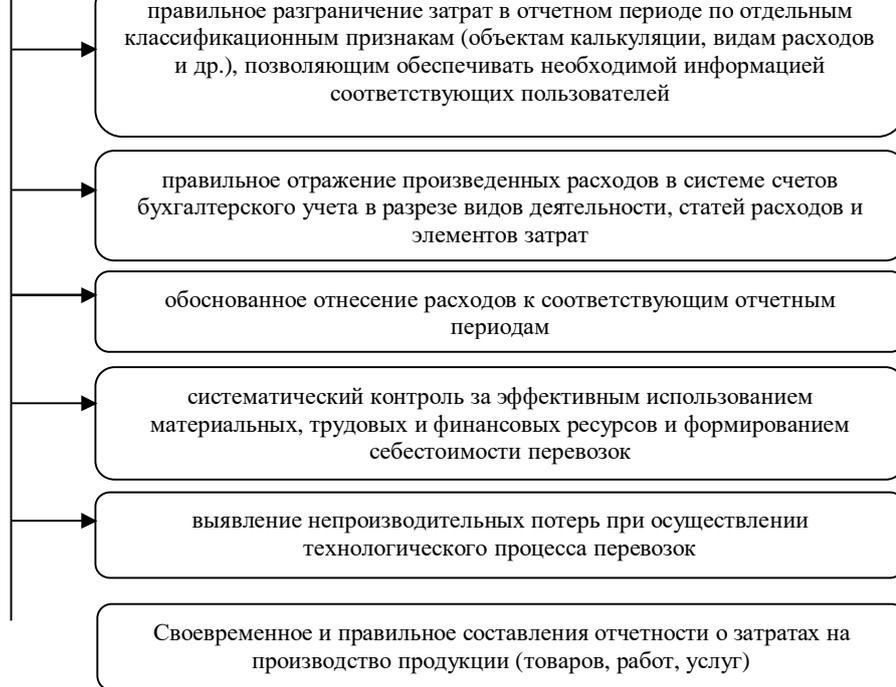
В состав прямых затрат на оплату труда включаются затраты на оплату труда и другие выплаты работникам, занятым в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг, а также суммы обязательных отчислений, установленных законодательством, от указанных выплат.

В состав **распределяемых переменных косвенных затрат** включаются косвенные общепроизводственные затраты, величина которых зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

К **управленческим расходам** относятся условно-постоянные косвенные затраты, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные затраты», а также расходы, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию», которые списываются в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы»).

В организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции, работ, услуг или относятся к управленческим расходам в порядке, установленном учетной политикой организации.

Основными задачами бухгалтерского учета затрат на производство являются следующие:



ВИДЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЖЕЛЕЗНОЙ ДОРОГИ И ОРГАНИЗАЦИЯ ИХ ОБОСОБЛЕННОГО УЧЕТА

Методология и организация бухгалтерского учета в различных отраслях экономики зависят в определенной мере от технологических, экономических и организационных особенностей каждой отрасли.

Железнодорожный транспорт как отрасль, оказывающая услуги производственного характера, осуществляет перемещение продуктов труда из пунктов их производства в пункты потребления, продолжая процесс производства в сфере обращения. Кроме того, он удовлетворяет потребность населения в передвижении, создавая тем самым товар-услугу. Продукт транспорта, т. е. перемещение, не имеет вещественной формы, потребляется в момент производства и не является объектом хранения. Такой характер продукта обуславливает отсутствие на железной дороге сырья и основных материалов, используемых в других отраслях народного хозяйства республики для производства готового продукта. В связи с этим на железной дороге доля материальных ресурсов в составе оборотных средств составляет примерно 30-35%.

Предмет перевозки – груз – не является собственностью дороги и, следовательно, не выступает в качестве элемента ее средств производства. В отличие от предметов труда в промышленности, на железной дороге предмет перевозки в процессе труда не подвергается обработке, не изменяет своей самостоятельной потребительной формы; стоимость перевозимого груза не входит в стоимость полезного эффекта (перемещения), а, следовательно, и в издержки производства железной дороги. Поэтому в бухгалтерском учете железной дороги перевозимые грузы ни по количеству, ни по стоимости не отражаются. Они, как и перевозимые пассажиры, являются объектом лишь статистического учета.

Процесс производства (перевозки), рассматриваемый только как перемещение грузов и пассажиров, не имеет законченных операций. Поэтому на железной дороге не определяют и не оценивают незавершенное производство.

Железная дорога в процессе своего функционирования осуществляет следующие виды деятельности: – основная деятельность; – иные виды деятельности.

Основной деятельностью железной дороги являются перевозки грузов, пассажиров, багажа, почты.

Затраты, образующиеся на предприятиях железной дороги в процессе перевозок, возмещаются по действующим ценам (тарифам) на грузовые и пассажирские перевозки. Тариф предусматривает выполнение железной дорогой ассортимента работ и услуг для клиента, принимая от него груз к перевозке: погрузка на станции отправления, доставка до конечного пункта, выгрузка на станции назначения, расход на документальное оформление перевозки и др. Стоимость пассажирского билета включает в себя не только доставку пассажира до места назначения в соответствующем вагоне (мягком, купейном, плацкартном, общем и т. п.), но оказание ему в пути следования различных услуг: отопление вагона в зимнее время, уборка вагона, нормальная работа сантехнического оборудования, обеспечение горячими и прохладительными напитками, а также предметами личной гигиены, постельным бельем и др. Таким образом, выполняемые железной дорогой работы и услуги относятся к основной деятельности только в том случае, если обусловленные ими затраты возмещаются из тарифа.

Наряду с перевозками, железная дорога производит продукцию и выполняет работы, связанные с обслуживанием основной деятельности, создавая условия для наиболее эффективного ее осуществления. Так, на предприятиях железной дороги имеет место производство электроэнергии, воды и льда, выполнение ремонтных и строительно-монтажных работ по заказам других организаций, обслуживание клиентуры и пассажиров на станциях и др. Выполнение этих видов работ (услуг) и изготовление продукции промышленного характера образуют понятие *иных видов деятельности железной дороги*, в состав которой входит вспомогательная и подсобная деятельность.

Вспомогательной деятельностью является деятельность, направленная на создание продукции или выполнение работ, потребляемых железной дорогой в процессе основной деятельности. Лед, вода, электроэнергия, произведенные предприятиями железной дороги, изготовленные запасные части – все это потребляется при перевозке и в конечном итоге включается в ее себестоимость. Следовательно, затраты на производство такой продукции и работ возмещаются тарифами на грузовые и пассажирские перевозки.

Вспомогательная деятельность, как правило, способствует повышению эффективности основной деятельности и является необходимым ее элементом.

Выработанная сверх собственной потребности предприятия продукция может быть реализована на сторону. Эта продукция имеет иной источник возмещения затрат на ее производство в отличие от перевозок. Аналогичным образом затраты по погрузке и выгрузке, выполнение которых предусмотрено тарифом на перевозку грузов, являются элементом основной деятельности, а такие же работы, выполняемые по заказам сторонних предприятий и организаций на договорной основе, элементами основной деятельности не являются, а представляют собой разновидность подсобной деятельности.

Подсобная деятельность – это деятельность по производству продукции и выполнению работ (услуг) для реализации на рынке клиентуры, пассажирам, населению, работникам своего предприятия и другим потребителям с целью получения дополнительных доходов. Особенностью подсобной деятельности является то, что ее продукция, работы, услуги не потребляются основной деятельностью и, следовательно, в себестоимость перевозок не включаются. Затраты на их производство возмещаются не тарифной платой (доходами от перевозок), а за счет выручки от реализации этой продукции (работ, услуг).

К подсобной деятельности относят, в частности, оказание услуг клиентуре и пассажирам на станциях за дополнительную (сверх тарифа) плату, организация и ведение подсобного сельского хозяйства, организация точек общественного питания, изготовление продукции промышленного назначения для реализации работникам своего предприятия, населению и др.

В бухгалтерском учете через систему счетов основная, вспомогательная и подсобная виды деятельности получают раздельное отражение. По видам продукции, работ и услуг формируют издержки производства, а при наличии реализации определяют выручку и финансовые результаты, что позволяет оценить эффективность не только основной, но и подсобной деятельности по ее видам. В отношении вспомогательных видов деятельности важно располагать информацией об объеме продукции, потребляемой непосредственно предприятием на нужды основного производства, а также продукции, реализуемой на сторону. Это дает возможность организовать учет затрат производства более рационально.

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Чтобы построить рациональную систему учета издержек производства, необходима научно обоснованная и отвечающая практическим требованиям их классификация. Наглядно классификация затрат на производство предприятий железной дороги представлена на рисунке 1.

В зависимости от экономического содержания различают расходы *основные и общехозяйственные*.

Основными называют затраты, обусловленные технологией производственного процесса. Без этих затрат не может совершаться перемещение грузов и пассажиров и любой процесс производства. Так, для процесса перевозок основными будут затраты на электроэнергию для тяги поездов; зарплату локомотивных, составительских и поездных бригад; амортизации подвижного состава.

Общехозяйственными являются расходы по обслуживанию транспортного и других процессов на предприятии и управлению этими процессами. К ним относятся расходы по содержанию основных средств общего назначения, расходы по содержанию аппарата управления, подготовке кадров, обслуживанию служебных вагонов, непроизводственные расходы.

Деление затрат на основные и общехозяйственные имеет важное значение с точки зрения экономии средств, так как дает возможность контролировать размер и принимать меры к их сокращению.

По способу включения в себестоимость расходы подразделяют на *прямые и косвенные*.

Прямые называются расходы, которые в процессе учета или калькулирования относятся на себестоимость конкретных видов продукции (работ, услуг) непосредственно по данным первичных документов, например, стоимость материалов, использованных на производство продукции (работ, услуг), зарплата рабочих и т.д.

Косвенные расходы относятся к нескольким объектам одновременно. Поэтому их предварительно учитывают на собирательно-распределительных счетах, а затем распределяют между объектами калькуляции. На железных дорогах к таким затратам относят, например, зарплату за непроработанное время, расходы по охране труда, расходы, связанные с работой, содержанием оборудования.

В зависимости от изменения объема работы издержки производства подразделяют на переменные (зависящие, условно-переменные) и постоянные (независящие, условно-постоянные).

Переменные – затраты, размер которых при увеличении или уменьшении объема работы изменяется прямо пропорционально этому увеличению или уменьшению. Иначе их называют затратами на изделие или на единицу работы, поскольку они связаны непосредственно с производством данного изделия или работы. На предприятиях железных дорог к переменным издержкам производства чаще всего относятся основные расходы.

К **постоянным** относят затраты, не изменяющиеся при увеличении и уменьшении объема работы. Это общехозяйственные расходы и некоторые виды основных расходов, например, амортизация основных средств.

В бухгалтерском учете деление издержек производства на переменные и постоянные используется для контроля их величины и оценки уровня изменения в соответствии с изменением объема работы.



Рисунок 1. Классификация затрат производства

На предприятиях расходы группируют по статьям и элементам затрат.

Статьи показывают направление затрат, т.е. на выполнение каких работ или операций израсходованы средства. На предприятиях железной дороги статья содержит затраты на одну или совокупность хозяйственных операций. Статьями, например, являются: в локомотивном депо – работа электровозов в грузовом движении, в вагонном депо – обслуживание вагонов в пассажирских поездах и т. п. Регламентацию статей осуществляют согласно утвержденной Номенклатуры расходов. В разрезе статей расходов ведется бухгалтерский учет издержек производства железных дорог, составляется отчетность и калькулируется себестоимость перевозок. Поэтому учет издержек производства в разрезе статей расходов называется *калькуляционным разрезом учета*.

Элементы затрат показывают, сколько и каких средств израсходовано на выполнение работ или произведенных операций. Учет затрат по элементам называется *экономическим* разрезом учета издержек производства. Он позволяет предприятию определять потребность в разных видах средств, выявлять резервы их снижения и является существенным дополнением постатейного учета затрат, а также служит для эффективного управления издержками производства.

В бухгалтерском учете издержки производства группируют по следующим элементам (рисунок 2):

Элементы затрат предприятий железной дороги	Элементы затрат промышленных предприятий
1. Затраты на оплату труда 2. Отчисления на социальные нужды 3. Материалы 4. Топливо 5. Электроэнергия 6. Амортизация 7. Прочие затраты	1. Затраты на оплату труда 2. Отчисления на социальные нужды 3. Материальные затраты 4. Амортизация 5. Прочие затраты

* Прим. Порядковый номер элемента затрат является его кодом, который используется для шифровки данного элемента в аналитическом учете затрат.

Рисунок 2. Сравнительная группировка затрат по элементам промышленных предприятий и предприятий железной дороги

К элементу "Затраты на оплату труда" относятся выплаты за выполненную работу или отработанное время, премии за производственные результаты, надбавки за профессиональное мастерство, вознаграждение за выслугу лет, оплата отпусков, доплаты за работу в ночное время, разъездной характер работы, сверхурочную работу, за совмещение профессий и др.

По элементу "Отчисления на социальные нужды" учитывают обязательные отчисления предприятий в государственные социальные фонды: фонд социального страхования, фонд занятости. Отчисления производятся по нормам, установленным государством в процентах от суммы затрат на оплату труда.

К элементу "Материалы" относятся: стоимость материалов всех видов, предметов, ранее относимых к малоценным и запчастей, потребленных при изготовлении продукции, эксплуатации и ремонте оборудования, подвижного состава и других объектов основных средств, для упаковки продукции и на хозяйственные нужды; потери от недостачи поступивших материалов в пределах норм убыли; износ инструментов, инвентаря, спецодежды; стоимость работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними предприятиями или подсобно-вспомогательными производствами.

К элементу "Топливо" относится топливо всех видов: жидкое (нефть, бензин и т.д.), твердое (уголь, торф и т.д.), газообразное.

К элементу "Электроэнергия" относится тепловая энергия, электрическая энергия как приобретенная со стороны, так и полученная на предприятии.

По элементу "Амортизация" отражают амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств, которые предприятия начисляют по нормам, установленным исходя из нормативного срока их службы или срока их полезного использования, а также амортизационные отчисления по используемым в производственной деятельности нематериальным активам.

К "Прочим затратам" относят налоги, сборы, отчисления во внебюджетные фонды, отчисления в ремонтный фонд или в резерв на капитальный ремонт основных средств; платежи по кредитам, расходы по командировкам, плата за аренду объектов основных средств, плата за подготовку и переподготовку кадров; оплата услуг банков, связи и т. д.

УЧЕТ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ

Счет 25 "Общепроизводственные затраты" предназначен для обобщения информации о затратах по обслуживанию основных и вспомогательных производств БЖД. В частности, на этом счете отражаются следующие расходы:

транспортные расходы, оплата труда производственного персонала за непроработанное время; скидка со стоимости форменной одежды; расходы связанные с осуществлением мероприятий по технике безопасности, производственной санитарии и охране труда; командировочные расходы, не относящиеся к аппарату управления, затраты по обслуживанию и текущему ремонту зданий, сооружений и инвентаря производственного назначения; по содержанию и эксплуатации оборудования и объектов природоохранного назначения; расходы, связанные с амортизацией производственных основных фондов и износом предметов производственного назначения в обороте, затраты по содержанию резервного подвижного состава, проведением исследовательских и испытательных работ, с содержанием внутреннего транспорта, водоснабжения; отчислениями на социальные нужды, в резервный фонд на создание ремонтного фонда по основным средствам производственного назначения и другие аналогичные по назначению затраты.

Счет 25 "Общепроизводственные затраты" применяется в организациях (структурных подразделениях), осуществляющих несколько видов деятельности, где возникает необходимость в распределении

общепроизводственных расходов на те счета учета затрат, на которых формируется себестоимость продукции (работ, услуг).

Учет затрат на счете 25 "Общепроизводственные затраты" на предприятиях основной деятельности БЖД ведется по предназначенным для этих целей статьям Номенклатуры расходов основной деятельности предприятий Белорусской железной дороги.

К счету 25 "Общепроизводственные затраты" открываются следующие субсчета:

25-01 "Содержание и эксплуатация оборудования";

25-02 "Общесеховые расходы"

25-0 "Затраты, не учитываемые при налогообложении"

Расходы, учтенные на счете 25 "Общепроизводственные затраты", списываются в дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства". Порядок распределения общепроизводственных расходов по видам деятельности и объектам учета и калькулирования определяется учетной политикой каждой организации.

Счет 25 "Общепроизводственные затраты" переходящего остатка не имеет и в балансе не отражается.

Аналитический учет по счету 25 "Общепроизводственные затраты" ведется по отдельным подразделениям организации и статьям расходов.

По дебету счета 25 "Общепроизводственные затраты" отражаются суммы:

– начисленной амортизации основных средств общепроизводственного назначения – в корреспонденции со счетом 02 "Амортизация основных средств";

– амортизации нематериальных активов – в корреспонденции 05 "Амортизация нематериальных активов";

– материальных затрат – в корреспонденции со счетом 10 "Материалы" (на себестоимость материальных ценностей), счетом 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей" (на сумму отклонений в стоимости материалов при превышении их фактической себестоимости над учетной ценой);

– списанной продукции, работ, услуг вспомогательных производств, использованных на общепроизводственные нужды, – в корреспонденции со счетом 23 "Вспомогательные производства";

– списанной продукции, работ, услуг обслуживающих производств, использованных на общепроизводственные нужды, – в корреспонденции со счетом 29 "Обслуживающие производства и хозяйства";

– принятых от сторонних организаций выполненных работ, потребленных услуг в общепроизводственных целях – в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами";

– начисленных налогов и сборов – в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам";

– начисленной оплаты труда и других выплат общепроизводственному персоналу, предусмотренных трудовыми контрактами и коллективными договорами с работниками – в корреспонденции со счетом 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда";

– начисленной суммы отчислений по социальному страхованию от суммы заработной платы общепроизводственного персонала – в корреспонденции со счетом 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению";

– командировочных расходов и других расходов, произведенных через подотчетных лиц – в корреспонденции со счетом 71 "Расчеты с подотчетными лицами";

– расходов, произведенных организацией для обеспечения условий труда общепроизводственных работников – в корреспонденции со счетом 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям";

– недостач и порчи ценностей в пределах норм естественной убыли – в корреспонденции со счетом 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей";

– списания расходов, ранее признанных организацией расходами будущих периодов, приходящихся на отчетный период, – в корреспонденции со счетом 97 "Расходы будущих периодов".

По кредиту счета 25 "Общепроизводственные затраты" отражаются суммы:

– отклонений в стоимости материалов, использованных на общепроизводственные нужды, при превышении их учетной цены над фактической себестоимостью – в корреспонденции со счетом 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей";

– списания части общепроизводственных расходов на себестоимость основного производства - в корреспонденции со счетом 20 "Основное производство";

– списания части общепроизводственных расходов на себестоимость вспомогательного производства - в корреспонденции со счетом 23 "Вспомогательные производства";

– списания части общепроизводственных расходов на себестоимость обслуживающих производств - в корреспонденции со счетом 29 "Обслуживающие производства и хозяйства".

УЧЕТ ОБЩЕХОЗЯЙСТВЕННЫХ ЗАТРАТ

Счет 26 "Общехозяйственные затраты" предназначен для текущего учета и контроля за исполнением сметы расходов общехозяйственного назначения и прочих расходов. На нем обобщается информация о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом. В частности,

на этом счете могут быть отражены следующие группы затрат:

– общехозяйственные расходы без затрат по содержанию работников, занятых управлением: затраты, связанные с содержанием персонала, не относящегося к аппарату управления, износом нематериальных активов, обслуживанием и текущим ремонтом зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения, амортизацией основных фондов общехозяйственного назначения, отчислениями в резерв на создание ремонтного фонда по основным средствам общехозяйственного назначения, отчислениями во внебюджетный фонд на выполнение НИОКР, в инвестиционный фонд; с затратами на изобретательство и рационализаторство, платежами по кредитам банков, по обязательному страхованию имущества, подготовкой кадров и обслуживанием трудящихся, с отчислениями на содержание военизированной, пожарной и сторожевой охраны, обслуживанием служебно-технических вагонов, отчислениями на социальные нужды, скидкой с форменной одежды, выданной персоналу производственных участков, уплатой налогов за землю и общеотраслевыми расходами, которые связаны с особенностями работы железнодорожного транспорта, по содержанию: Центральной станции связи и Главного вычислительного центра, инспекции по приемке из ремонта подвижного состава, путевых машин и механизмов и т.п. Кроме того, сюда же относятся непроизводительные расходы, т. е. расходы, связанные с потерями от простоев по внутриведомственным причинам, внеплановым ремонтом локомотивов, ликвидацией последствий аварий и крушений, ликвидацией последствий брака в работе, вызванного нарушением Правил технической эксплуатации; расходы, связанные с перегрузкой вагонов по технической и коммерческой неисправности, с уплатой за недостающие и ненормально изношенные части при ремонте подвижного состава, недостачами материальных ценностей в производстве и на складах и т.п.

– затраты по содержанию работников, занятых управлением: затраты, связанные с оплатой труда и отчислениями на социальные нужды руководителей и специалистов, их командировками, оплатой счетов за работы по механизированной обработке учетно-отчетной документации для руководителей и специалистов и т.д.

Такие расходы связаны с реализацией продукции (работ, услуг) косвенно, поэтому они определяются как косвенные затраты.

Учет затрат на счете 26 "Общехозяйственные затраты" на предприятиях основной деятельности БЖД ведется по предназначенным для этих целей статьям Номенклатуры расходов по видам деятельности Белорусской железной дороги.

К счету 26 "Общехозяйственные затраты" открываются следующие субсчета:

26-01 "Общехозяйственные расходы без затрат по содержанию работников, занятых управлением"

26-02 "Затраты по содержанию работников, занятых управлением"

26-03 "Непроизводительные расходы"

26-0 "Затраты, не учитываемые при налогообложении"

Общехозяйственные расходы учитываются по дебету счета 26 "Общехозяйственные затраты" в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов с другими организациями (лицами) и других.

С 2012 года в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов затраты, учтенные на счете 26 "Общехозяйственные затраты", списываются в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» прямым путем без распределения.

Счет 26 "Общехозяйственные затраты" переходящего остатка не имеет и в балансе не отражается

Аналитический учет по счету 26 "Общехозяйственные затраты" ведется по каждой статье, месту возникновения затрат и другим признакам.

Организация аналитического учета должна обеспечить возможность получения информации для контроля за выполнением смет общехозяйственных расходов, необходимой для управления и составления бухгалтерской отчетности.

По дебету счета 26 "Общехозяйственные затраты" отражаются суммы:

– начисленной амортизации основных средств общехозяйственного назначения – в корреспонденции со счетом 02 "Амортизация основных средств";

– амортизации нематериальных активов - в корреспонденции со счетом 05 "Амортизация нематериальных активов";

– материальных затрат – в корреспонденции со счетом 10 "Материалы" (на себестоимость материальных ценностей), счетом 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей" (на сумму отклонений в стоимости материалов при превышении их фактической себестоимости над учетной ценой);

– списанной продукции, работ, услуг вспомогательных производств, использованных на общехозяйственные нужды, – в корреспонденции со счетом 23 "Вспомогательные производства";

– списанной продукции, работ, услуг обслуживающих производств, использованных на общехозяйственные нужды, – в корреспонденции со счетом 29 "Обслуживающие производства и хозяйства";

– принятых от сторонних организаций выполненных работ, потребленных услуг в общехозяйственных целях – в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами";

– начисленных налогов и сборов – в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам";

- начисленной оплаты труда и других выплат общехозяйственному персоналу, предусмотренных трудовыми контрактами и коллективными договорами с работниками – в корреспонденции со счетом 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда";
 - начисленной суммы отчислений на социальное страхование от суммы заработной платы общехозяйственного персонала – в корреспонденции со счетом 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению";
 - командировочных расходов и других расходов, произведенных через подотчетных лиц – в корреспонденции со счетом 71 "Расчеты с подотчетными лицами";
 - расходов, произведенных организацией для обеспечения условий труда общехозяйственных работников – в корреспонденции со счетом 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям";
 - недостач и порчи ценностей в пределах норм естественной убыли – в корреспонденции со счетом 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей";
 - списания расходов, ранее признанных организацией расходами будущих периодов, приходящихся на отчетный период, – в корреспонденции со счетом 97 "Расходы будущих периодов".
- По кредиту счета 26 "Общехозяйственные затраты" отражаются суммы:*
- списания общехозяйственных затрат в конце отчетного периода – в корреспонденции со счетом 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

УЧЁТ БРАКА ПРОДУКЦИИ И ПОТЕРЬ ОТ ПРОСТОЕВ

1. Понятие брака и учет забракованной продукции

Качество продукции определяется совокупностью эксплуатационных свойств, установленных государственными стандартами, техническими условиями или самостоятельно предприятиями-производителями исходя из требований рынка. Отступления от требований нормативных документов часто ведет к образованию брака.

Браком в производстве считаются законченные и незаконченные изделия и работы, которые по своему качеству не соответствуют указанным требованиям и не могут быть использованы по своему прямому назначению либо могут быть использованы лишь после дополнительных затрат на их исправление.

В зависимости от характера дефектов различают брак *окончательный (неисправимый)* и *исправимый*. *Окончательным* является брак, когда изделия или работы имеют дефекты, устранить которые технически невозможно и экономически нецелесообразно. *Исправимым* считается брак, устранение которого технически возможно и целесообразно.

В зависимости от места обнаружения брак подразделяется на *внутренний*, выявленный на самом предприятии, и *внешний*, выявленный потребителями продукции при ее приемке, в процессе переработки и эксплуатации.

Брак оформляют актом о браке, в котором указывают наименование испорченной детали, изделия, причины и виновников брака, прямые затраты исходя из действующих норм расходов материалов и оплаты труда. Если брак окончательный, указывают стоимость отходов. Акт (ф. Т-4б) служит основанием для учета потерь от брака.

Основными причинами брака могут быть:

- несоответствие качества материалов, полуфабрикатов, заготовок стандартам или техническим условиям;
- скрытые пороки заготовки или обработки на предыдущих операциях;
- неисправность оборудования, инструментов, приспособлений;
- нарушения технологии производства;
- неточности в конструкторской и технологической документации;
- недостаточный контроль на предприятии;
- небрежность в работе.

Синтетический учет потерь от брака ведется на активном счете 28 «Брак в производстве».

При отражении в учете себестоимости окончательно забракованных изделий или работ составляется проводка:

Д – 28 К – 20.1, 23

На расходы по исправлению брака:

Д – 28 К – 10, 70

Себестоимость брака определяют по окончании месяца. При этом в себестоимость внутреннего окончательного брака включают все производственные расходы за исключением статьи «Общехозяйственные расходы». Себестоимость внутреннего исправимого брака складывается из затрат на материалы и запасные части, израсходованные на исправление дефектов, на зарплату, начисленную за исправление брака, а также соответствующей доли основных общих расходов.

Если окончательный брак внешний, то в состав потерь от брака наряду с производственной себестоимостью продукции включаются транспортные и другие расходы, связанные с ее заменой. При наличии внешнего исправимого брака к потерям относят затраты по исправлению забракованной продукции покупателем или все затраты по ее возврату поставщику.

Ученные на дебете счета 28 потери от брака частично возмещаются за счет:

- оприходования забракованных изделий по цене возможного использования

Д – 10 К – 28;

- предъявления претензий поставщикам материалов, использование которых явилось причиной брака продукции

Д – 76 субсчет «Расчеты по претензиям» К – 28;

- удержания из заработной платы виновников брака Д – 70 К – 28.

Размер удержаний за допущенный брак зависит от характера брака и участия виновника в его исправлении. При окончательном браке выполненная виновником брака работа не оплачивается, а стоимость брака за минусом стоимости оприходованного лома и других полезных остатков удерживается из зарплаты виновника брака.

Если брак исправляется рабочим, который его допустил, то из его зарплаты удерживается стоимость дополнительно израсходованных материалов. При исправлении брака другим рабочим виновнику брака не оплачивается забракованная работа и, кроме того, он возмещает затраты по исправлению брака другим рабочим.

Операции по возмещению брака учитывают по кредиту счета 28. Невозмещенная часть себестоимости брака составляет потери от брака, которые по счету 28 полностью списываются на себестоимость соответствующих видов готовой продукции (работ). Счет 28 в конце месяца закрывается и сальдо иметь не должен.

Аналитический учет потерь от брака в производстве организуется в разрезе цехов (участков), видов продукции (работ), статей расходов и элементов затрат. Кроме того, на предприятиях ведется оперативный учет брака в производстве по причинам и виновникам его образования, что позволяет намечать конкретные меры по ликвидации потерь и снижению себестоимости продукции (работ). Ведется аналитический учет в ведомости потерь в производстве (ф. 14) или ведомости по отражению себестоимости брака.

2. Понятие простоев, их документальное оформление и порядок учета потерь от простоев

Под *простоями* понимается вынужденное бездействие механизмов и рабочей силы в связи с незапланированными остановками оборудования, цехов или всего производства. Простои бывают *целодневными и внутрисменными, по внешним и внутренним причинам.*

Простои оформляются листками или актами о простое, в которых указываются фамилии, табельные номера рабочих, виды и инвентарные номера простоявших станков, время начала и окончания простоя, причины и виновники простоя.

Основными причинами простоев являются:

- отсутствие материалов, запчастей, полуфабрикатов;
- перебои в снабжении топливом и энергией;
- неисправность оборудования;
- отсутствие или неисправность инструментов и приспособлений;
- отсутствие технической документации;
- несвоевременная выдача заданий;
- нарушение трудовой дисциплины.

К виновникам простоев относятся: поставщики, отделы и службы предприятия, цеха предприятия, администрация, рабочие.

Потери от простоев состоят из зарплаты производственных рабочих за время простоя; отчислений от зарплаты; стоимости непроизводительно израсходованных топлива, энергии, материалов.

Такие потери (по внешним причинам) учитываются в составе общехозяйственных расходов, а по внутренним – в общепроизводственных затратах по статье «Потери от простоев», т. е.

Д – 25, 26 (если не используются, то на счет 20.1) К – 10, 23, 70, 69, 68 ...

При предъявлении претензий о возмещении потерь от простоев по внешним причинам поставщикам на признанные или присужденные суммы претензий составляется проводка Д – 76 К – 26 (20.1)

Остальные потери списываются на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Потери от простоев в результате стихийных бедствий относятся на уменьшение прочих доходов и отражаются проводкой

Д – 91 «Прочие доходы и расходы» К – 10, 23, 60, 68, 69, 70...

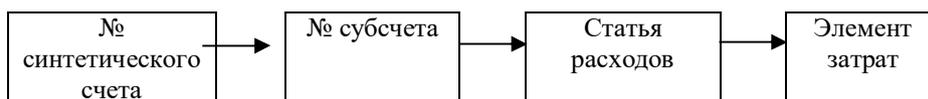
ОРГАНИЗАЦИЯ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПЕРЕВОЗКИ И ПРОИЗВОДСТВО

Детализация затрат на производство в аналитическом учете зависит от вида деятельности, к которому относятся эти затраты.

В эксплуатационных предприятиях затраты на перевозки отражаются в разрезе статей номенклатуры расходов основной деятельности железной дороги, а затраты иных видов деятельности учитываются по статьям номенклатуры расходов, либо по объектам работ.

Общим для всех предприятий железной дороги, независимо от принадлежности к основной или иных видов деятельности, является учет затрат производства по элементам затрат. Таким образом, логика построения аналитического учета издержек производства состоит в их группировке по статьям или объектам работ, внутри которых они детализируются на составляющие элементы затрат.

Схема аналитического учета затрат:



Затраты производства основной и иных видов деятельности на предприятиях железной дороги в аналитическом учете группируются по статьям расходов или объектам работ и элементам затрат. В результате при компьютерной обработке данных первичных документов по учету затрат кодовое обозначение бухгалтерского счета включает в себя семь цифровых знаков, из которых: первые два обозначают номер счета, 3 и 4 – номер субсчета, 5,6 и 7 – номер статьи номенклатуры расходов, объекта работ, а восьмой характеризует элемент затрат. Например, код счета 20010503 имеет следующую расшифровку: 20 – синтетический счет, 01 – субсчет, 050 – текущий ремонт электровозов, 3 – элемент затрат "Материалы".

Чтобы обеспечить получение информации в нужных направлениях, на всех первичных документах, оформляющих расходование средств (лимитных картах, требованиях, маршрутах, ведомостях), проставляют код статьи расходов или объекта затрат, который используется в качестве группировочного признака. Всю совокупность расходных документов группируют по элементам затрат, к которым они относятся, а внутри каждого элемента затрат – по статьям расходов. Если наряду с перевозками в структурном подразделении имеются другие виды деятельности, то расходы данного элемента затрат сначала группируют по синтетическим счетам, а внутри последних – по статьям (объектам работ).

На основании документов, отнесенных к данному элементу затрат, составляют накопительно-группировочную ведомость (свод).

По элементу "Затраты на оплату труда" свод (ведомость) распределения заработной платы имеет форму таблицы, в которой в итоге отражается общая сумма начисленной по предприятию зарплаты и подлежит отражению на кредите счета 70.

По эксплуатационной деятельности на статьях основных специфических расходов учитывают только зарплату производственного персонала за проработанное время. Заработную плату за непроработанное время фиксируют на специальной статье 457, предусмотренной в составе основных общих расходов. Статьи общехозяйственных расходов содержат зарплату как за проработанное, так и за непроработанное время.

По элементу "Отчисления на социальные нужды" составляется отдельный расчет, в котором суммы отчисления на социальные нужды исчисляют на основании ведомости распределения зарплаты по синтетическим счетам, статьям расходов и видам оплаты.

Итоговые данные расчета записывают в бухгалтерскую справку, в которой указывается корреспонденция счетов 69 "Расчеты по социальному страхованию".

С целью упрощения техники учета отчисления учитываются с зарплаты:

- отнесенной к основным расходам по статье 459 "Отчисления на соц. нужды производственного персонала";
- аппарата управления – по статье 501 "Отчисления на соц. нужды".

При распределении расходов на материалы составляется ведомость распределения путем группировки расходных документов по синтетическим счетам, на которые следует отнести стоимость израсходованных материалов, а внутри счетов – по номерам статей номенклатуры расходов кроме расходов материалов на нужды основного и вспомогательного производства, в ведомость включают реализацию материалов (дебет счета 90) и др.

По элементу "Материалы" записывают также отклонения в их стоимости, относящиеся к израсходованным материалам, благодаря чему их оценка при оприходовании по ценам поставщиков доводится до фактической себестоимости.

Для учета отклонений в номенклатуре расходов предусмотрена только одна статья 476 "Отклонения в стоимости материалов". Их сумма подлежит распределению по видам деятельности.

Распределение стоимости израсходованного топлива по счетам учета затрат ведется в том же порядке, что и материалов.

В составе элемента затрат "Электроэнергия" основная доля приходится на расход электроэнергии, которая на основании счетов электростанций или энергосистем распределяется по статьям номенклатуры расходов в соответствии с показаниями счетчиков. При отсутствии счетчиков расходы на электроэнергию для тяги поездов распределяют по видам движения пропорционально тонно-км брутто электровозов с учетом удельных норм расхода электроэнергии.

Амортизацию основных средств распределяют по направлениям затрат в ведомости, которая содержит итоги по коду учета затрат по амортизации (синтетический счет, субсчет, статья расходов). По этим кодам составляют бухгалтерские проводки для включения амортизации в эксплуатационные расходы на себестоимость продукции и работ иных видов деятельности. В основных расходах, специфических для отраслей хозяйства железной дороги, номенклатурой предусмотрены специальные статьи для учета амортизации основных средств, характерных только для этих отраслей.

Например, в номенклатуре расходов локомотивного хозяйства на специальных статьях отражается амортизация локомотивов; вагонного хозяйства – вагонов и контейнеров; хозяйства пути – земляного полотна и искусственных сооружений и т. п.

Амортизация других основных средств, непосредственно участвующих в процессе производства, учитывается в составе основных расходов, общих для всех отраслей хозяйства железной дороги – на ст. 465 "Амортизация производственных основных средств". Амортизацию основных средств общехозяйственного назначения, в том числе используемых аппаратом управления, пожарной и военизированной охраной, учитывают на ст. 488 "Амортизация основных средств общехозяйственного назначения" в составе общехозяйственных расходов.

Группировка расходов по элементу "Прочие затраты" осуществляется по первичным документам, на основании которых составляются бухгалтерские проводки с указанием кода данного элемента затрат (7).

Например, в проводке, составленной по данным авансового отчета, на сумму расходов, подлежащих возмещению работнику аппарата управления за время его командировки, по дебету будет записано: 2015317.

Накопительно-группировочные ведомости (своды) являются регистрами аналитического учета. Однако в каждой из таких ведомостей содержится полная сумма затрат лишь по одному элементу. Между тем для контроля за использованием средств по направлениям и составления бухгалтерской отчетности об эксплуатационных расходах, необходимо иметь полную сумму затрат не только по каждому элементу, но и по каждой статье расходов. Эти данные получают путем составления обобщающей накопительной ведомости по счету 20 "Основное производство" субсчет 01 "Перевозки".

СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСКИХ СЧЕТОВ ДЛЯ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Построение бухгалтерского учета издержек производства на предприятиях железной дороги определяется содержанием осуществляемой ею хозяйственной деятельности, классификацией затрат и номенклатурой расходов.

Моментом учета издержек производства является момент их начисления или оплаты. При этом расходы, относящиеся к данному отчетному периоду, необходимо своевременно отражать в системе синтетического и аналитического учета.

Синтетический учет дает общую характеристику издержек производства по видам деятельности. Для этого используются счета:

- 20 «Основное производство»,
- 23 «Вспомогательное производство»,
- 25 «Общепроизводственные расходы»,
- 26 «Общехозяйственные расходы»,
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Счета 20, 23, 29 являются калькуляционными, а 25, 26 – собирательно-распределительными.

На счете **20 "Основное производство"** учитывают эксплуатационные расходы предприятий железной дороги. По его данным определяют себестоимость работ по перевозкам. Счета 23 и 29 предназначены для учета издержек производства подсобно-вспомогательной деятельности.

Для учета эксплуатационных расходов к счету 20 предусмотрен субсчет 1 «Железнодорожные перевозки», на дебет которого в течение месяца относят основные специфические расходы, являющиеся прямыми, а также общехозяйственные расходы, которые считаются прямыми и включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) конкретных видов деятельности.

К счету 20 "Основное производство" открываются субсчета:

- 20-1 "Железнодорожные перевозки"
- 20-2 "Погрузочно-разгрузочные работы"
- 20-3 "Транспортно-экспедиционные операции"
- 20-4 "Ремонт объектов пути"
- 20-0 "Сверхнормативные затраты"

Незавершенное производство по счету 20.1 «Перевозки» отсутствует, если затраты по капитальному ремонту основных средств перевозочной деятельности учитывают обособленно на счете 23 «Вспомогательное производство».

Счет 20.1 применяется в структурных подразделениях и отделениях железных дорог, хозяйственном отделе управления дороги, отделе военизированной охраны, а также на тех предприятиях снабжения железной дороги, где расходы по хранению и отпуску материалов отнесены к эксплуатационным расходам.

По дебету счета 20 "Основное производство" отражаются:

- прямые расходы, связанные непосредственно с выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств;

- косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства;

- потери от брака и простоев.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выполнением работ и оказанием услуг, относятся на счет 20 "Основное производство" с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по

оплате труда и других. Расходы вспомогательных производств списываются на счет 20 "Основное производство" с кредита счета 23 "Вспомогательные производства".

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются в дебет счета 20 "Основное производство" с кредита счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы". Потери от брака списываются на счет 20 "Основное производство" с кредита счета 28 "Брак в производстве"

По кредиту счета 20 "Основное производство" отражаются суммы фактической себестоимости выполненных работ и услуг, которые списываются в дебет счета 90 "Реализация".

Сальдо по счету 20 "Основное производство" на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Организация аналитического учета должна обеспечить возможность получения информации о себестоимости выполненных работ и оказанных услуг, необходимой для управления и составления бухгалтерской отчетности.

Таблица 5.1 – Учетные записи

по счету 20 "Основное производство"

По дебету	
С кредитом счетов	Содержание операции
02	Начислена амортизация основных средств, непосредственно участвующих в процессе перевозок; начислена амортизации по объектам основных средств, сданных в аренду
04	Списание в установленном порядке расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские и технологические работы, результаты которых используются для производственных нужд организации, на расходы по перевозкам
05	Начисление амортизации по нематериальным активам, используемым в основном производстве
10	Использованы на нужды основного производства: сырье и материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали, топливо, тара; отпущены цехам основного производства инвентарь и хозяйственные принадлежности; начислен износ на спецодежду в эксплуатации.
16	Списаны на себестоимость отклонения и транспортно-заготовительные расходы по сырью и материалам
20	Отражение внутренних и внутризаводских оборотов
23	Списаны продукция, работы, услуги вспомогательных производств на затраты основного производства
25	Списаны после распределения общепроизводственные расходы, включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг основного производства
28	Списаны на себестоимость продукции, работ, услуг окончательные потери от брака
29	Списаны фактические затраты по содержанию углеподъемных кранов, дорожных лабораторий, питьевых шахтных и трубчатых колодцев, устройств для слива привозной воды на остановочных пунктах и перегонах, наружных канализационных сетей и сооружений, подключенных к железнодорожным коллекторам и др., в части относящейся к перевозкам
60	Акцепт счетов сторонних организаций за выполненные работы, оказанные услуги
68	Произведены отчисления во внебюджетные фонды по установленным нормативам; начислены налоги в бюджет и произведены отчисления в бюджетные фонды по установленным нормативам
69	Произведены отчисления в Фонд социальной защиты населения от суммы заработной платы рабочих основного производства
70	Начислена заработная плата основным производственным рабочим; начислены отпускные работникам основного производства
71	Начисление командировочных, представительских и других расходов
73	Начислена компенсация за использование личных автомобилей для служебных целей; списание долгов по недостачам и хищениям товарно-материальных ценностей числящихся до решения суда в составе задолженности на начало года, во взыскании которых отказано судом, вследствие необоснованности иска
75	Внесение в качестве вклада в уставный фонд незавершенного производства
76	Акцепт счетов сторонних организаций по услугам некоммерческого характера; списание потерь по страховым случаям (уничтожение, порча и др.) имущества; отражение претензий к поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям по выявленным при проверке их счетов (после акцепта последних) несоответствиям цен и

	тарифов, обусловленных договорами, а также при выявлении арифметических ошибок, если они обнаружались после совершения записей по счетам учета товарно-материальных ценностей или затрат (исходя из цен и подсчетов, отфактурованных поставщиками и подрядчиками)
79	Списание теплоэнергии на отопление зданий основных производств; Списание дополнительных сборов по транспортным услугам
79	Передача расходов, полученных от отделений дороги и расходов по инкассации денежной выручки по внутриведомственным расчетам в службу НБФ; в локомотивных депо по расчетам с отделением дороги за пониженное качество топлива отпущенного на локомотивы основного депо; в отделениях дороги по расчетам с ТРК за пониженное качества топлива, отпущенного на локомотивы оборотного депо
94	Списаны на затраты основного производства недостачи и потери от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли
По кредиту	
С дебетом счетов	Содержание операции
08	Начисление сумм оплаты труда персоналу, занятому строительством хозяйственным способом; начисление сумм оплаты труда платы работникам, занятым изготовлением основных средств; начисление сумм оплаты труда платы работникам, занятым созданием объектов нематериальных активов
10	Оприходованы возвратные отходы по ценам возможного использования, возвращены неиспользованные материалы из основного производства
28	Списание стоимости забракованных изделий и работ
73	Списание потерь от брака за счет работников, виновных в нанесении материального ущерба
По кредиту	
С дебетом счетов	Содержание операции
76	Отражение претензий за барк и простои, возникших по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом, отнесенных на затраты основного производства
79	В службе НБФ принятые от отделений дороги счета на погрузочно-разгрузочные работы; на причитающиеся локомотивному депо (через отделение) суммы в связи с превышением цены 1т условного топлива в сравнении с ценой, предусмотренной в калькуляции (при пониженной цене топлива против плана записи делаются в той же корреспонденции, но методом красного сторно. В отделении дороги принятые от структурных подразделений счета за работы, выполненные организациями по ликвидации последствий аварий, если виновники не установлены; принятые от службы НБФ суммы расходов по амортизационным отчислениям от стоимости грузовых вагонов, контейнеров, опытных образцов локомотивов, электропоездов и дизель-поездов; а также расходов по перегрузке вагонов по коммерческой и технической неисправностям передаваемым с других отделений своей дороги и за аварийный ремонт подвижного состава по вине отделения на стоимость деповского и капитального ремонта грузовых вагонов согласно авизо службы; в отделениях и локомотивных депо по расчетам с ТРК за повышенное качество топлива, отпущенного на локомотивы; в локомотивных депо по расчетам с отделением дороги на стоимость электроэнергетики, оплаченной финансовой службой для тяги поездов, на стоимость электроэнергии, топлива и смазки, полученных в своем и других отделениях своей дороги; перерасчет плановой стоимости выполненных локомотивными депо работ по перевозкам в связи с превышением цены 1т условного топлива (при пониженной цене топлива против плана записи делаются в той же корреспонденции, но красными чернилами); во всех предприятиях на принятые от отделения дороги суммы расходов по перегрузке вагонов па коммерческой и технической неисправностям по их вине
По кредиту	
С дебетом счетов	Содержание операции
90	Отражение фактической себестоимости реализованных (выполненных или оказанных) работ, услуг основного производства
91	Списание затрат основного производства по аннулированным заказам (договорам); списание затрат основного производства на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации
90	Списание затрат основного производства в связи с чрезвычайными обстоятельствами

В системе учета издержек производства важное место занимает счет **23 «Вспомогательное производство»**, имеющий субсчета, обеспечивающие отдельный учет затрат на производство вещественной продукции (готовых изделий, запчастей, инструментов), на выполнение текущих и капитальных ремонтов собственных основных средств, а также по заказам сторонних организаций, на строительные-монтажные работы, выполняемые подрядным способом, по оказанию автотранспортных услуг цехам основного производства, а также на сторону и т. д.

Счет 23 "Вспомогательные производства" предназначен для обобщения информации о затратах организаций (структурных подразделений), которые являются вспомогательными для основного производства (перевозочной деятельности). На счете 23 "Вспомогательные производства" учитываются затраты подразделений, обеспечивающих основное производство электроэнергией, паром, газом и другими видами энергии, осуществляющих транспортное обслуживание, ремонт основных средств, изготовление инструментов, штампов, запасных частей, возведение временных (нетитульных) сооружений и т. д.

Производство признается вспомогательным, если оно производит продукцию (выполняет работы, оказывает услуги) для нужд основного производства. Помимо этого, такое производство может оказывать услуги другим вспомогательным производствам, обслуживающим производствам и хозяйствам, а также сторонним потребителям.

На предприятиях железной дороги к счету 23 "Вспомогательные производства" открываются следующие субсчета:

- 23-01 "Промышленное производство"
- 23-02 "Водоснабжение"
- 23-03 "Работы и услуги по ремонту сторонним организациям"
- 23-04 "Изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей и конструкций и прочее"
- 23-05 "Эксплуатация транспортных средств"
- 23-06 "Возведение временных (нетитульных) сооружений"
- 23-07 "Добыча нерудных материалов"
- 23-08 "Лесозаготовки и лесопиление"
- 23-09 "Строительство"
- 23-10 "Модернизация вагонов предприятиям основной деятельности"
- 23-11 "Модернизация тележек-вагонов предприятиям основной деятельности"
- 23-12 "Обслуживание различными видами энергии"
- 23-13 "Другие виды вспомогательных производств"
- 23-14 "Затраты по ремонту основных средств"
- 23-15 "Затраты, не уменьшающие налогооблагаемую прибыль"

Исчисленную на счете 23 фактическую себестоимость продукции списывают на счета учета материальных ценностей, реализации себестоимости или источников покрытия затрат.

По дебету счета 23 "Вспомогательные производства" отражаются:

- прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг;
- косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств;
- потери от брака.

Прямые затраты учитываются непосредственно на счете 23 "Вспомогательные производства", а косвенные предварительно собираются на счете 25 "Общепроизводственные затраты", а затем, после распределения, списываются на счет 23 "Вспомогательные производства" и включаются в себестоимость соответствующих видов продукции, заказов, работ и услуг.

По кредиту счета 23 "Вспомогательные производства" отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг, которые списываются в дебет счетов:

07 "Оборудование к установке", 08 "Вложения в долгосрочные активы", 10 "Материалы", 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" и других – на сумму затрат по доставке имущества собственным транспортом;

20 "Основное производство" – при отпуске продукции (работ услуг) основному производству;

29 "Обслуживающие производства и хозяйства" – при отпуске продукции (работ, услуг) обслуживающим производствам и хозяйствам

43 "Готовая продукция" – при оприходовании готовой продукции, изготовленной вспомогательными производствами;

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» – при выполнении работ и оказании услуг для сторонних организаций и физических лиц;

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» – при выполнении работ и оказании услуг для других организаций и физических лиц безвозмездно и других.

Затраты, учтенные на счете 23 "Вспомогательные производства" перечисляются с данного счета на счета потребителей в размере определившейся фактической себестоимости законченной продукции выполненных работ или оказанных услуг. Затраты, относящиеся к незаконченной производством продукции,

незавершенным работам и услугам, остаются на счете 23 "Вспомогательные производства" как незавершенное производство. В себестоимость продукции, работ и услуг вспомогательных производств, отпускаемых сторонним организациям, включается соответствующая доля расходов организации по управлению и обслуживанию производства.

Работы и услуги, выполненные для сторонних организация отражаются в учете в порядке реализации на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Аналитический учет по счету 23 "Вспомогательные производства" ведется по видам производств. Организация аналитического учета должна обеспечить возможность получения информации о себестоимости выпускаемой продукции, выполнении работ и оказании услуг, необходимой для управления и составления бухгалтерской отчетности.

Таблица – Корреспонденция счетов по счету 23 "Вспомогательные производства"

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
<i>А) Формирование затрат на производство продукции, работ, услуг</i>			
1	Начисление амортизации на основные средства и нематериальные активы, используемые во вспомогательных производствах	23	02, 05
2	Списание в установленном порядке расходов на научно-исследовательские и опытно-конструк-торские и технологические работы, результаты которых используются для целей вспомогательных производств	23	08
3	Включение в себестоимость продукции, работ, услуг вспомогательных производств фактической себестоимости израсходованных материальных ценностей	23	10
4	Включение в себестоимость продукции, работ, услуг отклонений в стоимости материальных ценностей или транспортно-заготовительных расходов	23	16
5	Включение в себестоимость готовой продукции, работ, услуг вспомогательных производств суммы общепроизводственных затрат в соответствующей доле	23	25
6	Включение в себестоимость продукции, работ, услуг вспомогательных производств потерь от брака	23	28
7	Включение в себестоимость продукции, работ, услуг вспомогательных производств расходов обслуживающих производств и хозяйств	23	29
8	Включение в себестоимость продукции, работ, услуг затрат по ремонту основных средств, выполненных подрядчиками; расходов по оплате работ и услуг, выполненных для цехов вспомогательных производств	23	60
9	Включение в себестоимость продукции, работ, услуг отчислений в Фонд социальной защиты населения от суммы фонда оплаты труда рабочих вспомогательных производств	23	69
10	Начисление заработной платы рабочим вспомогательных производств	23	70
11	Включение в себестоимость продукции, работ, услуг вспомогательных производств сумм страховых взносов по имущ. и личному страхованию; стоимости работ (услуг), выполненных НИИ и проектно-технологическими организациями	23	76
12	Включение в себестоимость продукции, работ, услуг вспомогательных производств расходов, информацию о которых предоставляет отделение железной дороги или другое структурное подразделение по системе внутридорожных экономических отношений и расчетов	23	79
13	Включение в себестоимость продукции, работ, услуг вспомогательных производств недостач и потерь от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли	23	94
14	Формирование резервов: на оплату ремонта основных средств, на оплату отпусков работников цехов вспомогательного производства, а также других резервов (в соответствии с учетной политикой организации)	23	96
15	Включение в себестоимость продукции, работ, услуг вспомогательных производств части затрат по освоению новых производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), связанных с подготовкой и освоением производства новых видов продукции и технологических процессов и других расходов будущих периодов	23	97
<i>Б) Списание затрат, связанных с производством продукции, работ, услуг</i>			
16	Отражение расходов по оказанным услугам цехами вспомогательных производств при доставке оборудования, требующего монтажа; стоимости работ и услуг для нужд капитального строительства	08	23
17	Принятие к учету материалов, тары и тарных материалов, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, изготовленных цехами вспомогательных производств	10	23
18	Включение в расходы основного производства стоимости продукции, работ, услуг вспомогательных производств	20	23
19	Списание фактической себестоимости окончательно забракованной продукции	28	23
20	Включение в расходы обслуживающих производств и хозяйств стоимости услуг вспомогательных производств	29	23
21	Принятие к учету готовой продукции, произведенной цехами вспомогательного производства	43	23
22	Списание стоимости расходов, связанных с реализацией продукции, работ, услуг вспомогательных производств	44	23

23	Отражение задолженности работников за оказанные им услуги собственных производств и хозяйств	73	23
24	Предъявление претензий за брак и простои, возникших по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом	76	23
25	Списание расходов вспомогательных производств при передаче их суммы отделению железной дороги по системе внутридорожных экономических отношений и расчетов	79	23
26	Списание фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг, выполненных и реализованных сторонним организациям и лицам на договорных началах	90	23
27	Списана себестоимость работ, услуг ремонтных и других вспомогательных цехов по ликвидации и реализации основных средств и других активов; расходы по содержанию производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации; по аннулированным заказам (договорам)	91	23
28	Списание затрат вспомогательного производства в связи с чрезвычайными обстоятельствами	90	23
29	Отражена стоимость выявленных недостатков незавершенного производства во вспомогательных цехах	94	23

Для учета затрат, связанных с обслуживанием работников предприятия, пассажиров и клиентуры, предназначен **счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»**.

На этом счете отражаются затраты на эксплуатацию жилищно-коммунального хозяйства, на содержание культурно-просветительских учреждений, ДДУ и лагерей отдыха, по оказанию услуг пассажирам и клиентуре на станциях, по основным средствам, сданным в аренду, по производству продукции подсобного сельского хозяйства и общественного питания.

На счете 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" отражается информация о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами.

Под обслуживающими производствами и хозяйствами понимаются структурные подразделения организации, деятельность которых не связана с выполнением перевозочного процесса, с производством продукции, выполнением работ или оказанием услуг, явившихся целью создания предприятия и осуществляемыми предприятием в порядке его основной деятельности. В функции этих производств и хозяйств входит, в частности, обслуживание клиентуры, пассажиров и работников предприятия путем оказания им различного рода услуг непромышленного характера.

К обслуживающим производствам и хозяйствам могут быть отнесены жилищное хозяйство (эксплуатация жилых домов, общежитий, прачечных, бань и др.), коммунальное хозяйство (водоснабжение и водоотведение, тепло- и газоснабжение и др.), столовые и буфеты, детские дошкольные учреждения (сады, ясли), дома отдыха, санатории и другие учреждения оздоровительного и культурно-просветительного назначения и др.

Расходы обслуживающих производств и хозяйств классифицируются в соответствии с Номенклатурой расходов по основной деятельности железной дороги, в которой предусмотрены статьи для планирования и учета расходов наиболее типичных для железной дороги обслуживающих производств и хозяйств.

При отсутствии специальных статей основные расходы планируют и учитывают по статьям, составляемым в установленном порядке смет расходов и плановых калькуляций себестоимости изделий, работ и услуг.

На предприятиях железной дороги к счету 29 открываются следующие субсчета:

29-1 "Жилищно-коммунальные хозяйства"

29-2 "Подсобные сельские хозяйства"

29-3 "Бытовое обслуживание (включая предоставление индивидуальных услуг)"

29-4 "Содержание домов отдыха, санаториев и других объектов оздоровительного назначения"

29-5 "Содержание объектов культуры и спорта"

29-6 "Содержание подразделений общественного питания"

29-7 "Расходы по ликвидации основных средств"

29-8 "Расходы по сдаваемым в аренду объектов"

29-9 "Другие обслуживающие производства и хозяйства"

29-0 "Сверхнормативные расходы"

По дебету счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств и общехозяйственные расходы. Прямые расходы, непосредственно связанные с содержанием обслуживающих производств и хозяйств, относятся в дебет указанного счета с кредита счетов для учета производственных запасов, расчетов с поставщиками и подрядчиками, персоналом по оплате труда и другие. Расходы вспомогательных производств списываются с кредита счета 23 "Вспомогательные производства". На продукцию, услуги и работы обслуживающих производств и хозяйств общехозяйственные расходы не относятся, за исключением услуг, выполненных на сторону. При оказании обслуживающими производствами и хозяйствами услуг сторонним организациям соответствующая доля общехозяйственных расходов списывается с кредита счета 26 "Общехозяйственные расходы" в дебет счета

29 "Обслуживающие производства и хозяйства".

По кредиту счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг в корреспонденции

с дебетом счетов учета материальных ценностей и готовых изделий, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами, учета затрат подразделений – потребителей работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами:

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» – при продаже сторонним организациям и лицам работ и услуг обслуживающими производствами и хозяйствами;

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» – при оказании работникам организации спортивно-оздоровительных, медицинских, культурно-просветительных, развлекательных и иных аналогичных услуг, а также при выполнении работ (услуг) сторонним организациям и физическим лицам безвозмездно, содержание жилищного фонда, находящегося на балансе организации, и другие расходы.

Субсчета счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", на которых учитываются расходы по оказанию услуг, закрываются и сальдо на конец отчетного месяца не имеют.

Остаток по счету 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" на конец месяца показывает стоимость не завершенной производством продукции.

Аналитический учет затрат обслуживающих производств и хозяйств организуется по каждому из них обособленно на отдельных аналитических счетах в разрезе статей затрат.

Косвенные расходы, к которым относятся основные общие и общехозяйственные расходы, учитывают на синтетических счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Таблица – Корреспонденция счетов по счету 29 "Обслуживающие производства и хозяйства"

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
<i>А) Формирование затрат на производство продукции, работ, услуг</i>			
1	Начисление амортизации на объекты основных средств и нематериальных активов, используемых в обслуживающих производствах и хозяйствах	29	02, 05
2	Списание в установленном порядке расходов на научно-исследовательские и опытно-конструк-торские и технологические работы, результаты которых используются для целей обслуживающих производств и хозяйств	29	10
3	Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств фактической себестоимости израсходованных материальных ценностей	29	10
4	Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств отклонений в стоимости материальных ценностей или транспортно-заготовительных расходов	29	16
5	Включение в расходы обслуживающих производств и хозяйств стоимости услуг вспомогательных производств	29	23
6	Включение в себестоимость готовой продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств суммы общепроизводственных расходов в соответствующей доле	29	25
7	Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств потерь от брака	29	28
8	Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств стоимости оказываемых услуг и выполняемых работ других обслуживающих производств и хозяйств	29	29
9	Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств затрат по ремонту основных средств, выполненных подрядчиками; расходов по оплате работ и услуг	29	60
10	Начисление заработной платы рабочим обслуживающих производств и хозяйств	29	70
11	Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств отчислений в Фонд социальной защиты населения от суммы фонда оплаты труда рабочих обслуживающих производств и хозяйств	29	69
12	Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств сумм страховых взносов по имущественному и личному страхованию; стоимости работ (услуг), выполненных НИИ и проектно-технологическими организациями	29	76
13	Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств недостач и потерь от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли	29	94
14	Формирование резервов: на оплату ремонта основных средств, на оплату отпусков рабочих обслуживающих производств и хозяйств, а также других резервов (в соответствии с учетной политикой организации)	29	96
15	Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств части затрат по освоению новых производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), связанных с подготовкой и освоением производства новых видов продукции и технологических процессов и других расходов будущих периодов	29	97
<i>Б) Списание затрат, связанных с производством продукции, работ, услуг</i>			

16	Принятие к учету возвращенных в течение отчетного периода материальных ресурсов, ранее списанных на затраты обслуживающих производств и хозяйств	10	29
17	Включение в расходы основного производства стоимости продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств	20	29
18	Включение в состав общепроизводственных расходов сумм затрат обслуживающих производств и хозяйств	25	29
19	Включение в состав расходов по исправлению брака сумм затрат обслуживающих производств и хозяйств	28	29
20	Принятие к учету готовой продукции, произведенной обслуживающими производствами и хозяйствами	43	29
21	Списание стоимости расходов, связанных с реализацией продукции, работ, услуг	44	29
22	Отражение задолженности работников за оказанные им услуги собственных обслуживающих производств и хозяйств	73	29
23	Начисление квартирной платы, платы за проживание в общежитиях и других услуг, оказываемых обслуживающими производствами и хозяйствами	76	29
24	Предъявление претензий за брак и простои, возникших по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом	76	29
25	Списание расходов обслуживающих производств и хозяйств при передаче их суммы отделению железной дороги по системе внутридорожных экономических отношений и расчетов	79	29
26	Списание фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств, выполненных и реализованных сторонним организациям и лицам	90	29
27	Списание расходов обслуживающих производств и хозяйств по ликвидации и реализации основных средств и других активов; расходов по содержанию производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации; по аннулированным заказам (договорам) и др.	91	29
28	Списание затрат обслуживающих производств и хозяйств в связи с чрезвычайными обстоятельствами	90	29
29	Списание расходов по содержанию жилищного фонда, числящегося на балансе организации	90	29
30	Отражение стоимости выявленных недостатков незавершенного производства обслуживающих производств и хозяйств	94	29

Счет 25 "Общепроизводственные расходы" предназначен для обобщения информации о затратах по обслуживанию основных и вспомогательных производств БЖД. В частности, на этом счете отражаются следующие расходы:

транспортные расходы, оплата труда производственного персонала за непроработанное время; скидка со стоимости форменной одежды; расходы связанные с осуществлением мероприятий по технике безопасности, производственной санитарии и охране труда; командировочные расходы, не относящиеся к аппарату управления, затраты по обслуживанию и текущему ремонту зданий, сооружений и инвентаря производственного назначения; по содержанию и эксплуатации оборудования и объектов природоохранного назначения; расходы, связанные с амортизацией производственных основных фондов и износом малоценных и быстроизнашивающихся предметов производственного назначения, затраты по содержанию резервного подвижного состава, проведением исследовательских и испытательных работ, с содержанием внутреннего транспорта, водоснабжения; отчисления на социальные нужды, в резервный фонд на создание ремонтного фонда по основным средствам производственного назначения и другие аналогичные по назначению затраты.

Счет 25 "Общепроизводственные расходы" применяется в организациях (структурных подразделениях), осуществляющих несколько видов деятельности, где возникает необходимость в распределении общепроизводственных расходов на те счета учета затрат, на которых формируется себестоимость продукции (работ, услуг).

Учет затрат на счете 25 "Общепроизводственные расходы" на предприятиях основной деятельности БЖД ведется по предназначенным для этих целей статьям Номенклатуры расходов основной деятельности предприятий Белорусской железной дороги.

К счету 25 "Общепроизводственные расходы" открываются следующие субсчета:

25-1 "Содержание и эксплуатация оборудования";

25-2 "Общехозяйственные расходы";

25-3 "Сверхнормативные затраты"

Расходы, учтенные на счете 25 "Общепроизводственные расходы", списываются в дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства". Порядок распределения общепроизводственных расходов по видам деятельности и объектам учета и калькулирования определяется учетной политикой каждой организации.

Счет 25 "Общепроизводственные расходы" переходящего остатка не имеет и в балансе не отражается. Аналитический учет по счету 25 "Общепроизводственные расходы" ведется по отдельным подразделениям организации и статьям расходов.

Счет 26 "Общехозяйственные расходы" предназначен для текущего учета и контроля за исполнением сметы расходов общехозяйственного назначения и прочих расходов. На нем обобщается информация о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие группы затрат:

– общехозяйственные расходы без затрат по содержанию работников, занятых управлением: затраты, связанные с содержанием персонала, не относящегося к аппарату управления, износом нематериальных активов, обслуживанием и текущим ремонтом зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения, амортизацией основных фондов общехозяйственного назначения, отчислениями в резерв на создание ремонтного фонда по основным средствам общехозяйственного назначения, отчислениями во внебюджетный фонд на выполнение НИОКР, в инвестиционный фонд; с затратами на изобретательство и рационализаторство, платежами по кредитам банков, по обязательному страхованию имущества, подготовкой кадров и обслуживанием трудящихся, с отчислениями на содержание военизированной, пожарной и сторожевой охраны, обслуживанием служебно-технических вагонов, отчислениями на социальные нужды, скидкой с форменной одежды, выданной персоналу производственных участков, уплатой налогов за землю и общепромышленными расходами, которые связаны с особенностями работы железнодорожного транспорта, по содержанию: Центральной станции связи и Главного вычислительного центра, инспекции по приемке из ремонта подвижного состава, путевых машин и механизмов и т.п. Кроме того, сюда же относятся непроизводительные расходы, т. е. расходы, связанные с потерями от простоев по внутриведомственным причинам, внеплановым ремонтом локомотивов, ликвидацией последствий аварий и крушений, ликвидацией последствий брака в работе, вызванного нарушением Правил технической эксплуатации; расходы, связанные с перегрузкой вагонов по технической и коммерческой неисправности, недостатками материальных ценностей в производстве и на складах и т.п.

– затраты по содержанию работников, занятых управлением: затраты, связанные с оплатой труда и отчислениями на социальные нужды руководителей и специалистов, их командировками, оплатой счетов за работы по механизированной обработке учетно-отчетной документации для руководителей и специалистов и т.д.

Такие расходы связаны с реализацией продукции (работ, услуг) косвенно, поэтому они определяются как косвенные затраты.

Учет затрат на счете 26 "Общехозяйственные расходы" на предприятиях основной деятельности БЖД ведется по предназначенным для этих целей статьям Номенклатуры расходов основной деятельности предприятий Белорусской железной дороги.

К счету 26 "Общехозяйственные расходы" открываются следующие субсчета:

26-1 "Общехозяйственные расходы без затрат по содержанию работников, занятых управлением"

26-2 "Затраты по содержанию работников, занятых управлением"

26-3 "Непроизводительные расходы"

26-0 "Сверхнормативные затраты"

Общехозяйственные расходы учитываются по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы" в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов с другими организациями (лицами) и других.

Расходы, учтенные на счете 26 "Общехозяйственные расходы", списываются в дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства" (если вспомогательные производства производили изделия и работы и оказывали услуги на сторону), 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" (если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги на сторону).

Порядок распределения общехозяйственных расходов по видам деятельности и объектам учета и калькулирования определяется учетной политикой каждой организации.

Счет 26 "Общехозяйственные расходы" переходящего остатка не имеет и в балансе не отражается

Аналитический учет по счету 26 "Общехозяйственные расходы" ведется по каждой статье, месту возникновения затрат и другим признакам.

НОМЕНКЛАТУРА РАСХОДОВ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЖЕЛЕЗНОЙ ДОРОГИ

Номенклатура расходов предназначена для единообразного определения состава затрат, включаемых в себестоимость перевозок (работ, услуг), формирования финансовых результатов и получения необходимой информации для калькулирования себестоимости транспортной продукции. Она является базой для единообразного определения состава затрат по отделениям дороги и структурным подразделениям в разрезе отраслевых хозяйств, а, следовательно, и базой для учета и анализа текущих затрат. Номенклатура расходов по видам деятельности железной дороги является обязательным нормативным документом.

Номенклатура расходов – это перечень статей затрат по операциям технологического процесса, сгруппированных в разделы по видам деятельности и признаку экономического содержания. Номенклатура расходов по видам деятельности Белорусской железной дороги представляет собой строго обоснованную классификацию затрат Белорусской железной

дороги по эксплуатации, выполнению работ и услуг вспомогательной и дополнительной транспортной деятельности и иных видов деятельности.

Наличие единой Номенклатуры расходов дает возможность отделениям и Управлению железной дороги составлять сводную отчетность о затратах на производство.

Номенклатура расходов содержит три части:

I Основные производственные расходы по видам деятельности;

II Расходы, основные общие для всех отраслей хозяйства Белорусской железной дороги (общепроизводственные);

III Управленческие расходы (общехозяйственные).

В части I «Производственные расходы организаций железнодорожного транспорта» приведены статьи основных производственных расходов в разрезе видов деятельности Белорусской железной дороги, обусловленные выполнением производственно-технологических процессов при осуществлении перевозок (выполнении работ, оказании услуг, производстве продукции).

В соответствии с Общегосударственным классификатором Республики Беларусь «Виды экономической деятельности» (ОКЭД) на Белорусской железной дороге выделяются следующие виды деятельности, которые отражаются в соответствующих группах Номенклатуры расходов:

Группа А – «Расходы по технологическим операциям услуг железнодорожного транспорта общего пользования»;

Группа Б – «Иные виды деятельности».

Группа А «Расходы по технологическим операциям услуг железнодорожного транспорта общего пользования» разделена на две подгруппы:

А.1 Расходы по услугам железнодорожного транспорта, возмещаемые за счет тарифов на перевозку грузов и пассажиров и тарифов на услуги инфраструктуры.

Деятельность железнодорожного транспорта, расходы по которой возмещаются за счет транспортных тарифов, включает все виды работ организаций и структурных подразделений Белорусской железной дороги, определенные технологическим процессом и связанные с эксплуатационной деятельностью: грузовая и техническая работа станций, организация движения поездов, все виды работ, связанные с организацией пассажирских перевозок, содержание и обслуживание подвижного состава железнодорожного транспорта и другие.

На основании расходов подгруппы А.1 рассчитывается себестоимость грузовых и пассажирских перевозок. Расходы данной подгруппы подразделяются на два вида расходов:

- прямо относимых на грузовые и пассажирские перевозки;
- распределяемых между грузовыми и пассажирскими перевозками.

Затраты, отражаемые на статьях подгруппы А.1 «Расходы по услугам железнодорожного транспорта, возмещаемые за счет тарифов на перевозку грузов и пассажиров и тарифов на услуги инфраструктуры», в бухгалтерском учете отражаются по счету 20 «Основное производство», субсчет 20-1 «Железнодорожные перевозки». Статьи затрат данной подгруппы сгруппированы в 15 разделов, каждый из которых включает в себя значительный перечень статей (таблица 5.7). Кроме наименования, по каждой статье указывают порядковый номер, измеритель и экономическое содержание затрат.

Т а б л и ц а 5.7 – Перечень и группировка статей затрат подгруппы А.1 Номенклатуры расходов железной дороги

№ статьи	Наименование
Расходы, возмещаемые за счет провозной платы за перевозки грузов и пассажиров	
Раздел 1 Пассажирское хозяйство (статьи 001 – 034)	
001	Продажа билетов в международном сообщении
002	Продажа билетов во внутриреспубликанском сообщении
003	Прием и выдача багажа
006	Прием и отправление поездов на пассажирских станциях
007 и др.	Прием и отправление международных поездов на пограничных пассажирских станциях
Раздел 2 Хозяйство грузовой работы и внешнеэкономической деятельности (статьи 040 – 060)	
040	Прием к отправлению и выдача грузов, переадресовка грузов согласно технологии перевозочного процесса
041	Содержание весов и весовых приборов согласно технологии перевозочного процесса
043	Перегрузка грузов из вагонов широкой колеи в вагоны узкой колеи на пограничных станциях
044 и др.	Обслуживание зданий, сооружений; содержание оборудования и инвентаря хозяйства грузовой работы и внешне-экономической деятельности
Раздел 3 Хозяйство перевозок (статьи 070 – 080)	
070	Маневровая работа на грузовых и сортировочных станциях, кроме пограничных
071	Прием и отправление поездов на грузовых и сортировочных станциях, кроме пограничных
Продолжение таблицы 5.7	

№ статьи	Наименование
072	Маневровая работа на пограничных грузовых станциях
073 и др.	Прием и отправление поездов на пограничных грузовых станциях
Раздел 4 Локомотивное хозяйство (статьи 091 – 230)	
091	Работа электровозов в грузовом движении
092	Работа электровозов в хозяйственном движении
094	Текущий ремонт электровозов, работающих в грузовом движении, по программе ТР-3
095	Текущий ремонт электровозов, работающих в грузовом движении, по прогр. ТР-2
096 и др.	Текущий ремонт электровозов, работающих в грузовом движении, по прогр. ТР-1
Раздел 5 Вагонное хозяйство (статьи 235 – 290)	
235	Промывка крытых и изотермических вагонов
237	Подготовка цистерн под налив
238 и др.	Приспособление грузовых вагонов для специальных перевозок
Раздел 6 Хозяйство пути (статьи 314 – 350)	
314	Средний и подъемочный ремонты подъездных путей
315	Амортизация подъездных путей
316	Содержание, обслуживание, ремонт сооружений пассажирского хозяйства
322 и др.	Текущее содержание пути и путевых устройств
Раздел 7 Хозяйство гражданских сооружений, водоснабжения и водоотведения (статьи 351 – 370)	
350	Текущий ремонт зданий и сооружений хозяйства грузовой работы и внешне-экономической деятельности
352	Капитальный ремонт зданий и сооружений хозяйства грузовой работы и внешне-экономической деятельности
354 и др.	Текущий ремонт зданий и сооружений пассажирского хозяйства
Раздел 8 Хозяйство сигнализации и связи (статьи 370 – 400)	
370	Техническое обслуживание устройств механизированных и автоматизированных горок
375	Техническое обслуживание устройств по обслуживанию пассажиров
380 и др.	Техническое обслуживание устройств автоблокировки
Раздел 9 Хозяйство электрификации и электроснабжения (статьи 405 – 416)	
405	Техническое обслуживание и текущий ремонт линий электропередачи района-ми электроснабжения
406	Техническое обслуживание и текущий ремонт контактной сети и линий электропередачи
407 и др.	Техническое обслуживание и текущий ремонт тяговых подстанций, пунктов параллельного соединения и постов секционирования
Раздел 10 Хозяйство водоснабжения и водоотведения (статьи 420 – 425)	
420	Водоснабжение
421	Канализация
422 и др.	Шахтные, трубные, питьевые колодцы
Раздел 11 Информационно-вычислительные центры (статьи 430 – 440)	
430	Эксплуатация производственных систем по формированию объемных показателей грузовых перевозок
431	Эксплуатация производственных систем по формированию доходов от грузовых перевозок
432 и др.	Сопровождение станционных информационных систем
Раздел 12 Отделенческие расчетные центры, восстановительные и пожарные поезда (статьи 450 – 458)	
450	Содержание отделенческих расчетных центров (ОРЦ)
454	Работа восстановительных поездов
455 и др.	Содержание и ремонт восстановительных поездов
Раздел 13 Хозяйство материально-технического обеспечения (статьи 460 – 464)	
460	Транспортные расходы
461	Хранение, сортировка и упаковка материалов
462 и др.	Операции с тарой

Раздел 14 Автотранспортное хозяйство (статьи 470 – 474)	
470	Эксплуатация автомобилей
471	Техническое обслуживание и текущий ремонт подвижного состава
472 и др.	Восстановление износа и ремонт автомобильных шин
Раздел 15 Международные перевозки (статьи 480 – 487)	
480	Обслуживание грузовых перевозок
484	Обслуживание пассажирских перевозок
487	Перестановка пассажирских вагонов

А.2 Расходы, по услугам железнодорожного транспорт, возмещаемые за счет дополнительно установленных сборов, согласно утвержденного их перечня.

В данной подгруппе отражаются расходы обособленных структурных подразделений отделений Белорусской железной дороги и организаций дорожного подчинения, осуществляющих вспомогательную и дополнительную транспортную деятельность, доходы от которой относятся к статье «Доходы от деятельности железнодорожного транспорта», но формируемых за счет дополнительных тарифных ставок и цен.

Деятельность железнодорожного транспорта, расходы по которой возмещаются за счет дополнительно установленных сборов, включает все виды услуг, сопутствующих осуществлению технологического процесса перевозок и повышению качества обслуживания клиентуры и пассажиров. К расходам по данному виду деятельности относятся затраты, возникающие при их осуществлении и связанные с повышением качества обслуживания клиентуры в соответствии с действующими Правилами и Условиями перевозок грузов и пассажиров. Статьи затрат данной подгруппы сгруппированы в 16 разделе Номенклатуры расходов (таблица 5.8).

Т а б л и ц а 5.8 – Перечень статей затрат подгруппы А.2 Номенклатуры расходов железной дороги

№ статьи	Наименование
Расходы, возмещаемые за счет дополнительно установленных сборов, согласно утвержденных дополнительных тарифных ставок	
Раздел 16	
010	Оказание услуг пассажирам на вокзале
012	Реализация чая пассажирам в пути следования
013	Стирка и ремонт постельного белья и дезинфекция постельных принадлежностей
015	Снабжение поездов постельным бельем
040	Переадресовка грузов по просьбе клиента
490	Операции с грузами на пограничных станциях
491	Оказание других услуг клиентуре на станции
495 и др.	Экспедиционные операции

На основании расходов данной подгруппы осуществляется расчет себестоимости выполненной дополнительной транспортной услуги и последующее формирование величин дополнительных тарифных ставок, сборов и цен.

В группе Б Номенклатуры расходов отражаются расходы всех обособленных структурных подразделений отделений Белорусской железной дороги и организаций дорожного подчинения, которые кроме «Деятельности железнодорожного транспорта» осуществляют и иные виды деятельности.

К иным видам деятельности относится деятельность, не связанная с осуществлением или обеспечением общего технологического процесса перевозок, например, производство товаров народного потребления, подсобное сельское хозяйство, прочая реализация, внереализационные операции и другие.

На основании расходов группы Б составляются калькуляции себестоимости выполненных работ и оказанных услуг по иным видам деятельности.

Расходы по статьям данной группы в бухгалтерском учете следует отражать на счете 23 «Вспомогательные производства» или 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» по соответствующим субсчетам. Статьи затрат данной группы сгруппированы в 17 разделе Номенклатуры расходов (таблица 5.9).

Т а б л и ц а 5.9 – Перечень статей затрат Номенклатуры расходов железной дороги группы Б «Иные виды деятельности»

№ статьи	Наименование
Раздел 17	
530	Предоставление в аренду зданий
540	Погрузочно-разгрузочные операции, не связанные с осуществлением перевозочного процесса
545	Текущий ремонт локомотивов, выполняемый для сторонних организаций
546	Предоставление услуг котельной
559	Предоставление в аренду вагонов и контейнеров
565	Услуги по ремонтам пути, принадлежащего сторонним организациям
585	Услуги питомников и оранжерей

586	Выращивание овощей
590	Отпуск электроэнергии сторонним потребителям
595	Автотранспортные услуги
600	Содержание жилищного фонда и дворовой территории
615	Бытовое обслуживание
620	Предоставление услуг санаторно-курортными учреждениями
635	Розничная торговля
636 и др.	Общественное питание

В части II Номенклатуры расходов сгруппированы расходы основные, общие для всех отраслей хозяйства железной дороги (общепроизводственные). Следует отметить, что данная группа затрат дополняет основные производственные расходы и должна включаться в общие расходы по видам деятельности, указанные в группах А и Б.

Расходы по статьям части II «Расходы, основные общие для всех отраслей хозяйства железной дороги» в бухгалтерском учете следует отражать на счете 25 «Общепроизводственные расходы» с последующим распределением между счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» по соответствующим субсчетам.

В части III Номенклатуры расходов сгруппированы общехозяйственные расходы. Расходы данного раздела отражают расходы по организации и управлению производством. Общехозяйственные расходы подлежат списанию на счет 90.

Статьи затрат группы II и III сгруппированы в 18 и 19 разделах Номенклатуры расходов (таблица 5.10).

Т а б л и ц а 5.10 – Перечень статей затрат Номенклатуры расходов железной дороги части II и III

№ статьи	Наименование
Часть II Расходы, основные общие для всех отраслей хозяйства железной дороги (общепроизводственные)	
Раздел 18 (статьи 700-732)	
700	Скидка со стоимости форменной одежды
704	Командировки работников, не относящихся к руководителям и специалистам
708	Обслуживание и текущий ремонт зданий и сооружений производственного назначения
716	Содержание и эксплуатация оборудования и объектов природоохранного назначения
718	Амортизация производственных основных средств и нематериальных активов
Часть III Общехозяйственные расходы	
Раздел 19 (статьи 750 - 804)	
750	Содержание персонала, кроме руководителей и специалистов
751	Оплата труда руководителей и специалистов
753	Работа, содержание и ремонт служебных автомобилей
758	Подготовка кадров и повышение квалификации
775 и др.	Общедорожные расходы

Порядковый номер статьи затрат Номенклатуры одновременно является ее кодом, состоящим из 3 знаков. Его указывают во всех первичных документах, которыми оформляется расходование средств. В соответствии с этими кодами расходы группируют по направлениям затрат. Посредством измерителя устанавливается связь между расходами и объемом работы. Измерители необходимы для планирования и анализа расходов. Например, расходы по продаже билетов (ст. 001) определяют на 1000 отправленных пассажиров, по приему и отправлению международных поездов на пограничных пассажирских станциях (ст. 007) – на 1 поезд и т. д.

В пояснениях к статьям расшифровывается содержание расходов, относящихся к данной статье. Например, к статье 123 "Обслуживание, экипировка и уборка электросекций" имеется следующее пояснение: "Затраты на оплату труда работников, занятых экипировкой, мойкой и уборкой подвижного состава, включая освобожденных бригадиров (оплата труда проводников, если они предусмотрены технологическим процессом и штатным расписанием); материалы для уборки и дезинфекции электросекций, ручных сигнальных фонарей, песок для песочниц; электроэнергия для освещения, отопления вагонов, мочных машин и зарядки аккумуляторов; прочие затраты: в том числе оплата счетов сторонних организаций за дезинфекцию электросекций и другие услуги".

ПОНЯТИЕ РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА. ЗНАЧЕНИЕ И ЗАДАЧИ УЧЕТА ДОХОДОВ НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОРТЕ

1. Понятие реализованной продукции на предприятиях железнодорожного транспорта.
2. Особенности транспортного производства, влияющие на экономические и финансовые взаимоотношения между предприятиями железной дороги.
3. Значение и задачи учета доходов на железнодорожном транспорте.

4. Классификация доходов железной дороги.
5. Документальное оформление перевозок грузов и пассажиров.

1. Понятие реализованной продукции на предприятиях железнодорожного транспорта

Конечным продуктом производственного процесса предприятия является готовая продукция, выполненные работы и оказанные услуги. На предприятиях транспорта результатом основной производственной деятельности являются перевозки грузов и пассажиров. Наряду с перевозками предприятия осуществляют производство и реализацию продукции промышленного характера, ремонтных работ, услуг, продукции сельского хозяйства, строительства и других работ.

Основная реализованная продукция железной дороги представляет собой денежное выражение объема перевозок, выполненных ею в своих границах.

Перевозки осуществляются в региональном, внутриреспубликанском (межрегиональном) и международном сообщениях и оплачиваются клиентурой и пассажирами по действующим на момент перевозки тарифам. Денежные средства за перевозки в региональном и межрегиональном сообщении полностью поступают в бюджет дороги, а платежи за перевозки в международном сообщении принадлежат всем дорогам, которые участвовали в данных перевозках. Таким образом, плата, взыскиваемая с пассажиров или грузоотправителя за перевозку в международном сообщении, дороге не принадлежит и должна учитываться обособленно от ее средств. Эта плата получила название **доходных поступлений**. Согласно «Положению о централизованном формировании доходов от перевозочной деятельности Белорусской железной дороги и расчетах за выполненные работы и услуги по перевозкам грузов, пассажиров, почты, багажа и грузобагажа» от 05.01.2006 г. № 16Н под **доходными поступлениями** понимаются денежные средства в белорусских рублях и иностранной валюте, фактически поступившие на расчетные (валютные) счета БЖД и отделений, в кассы организаций и относящиеся к выполнению организациями БЖД транспортных работ и услуг.

Та часть доходных поступлений, которая после распределения причитается железной дороге за фактически выполненный ею объем перевозок вместе с денежными средствами за перевозки во внутриреспубликанском и пригородном сообщении образуют **доходы (выручку) железной дороги от перевозок**.

Согласно Положению № 16Н под **выручкой (доходами) от перевозок** понимают сумму средств, причитающуюся БЖД за выполненные работы и услуги по перевозке грузов, пассажиров, почты, багажа и грузобагажа, дополнительных сборов, связанных с перевозками. Формирование выручки (доходов) осуществляется только на уровне Управления железной дороги.

Осуществление железной дорогой иных видов деятельности обуславливает получение доходов от реализации произведенной ими продукции, работ, услуг.

Продукция подсобно-вспомогательной деятельности реализуется предприятиям своей и других дорог, а также сторонним покупателям, в том числе и физическим лицам, по договорным или рыночным ценам.

В результате реализации продукции ИВД на расчетные счета предприятий и в кассы организаций поступают платежи от покупателей продукции, заказчиков работ и услуг, а также платежи работников предприятий железной дороги за коммунальные и жилищные услуги, электроэнергию, реализованные топливо и материалы. Эти платежи не относятся к расчетам за перевозки, но вместе с доходами от перевозок образуют понятие **выручки железной дороги**.

Процесс реализации услуг по перевозкам завершает кругооборот производственного процесса, что позволяет предприятиям железной дороги выполнять обязательства перед госбюджетом, банками, поставщиками, рабочими и служащими и возмещать затраты на осуществление перевозочной деятельности. Невыполнение плана реализации услуг по

перевозкам вызывает замедление оборачиваемости средств, возникновение штрафных санкций за невыполнение договорных условий, задерживает платежи поставщикам, ухудшает финансовое положение предприятий, так как от объема перевозок зависит величина одного из важнейших показателей деятельности предприятия – *прибыли*.

2. Особенности транспортного производства, влияющие на экономические и финансовые взаимоотношения между предприятиями железной дороги.

Специфика производственного (транспортного) процесса и реализации перевозочной продукции определяет особенности финансирования и расчетов, организацию экономических взаимоотношений внутри железной дороги за перевозки. На железнодорожном транспорте выделяются следующие особенности работы, влияющие на порядок формирования доходов и финансовые и экономические расчеты по перевозкам:

- ♦ высокая централизация управления процессом производства – непрерывное движение поездов по единому графику и расписанию;

- ♦ отдельный акт производства (перевозка грузов и пассажиров) не заканчивается в границах одного отделения или даже дороги в целом, т. е. не совпадает с границами предприятия. Договор перевозки заключает отделение дороги (дорога), принимающая груз или пассажиров, а работу выполняют несколько отделений дороги (дорог в целом), передавая друг другу перевозимые грузы или пассажиров. В связи с этим возникает необходимость централизации выручки (доходных поступлений) от перевозок на расчетном (доходном) счете дороги с последующим распределением доходов от перевозок грузов и пассажиров между отделениями и их структурными подразделениями;

- ♦ финансовые ресурсы дороги, отделений дороги и их структурных подразделений формируются через систему внутридорожных хозяйственных отношений. Управление дороги осуществляет расчеты с отделением за выполненные работы по перевозкам; отделения дороги в свою очередь осуществляют расчеты с подведомственными им структурными подразделениями, используя при этом систему внутридорожных расчетных цен;

- ♦ ведение учета затрат и финансовых результатов в целом по железной дороге определяет необходимость централизованного порядка расчетов и уплаты в республиканский бюджет налога на прибыль и налога на добавленную стоимость по перевозкам;

- ♦ доходы (выручка) железной дороги состоят из доходов от выполненных перевозок (реализация продукции), других работ и услуг (иные виды деятельности), прочих поступлений. Доходы за перевозки грузов и пассажиров подлежат распределению внутри дороги, а доходы, полученные от других работ и услуг, используются теми подразделениями дороги, которые их выполнили.

3. Значение и задачи учета доходов на железнодорожном транспорте.

В экономической теории и практике под *доходом* понимается определенная денежная сумма, получаемая предприятием в результате осуществления производства продукции, работ или услуг и их реализации за определенный период времени. Категория дохода характеризует экономическую результативность деятельности предприятия, его хозяйственной политики, выбора стратегических и тактических решений для эффективного управления предприятием, представляет собой блага, присвоенные на основе установленного порядка, а также общественное признание производимой им продукции на рынке.

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов № 102 доход представляет собой экономическую выгоду в денежной и натуральной форме, учитываемую в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно определить. Экономическая выгода при этом характеризуется возможностью имущества способствовать притоку денежных средств или иных активов в организацию.

В международном стандарте по бухгалтерскому учету № 18 «Доходы» доход определяется, как валовой приток экономических выгод за период, возникающий в ходе обычной деятельности, когда такой приток приводит к увеличению собственного капитала иного, чем за счет взносов акционеров. При этом в стандарте подчеркивается, что он должен применяться при учете доходов, возникающих от продажи товаров; предоставления услуг; использования другими предприятиями активов, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды.

Термин «доходы» на железнодорожном транспорте имеет отличие от понятия «доход» в других сферах деятельности. Главным образом, это отличие заключается в понятии продукции, которая производится на предприятиях железнодорожного транспорта. На предприятиях железной дороги производимая продукция подразделяется на продукцию основной деятельности (перевозки) и продукцию подсобно-вспомогательной деятельности.

Учет доходов от перевозок и доходов от подсобно-вспомогательной деятельности на железнодорожных предприятиях ведется обособленно.

Учет доходов от перевозок грузов и пассажиров, почты, багажа и грузобагажа осуществляется одновременно с учетом объема перевозочной работы на основе перевозочных документов. Остальные виды доходов отражаются в данных бухгалтерского учета.

Доходы, получаемые дорогой, предназначены для покрытия расходов и формирования прибыли, т. е. служат основным источником финансовых ресурсов железной дороги. От суммы доходов, а также от экономии, полученной за счет снижения себестоимости перевозок, зависят уровень рентабельности и прибыль железной дороги.

Исходя из значимости процесса реализации перевозочной продукции для характеристики деятельности предприятий железнодорожного транспорта и определения величины доходов задачами бухгалтерского учета является:

- 1) обеспечение контроля за полнотой сбора провозных платежей и своевременным их зачислением на доходные счета;
- 2) исключение случаев использования средств доходных счетов не по назначению;
- 3) своевременное предоставление отделениями железной дороги заявок в Управление дороги с целью формирования информации о лимите финансирования за отчетный период;
- 4) своевременное и правильное отражение в бухгалтерском учете сумм доходов от перевозок за отчетный период;
- 5) организация учета доходных поступлений от перевозок обособленно от доходов железной дороги;
- 6) контроль за правильностью определения доходов от перевозок и их перечисление в установленные сроки на счета предприятий;
- 7) организация контроля за расчетами с клиентурой и принятие мер недопущения образования просроченной дебиторской задолженности по выполненным перевозкам;
- 8) своевременное оформление и предъявление покупателям расчетных документов за отгруженную продукцию подсобно-вспомогательной деятельности;
- 9) своевременное определение и перечисление на счета финансовой службы предприятий сумм, поступивших на доходные счета в составе выручки, но не относящихся к расчетам за перевозки.

Указанные задачи необходимо решать посредством детальной обработки и обобщения соответствующей первичной информации, отчетности о полученных доходах и произведенных расходах, проведения анализа отчетности и разработки на основе его результатов мероприятий, обеспечивающих эффективную деятельность предприятий железной дороги.

4. Классификация доходов железной дороги.

Железная дорога получает доходы от:

- перемещения грузов;
- начальной и конечной операций по грузовым перевозкам (за каждую отправленную, за доставленную на станцию назначения и выданную грузополучателю тонну груза);
- перевозки пассажиров;
- начальной операции по пассажирским перевозкам (за каждый сформированный поезд прямого сообщения);
- перевозки багажа, почты, платы за пользование грузовыми вагонами и контейнерами;
- дополнительных сборов и доходов от обслуживания подъездных путей, аренды подвижного состава и платы за пользование телефонной и телеграфной связью.

Кроме доходов от перевозок, денежные поступления железной дороги включают в себя выручку от реализации продукции подсобного производства, непромышленного хозяйства и других предприятий. Продукция подсобно-вспомогательной деятельности реализуется предприятиями своей и других дорог, а также сторонним покупателям, в том числе физическим лицам. Реализация осуществляется по договорным ценам, складывающимся на рынке.

Помимо указанных, доходы на железной дороге можно классифицировать следующим образом (схема):



Схема Виды доходов на железной дороге.

Доходы от грузовых перевозок включают плату за перевозку груза, грузобагажа, дополнительные сборы за перевозку груза и прочие доходы. Доходы от пассажирских перевозок состоят из провозной платы, различных видов доплат за условия перевозок, а также за перевозку багажа и почты. Дополнительные сборы на станциях – это плата за различные услуги на пассажирских станциях, которые оказываются пассажирам. Доходы от подсобно-вспомогательной деятельности – это поступления от реализации продукции промышленных предприятий и от услуг непромышленных предприятий. Местные доходы железной дороги – состоят из штрафов и сборов с грузополучателей и грузоотправителей за нарушение правил и условий перевозок.

Важнейшим вопросом учета реализации перевозок и продукции подсобно-вспомогательной деятельности является выбор момента, при наступлении которого реализация считается совершенной и предприятие имеет право определять финансовый результат этого процесса. В соответствии с учетной политикой, принятой Управлением железной дороги, по перевозкам моментом учета реализации является начисление доходов (или момент предъявления счетов за оказанные транспортные услуги), а по продукции подсобно-вспомогательной деятельности – момент отгрузки продукции или сдачи работ и предъявление покупателю расчетных документов. Отдельные виды продукции, например подсобного сельского хозяйства, столовой и т. п., оплачиваются покупателями – работниками предприятия и населением – наличными деньгами через кассу. В этом случае реализация учитывается по моменту поступления денег.

Принцип начисления доходов, а равно и расходов является важнейшим в системе современного бухгалтерского учета, поскольку только он обеспечивает получение действительно реальных показателей финансовых результатов.

5. Документальное оформление перевозок грузов и пассажиров.

Пассажирские и грузовые перевозки и их оплата оформляются документами установленной формы, обработка которых позволяет получить информацию об объеме перевозок и доходных поступлениях.

Документами, оформляющими право пассажира на проезд по железной дороге и размер выручки от пассажирских перевозок, являются билет и квитанция доплат. Проезд оплачивается наличными деньгами или безналично чеками, платежными поручениями и другими. Станции составляют ежедневные отчеты о продаже пассажирских билетов, по которым устанавливается объем работы железнодорожного транспорта по пассажирским перевозкам и суммы доходов по ним. Отчет составляется в двух экземплярах отдельно по сообщениям: пригородному, местному, прямому. Вторые экземпляры отчетов оставляют в кассе, а первые передают в финансовую службу с приложением корешков билетов и квитанций доплат. По данным отчетов о продаже пассажирских билетов ежемесячно составляют свод доходных поступлений от пассажирских перевозок в целом по железной дороге.

Грузовые перевозки оформляются комплектом документов, состоящим из накладной (остается на станциях), дорожной ведомости, корешка дорожной ведомости и квитанции о приеме груза.

Накладная (формы ГУ-29-О) является основным перевозочным документом, сопровождающим груз на всем пути его следования. На станции назначения она выдается грузополучателю вместе с грузом. В накладной указывают сумму, взысканную при отправлении груза и при его выдаче. При централизованных расчетах за перевозки об этом делается соответствующая отметка в накладной. Согласно данной накладной оформляются повагонные отправки, т. е. такая накладная выписывается на станции на каждый отправляемый вагон.

Дорожная ведомость, как и накладная, сопровождает груз до станции назначения, служит основанием для взыскания платы за перевозку. По дорожным ведомостям на выданные получателям грузы определяются выполненные железными дорогами объемы перевозок и доходные поступления. На оборотной стороне составленной дорожной ведомости проставляется время приема груза к перевозке, а в пути следования указывается время перехода груза с дороги на дорогу. По этим отметкам определяется объем перевозок грузов, выполненный каждой дорогой, и распределяются доходные поступления между дорогами. После выдачи груза станции передают дорожные ведомости в финансово-экономическую службу.

При отправлении груза дальнего следования, при пересечении им нескольких республик, составляются дополнительные экземпляры дорожной ведомости для каждой транзитной страны, так как при пересечении границы дорога каждой страны изымает себе один экземпляр накладной для своих расчетов.

Квитанция о приеме груза после оформления и оплаты перевозки выдается грузоотправителю, а корешки дорожных ведомостей прикладываются к отчету станции о принятых к перевозке грузах.

Аналогичными документами оформляют перевозки багажа и грузобагажа, расчеты за эти перевозки и поступление разных сборов.

Кроме того, отделениями дороги оформляются также групповые и маршрутные отправки с применением накладной формы ГУ-27-Е, в которой перечисляются отправленные вагоны, указываются железнодорожные коды и т. д. Работником станции в соответствии с действующими нормативами осуществляется кодировка грузов и вагонов. После этого на накладной проставляется номер отправки, являющийся основанием для

заключения договора о перевозке. При оформлении такой накладной в бухгалтерии рассчитываются тарифы: внутриреспубликанские; тарифы, действующие на территории России; остальные тарифы.

На железной дороге существует также такой вид доходов как дополнительные сборы. Перечень дополнительных сборов приведен в «Прейскуранте № 10-01 на грузовые железнодорожные перевозки во внутриреспубликанском сообщении», действующий с 1 сентября 2002 г. Оформление дополнительных сборов осуществляется в накопительных карточках. В отдельных случаях, например, при растаможивании груза имеет место простой вагона, или простой вагона в связи с переупаковкой груза, так как груз не может следовать дальше, и других работ, не связанных с погрузкой или выгрузкой грузов оформляется Акт общей формы. В нем указываются: дата, наименование услуги, информация, необходимая для расчетов (исходя из затраченных часов), сумма за услугу, налог на добавленную стоимость, сумма по услуге с учетом НДС, необходимые данные о плательщике.

Все перечисленные документы работники станции оформляют соответствующим образом и передают в расчетный центр отделения железной дороги, где вся информация подвергается тщательному контролю и проверке. Формирование данных осуществляется в электронном виде. Затем эта информация передается в бухгалтерию отделения дороги и используется для составления свода доходных поступлений от перевозок багажа и грузобагажа и свода разных сборов и поступлений. Данные этих сводов используются для отражения операций в системе бухгалтерского учета.

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ДОХОДОВ ОТ ЭКСПЛУАТАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ОТДЕЛЕНИИ БЕЛОРУССКОЙ ЖЕЛЕЗНОЙ ДОРОГИ

1. Структура финансирования предприятий железной дороги.
2. Порядок финансирования предприятий железной дороги. Понятие «права на доходы».

1. Структура финансирования предприятий железной дороги

Особенность формирования денежных ресурсов на дороге, ее подразделениях определяют необходимость регламентации внутриотраслевой системы экономических взаимоотношений. Такие отношения на Белорусской железной дороге регулируются следующими документами:

- Положением о централизованном формировании доходов от перевозочной деятельности Белорусской железной дороги и расчетах за выполненные работы и услуги по перевозкам грузов, пассажиров, почты, багажа и грузобагажа от 05.01.2006 г. № 16 Н;
- Изменениями и дополнениями от 29.08.2006 г. № 299Н в Положение о централизованном формировании доходов от перевозочной деятельности Белорусской железной дороги и расчетах за выполненные работы и услуги по перевозкам грузов, пассажиров, почты, багажа и грузобагажа, утвержденное приказом от 05.01.2006 № 16Н.

На БЖД установлен централизованный порядок формирования доходов от перевозок.

Согласно утвержденной технологии осуществления расчетов провозные платежи в белорусских рублях и иностранной валюте за все виды перевозок грузов, пассажиров, багажа, грузобагажа и почты поступают на счета специально организованных для этих целей подразделений БЖД: расчетных центров на отделениях, УП "Белжелдоррасчет". Указанные подразделения обеспечивают контроль за правильностью оформления перевозочных документов, полнотой и своевременностью поступления денежных средств, расчетами с инородителями, участвовавшими в перевозках. В установленные сроки эти подразделения перечисляют поступившие средства: расчетные центры отделений – на расчетный счет отделения; УП "Белжелдоррасчет" – на расчетный и валютный счета БЖД. Дополнительные сборы, взысканные с клиента в иностранной валюте, зачисляются на валютный счет

отделений, минуя отделенческие расчетные центры.

Для определения доходов от перевозок БЖД в целом все отделения предоставляют в Управление БЖД (через УП "Белжелдоррасчет") информацию о всех зачисленных на их счета доходных поступлениях. Доходные поступления – денежные средства в белорусских рублях и иностранной валюте, начисленные БЖД и подлежащие взысканию (взысканные) с клиентов при выполнении организациями БЖД транспортных работ и услуг.

Доходные поступления зачисляются на счета БЖД напрямую, либо через отделенческие расчетные центры или УП «Главный расчетный информационный центр», а также поступают в кассы организаций. В доходных поступлениях часть суммы является собственностью БЖД (отделения), другая ее часть принадлежит железным дорогам других государств (другим отделениям), участвовавшим в перевозках.

Дополнительные сборы и услуги, связанные с перевозками грузов, пассажиров, почты, багажа и грузобагажа в белорусских рублях и иностранной валюте подлежат зачислению на расчетные (валютные) счета отделений дороги.

Для определения доходов от перевозок БЖД в целом все отделения и УП «Дортурсервис» ежемесячно, в установленные сроки, представляют в УП «Главный расчетный информационный центр» информацию обо всех начисленных суммах за выполненные работы и услуги по перевозке грузов, пассажиров, почты, багажа и грузобагажа, дополнительных сборах, связанных с перевозками. На основе представленной информации УП «Главный расчетный информационный центр» производит обобщение доходов от перевозок за отчетный период и передает их сумму Управлению дороги для распределения между организациями основной деятельности для расчетов за выполненные работы и услуги по перевозкам грузов, пассажиров, почты, багажа и грузобагажа.

Доходы от перевозок – это сумма денежных средств, причитающихся Белорусской железной дороге за выполненные работы и услуги по перевозке грузов, пассажиров, почты, багажа и грузобагажа, дополнительных сборов, связанных с перевозками. Сумма доходов от перевозок, полученных дорогой, является источником финансирования текущей деятельности дороги в целом, отделений дороги и их структурных подразделений, предприятий дорожного подчинения, участвующих в перевозочном процессе, поэтому подлежит распределению.

К распределению между отделениями дороги и предприятиями дорожного подчинения поступает не вся сумма доходов от перевозок. Особенности организации перевозочного процесса железной дороги и реализации перевозочной продукции требуют наличия централизованных средств, необходимых для расчетов с государственным бюджетом; формирования инновационного фонда; финансирования затрат по централизованному приобретению материалов, топлива, амортизации грузовых вагонов и контейнеров и финансирования их ремонта, погашения задолженности за электроэнергию и газ; содержания предприятий дорожного подчинения и общехозяйственных расходов Управления дороги. Сумма централизованных средств, оставляемых в Управлении железной дороги, устанавливается исходя из потребности в осуществлении централизованных расходов в определенном размере (25-30%) от общей суммы доходов дороги от перевозок.

В составе доходов от перевозок распределению между отделениями подлежат провозные платежи, согласно тарифным руководствам и иным документам, применяемым на БЖД, а также доходы, полученные отделениями от оказания дополнительных услуг по грузовым перевозкам и зачисленные на их расчетный (валютный) счет. Дополнительные сборы по грузовым перевозкам, а также дополнительные сборы и услуги по пассажирским перевозкам, взысканные отделением не подлежат распределению и включаются в доходы от перевозок отделения общей суммой.

После распределения доходов между отделениями, часть доходов от перевозок, оставляемая в Управлении БЖД, направляется на покрытие затрат (всех либо их части) организаций дорожного подчинения, участвующих в перевозках.

То, каким образом происходит финансирование предприятий железной дороги, можно увидеть на схеме 2. Весь процесс осуществляется двумя этапами:

1. между Управлением дороги (финансово-экономическая служба) и отделением дороги;
2. между отделением дороги и его структурными подразделениями.

Как видно, в этом процессе принимают участие 3 звена:

1. Управление дороги (финансово-экономическая служба);
2. отделение дороги;
3. структурные подразделения.



Схема 2. Модель финансирования предприятий железной дороги.

Управление дороги осуществляет расчеты с отделениями дороги за выполненные работы по перевозкам, исходя из расчетных цен на хозрасчетные измерители эксплуатационной работы. Расчетные цены устанавливаются для отделений дороги на единицу тонно-километров – по грузовым перевозкам и единицу пассажиро-километров – по пассажирским перевозкам. Расчетные цены устанавливаются на уровне, обеспечивающем возмещение эксплуатационных расходов и получение отделением прибыли (в соответствии с утвержденным финансовым планом), достаточной для уплаты налогов в бюджеты, образования фондов накопления и потребления, покрытия прямых расходов из прибыли.

2. Порядок финансирования предприятий железной дороги. Понятие «права на доходы».

Финансово-экономическая служба Управления Белорусской железной дороги осуществляет финансирование отделений дороги путем ежедневных перечислений авансов денежных средств на их расчетные счета в счет лимита финансирования за месяц.

Лимит финансирования устанавливается расчетным путем финансовой службой Управления дороги до начала очередного месяца, утверждается Начальником дороги и высылается отделением дороги. В подтверждение передачи денежных средств в качестве финансирования Управление дороги сообщает официальным письмом, в котором указывается, какими средствами может располагать отделение дороги.

Базой для установления лимита финансирования являются планируемые затраты под доведенные объемы перевозок и прогнозируемые доходные поступления. Расчет лимита финансирования производится следующим образом:

1. финансово-экономической службой Управления дороги рассчитываются и устанавливаются плановые суммы эксплуатационных расходов в разрезе каждого отделения дороги, которые утверждаются руководителем дороги;

2. не позднее чем за 10 дней до окончания текущего месяца в связи с изменениями в экономической политике (рост цен, повышение минимального размера заработной платы и другими объективными причинами) суммы плановых эксплуатационных расходов могут корректироваться на соответствующий показатель;

3. плановая сумма расходов увеличивается на установленный для каждого отделения дороги уровень рентабельности. Полученная сумма представляет собой «право на доходы»;

4. из плановой суммы доходов исключается величина централизованных платежей и отчислений (относящихся к расходам отделений дороги, но осуществляемым централизованно Управлением дороги).

Включение в лимит финансирования средств на финансирование внешней подсобно-вспомогательной деятельности не допускается.

По истечении каждого месяца производится расчет окончательной суммы финансирования каждому отделению дороги. Сумма окончательного финансирования по отделениям дороги устанавливается следующим образом:

1. рассчитываются доходы от перевозок на основании утвержденных Управлением железной дороги расчетных цен на единицу тонно-километров и единицу пассажиро-километров и фактически выполненных объемов грузовых перевозок в эксплуатационных тонно-километрах и пассажирских перевозок в пассажиро-километрах;

2. сумма доходов отделения дороги по грузовым перевозкам включает в себя доходы от перевозок, начальных операций и дополнительные сборы; по пассажирским перевозкам – доходы от перевозок в межгосударственном и внутриреспубликанском сообщении и выручку от продажи билетов в пригородном сообщении;

3. общая сумма доходов отделений дороги сопоставляется с лимитом финансирования и устанавливается сумма дополнительного финансирования или изъятия средств, которая доводится до отделения дороги официальным письмом.

Управление железной дороги в течение месяца финансирует отделения дороги путем перечисления аванса в счет доходов от перевозок для обеспечения нормального функционирования предприятий, обеспечения эксплуатационной работы, выполнения установленных видов ремонта, расчетов с бюджетными и внебюджетными фондами, содержания социальной сферы. Отделения дороги, как аванс, зачисляются также на свои расчетные счета взысканные дополнительные сборы, выручку от продажи билетов в пригородном сообщении.

При дефиците денежных средств на расчетном счете, поступающих за перевозки, Управление железной дороги переходит на другой порядок финансирования, когда финансовые ресурсы отделения дороги определяются согласно прогнозируемым доходным поступлениям.

Для осуществления финансирования отделений железной дороги не позднее 25-го числа каждого месяца они (отделения) составляют заявку на финансирование и представляют ее в Управление дороги. Заявка на финансирование учитывает денежные средства, необходимые для покрытия всех видов затрат, в том числе первоочередных

платежей: заработной платы, налогов, топливно-энергетических ресурсов. Финансово-экономическая служба Управления дороги проверяет поданные заявки, их обоснованность и под прогнозируемые доходные поступления устанавливает лимит финансирования. Ежедневно производится анализ фактически поступивших денежных средств и изменений в их потребности, с учетом уплаты централизованных налогов в бюджет и других платежей, и последующая корректировка лимита финансирования.

Финансово-экономическая служба Управления дороги осуществляет контроль за использованием денежных средств, поступающих на расчетные счета отделений дороги. Для этого отделения дороги ежедневно представляют оперативные сведения о поступлении и расходовании средств, поступивших на расчетные счета отделений дороги.

В счет лимита финансирования отделения оставляют на своих счетах денежные средства от дополнительных сборов и услуг, связанных с перевозками. Указанные денежные средства подлежат направлению отделениями на выплату заработной платы, на расчеты с бюджетом и оплату топливно-энергетических ресурсов.

Доходы от выполнения других работ и услуг (подсобно-вспомогательная деятельность), внебюджетных операций, которые отделения железной дороги и их структурные подразделения получают от юридических и физических лиц, на основании заключенных договоров, остаются в их распоряжении.

Кроме того, финансово-экономическая служба Управления дороги составляет финансовый план по дороге в целом и в разрезе отделений дороги, доводит план до каждого отделения. К финансовому плану прилагается план доходов от перевозок по дороге в целом и в разрезе каждого отделения дороги. Финансовый план содержит развернутые данные по источникам формирования финансовых ресурсов, потребности в средствах по основным направлениям, источникам финансирования с оценкой сбалансированности общих результатов – достаточности ресурсов или их дефицита.

В свою очередь отделение Белорусской железной дороги производит финансирование структурных подразделений, обеспечивает полноту сбора и своевременность поступления доходов от перевозок и связанных с ними работ. Кроме того, оно несет ответственность за финансовое положение отделения и входящих в его состав структурных подразделений. Также отделение производит работу по рациональному использованию ресурсов и росту прибыли (доходов), по ценообразованию на продукцию (работы, услуги), кроме цен устанавливаемых централизованно.

2. Порядок возникновения «права» на доходы.

Доходы отделения Белорусской железной дороги состоят из доходов от выполнения перевозок (доходы от перевозок), от других работ и услуг (доходы от подсобно-вспомогательной деятельности и внебюджетных операций).

Особенность перевозочного процесса и централизованный порядок сбора и распределения выручки за перевозки грузов и пассажиров определяют особую систему финансирования отделения дороги Управлением железной дороги.

Доходы от перевозок отделения железной дороги состоят из доходов за перевозки грузов и пассажиров. Величина доходов определяется Управлением дороги расчетным путем, исходя из фактически выполненного объема грузовых и пассажирских перевозок и установленных расчетных цен на хозрасчетные измерители. В общую сумму доходов от грузовых перевозок включаются доходы от начальных операций и дополнительные сборы, а от пассажирских перевозок – выручка от продажи билетов в пригородном сообщении. Для отделения дороги расчетные цены устанавливаются на 1 эксплуатационный тонно-километр и 1 пассажиро-километр. Эти цены устанавливаются на уровне, обеспечивающем возмещение эксплуатационных расходов и получение прибыли, достаточной для уплаты налогов в бюджеты, образования фондов накопления и потребления, покрытия прямых расходов, осуществляемых за счет прибыли отделения железной дороги. Расчетные цены на хозрасчетные измерители подлежат корректировке

при изменении тарифов, повышении оплаты труда, изменении цен на материалы, топливо, электроэнергию и другие ресурсы, технической реконструкции и введении новой технологии перевозочного процесса, изменении системы налогообложения.

Доходы от перевозок отделению ежемесячно передаются от Управления железной дороги по внутриведомственным расчетам и используются на покрытие всех отделенческих расходов, в том числе уплаты налогов в бюджеты и последующее финансирование линейных предприятий (структурных подразделений). Доходы от перевозок каждого структурного подразделения определяются исходя из установленной отделением дороги расчетной цены на хозрасчетные измерители и величины фактически выполненного объема работы в соответствующих измерителях. Расчетные цены на хозрасчетные измерители обеспечивают каждому структурному подразделению возмещение эксплуатационных расходов и образование прибыли, необходимой для покрытия затрат и отчислений, производимых за счет прибыли.

Управление железной дороги в течение месяца финансирует отделение путем перечисления авансов в счет доходов от перевозок для обеспечения нормального функционирования предприятий, обеспечения эксплуатационной работы, выполнения установленных видов ремонта, содержания социальной сферы, расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами. Отделение дороги, как аванс, зачисляет на свой расчетный счет также взысканные дополнительные сборы и выручку от продажи билетов в пригородном сообщении. В связи с централизованным приобретением Управлением дороги для отделения топлива, запасных частей, материалов верхнего строения пути, подвижного состава и централизованной оплатой других расходов, размер оплаты выполненных отделением перевозок отличается от размера дохода от перевозок и определяется путем расчета лимита финансирования по перевозкам. Лимит финансирования обеспечивает средствами выплату заработной платы, начисления на заработную плату, приобретение товарно-материальных ценностей в пределах установленных размеров, расчеты за тепло- и энергоресурсы, расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами, выполненные работы и услуги, другие эксплуатационные расходы и расходы, финансируемые за счет прибыли отделения и фондов специального назначения.

В свою очередь отделение устанавливает лимиты финансирования для структурных подразделений, входящих в его состав, и финансирует в сроки, согласно представленным ими заявок. Окончательные расчеты между Управлением дороги и отделением, отделением и его структурными подразделениями по распределению доходов от перевозок и выручки производится по результатам работы за каждый квартал.

Доходы от выполнения других работ и услуг (по иным видам деятельности) взыскиваются отделением железной дороги и его структурными подразделениями с юридических и физических лиц на основании заключенных с ними договоров и цен. Цены на работы по иным видам деятельности устанавливаются согласно калькуляций, утвержденных начальником отделения железной дороги. Эти доходы остаются на отделении дороги и используются им, прежде всего, на покрытие затрат, связанных с производством этих работ и услуг, уплаты налогов в бюджеты, инвестирование в их расширение и повышение эффективности.

Следующим уровнем финансирования является структурное подразделение железной дороги.

Доходы структурного подразделения состоят из доходов от перевозок, выполнения других работ и услуг (доходы от подсобно-вспомогательной деятельности и внеоперационных операций). Доходы структурного подразделения от перевозок определяются отделением расчетным путем, исходя из фактически выполненного объема работы и установленных расчетных цен на хозрасчетные измерители. Расчетная цена является внутриотделенческой ценой за единицу выполненного объема работы, которая устанавливается отделением железной дороги на соответствующий хозрасчетный измеритель. Расчетные цены устанавливаются на уровне, обеспечивающем возмещение

эксплуатационных расходов и получение прибыли, достаточной для уплаты налогов в бюджеты, образование фондов специального назначения и покрытия прямых расходов, осуществляемых за счет прибыли структурного подразделения.

Финансирование структурных подразделений за перевозочную деятельность осуществляется по лимиту. Лимит финансирования структурного подразделения устанавливается начальником отделения дороги в соответствии с объемом выполненных работ при утвержденной технологии выполнения этих работ. В качестве базы для установления лимита финансирования выступают фактические затраты базового года, согласованные и приведенные в соответствие с утвержденной технологией производственного процесса. Лимит финансирования предусматривает средства на покрытие текущих производственных расходов и мероприятий, осуществляемых за счет фонда потребления. Установленный лимит финансирования подвергается корректировке в случаях изменения объема выполняемых работ, пересмотром отделением дороги технологического процесса, инфляционными факторами.

Доходы, полученные структурными подразделениями от выполнения других работ и услуг (от иных видов деятельности и прочих операций по текущей деятельности) являются дополнительным источником финансовых ресурсов.

УЧЕТ ДОХОДОВ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ ИНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ ЖЕЛЕЗНОЙ ДОРОГИ

Железная дорога, наряду с перевозками, осуществляет производство и реализацию продукции иных видов деятельности, производимой вспомогательными и подсобными производствами. Состав такой продукции разнообразен и включает в себя:

- готовую продукцию вещественной формы, учитываемую на счетах 10, 43;
- выполненные для заказчиков ремонтные и строительно-монтажные работы, которые на счетах учета материальных ценностей не отражаются;
- продукция промышленного производства;
- погрузо-разгрузочные работы;
- сдача в аренду сторонним организациям;
- ремонт локомотивов, вагонов по договорам;
- производство товаров народного потребления (реализация изделий швейного цеха, изготовление шпал);
- оказание платных услуг населению (электроэнергия бытового сектора, автоуслуги, услуги связи населению (плата за телефон), обучение учащихся, ремонт автотранспорта, реализация постельных принадлежностей, чая, срубов, бань, ремонт радиоаппаратуры, жилья, услуги гостиниц, изготовление оград, гаражей, услуги столярных мастерских, дискотека, кружки, путевки, проживание в доме отдыха);
- прочая реализация (выручка или расходы от выбытия основных фондов, доходы от продажи валюты);
- прочие доходы и расходы по текущей деятельности – пени банка полученные, штрафы за нерациональное использование электроэнергии, за потери тепло- и электроэнергии, за просрочку в доставке груза, за простой вагонов, прибыли или убытки прошлых лет, возмещение материального ущерба виновными лицами, оприходование излишков ТМЦ, госпошлина по иску, убытки от ликвидации основных фондов, оприходование основных фондов, проценты от работников за ссуду по жилью, от уплаты по векселям, от работников за отпущенные им ТМЦ в кредит, дивиденды, кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности, страховое возмещение убытков, курсовые разницы на момент перечисления и момент продажи, индексация взносов на жилищное строительство и другие);
- подсобное сельское хозяйство и др.

Учет затрат на производство всех этих видов продукции ведется на счете 23 «Вспомогательные производства».

Целью *вспомогательного производства* является выполнение дополнительных работ и услуг для основного производства (перевозок) путем изготовления для этого материалов и запчастей, инструментов и инвентаря и т. п., выполнения ремонтных работ, выработки тепла и электроэнергии. Реализации при этом подлежит лишь та часть продукции, которая не может быть потреблена на месте, или имеются свободные мощности для выполнения ремонтных и строительно-монтажных работ на сторону.

Целью *подсобного производства* является увеличение доходов предприятия и повышение его рентабельности за счет организации производства такой продукции и услуг, которые пользуются спросом на рынке, т. е. продукция этих производств целиком предназначена для продажи.

Реализация продукции иных видов деятельности осуществляется по ценам, уровень которых определяется в зависимости от вида продукции. Готовая продукция, учитываемая на счете 43 «Готовая

продукция», реализуется по рыночным ценам, сложившимся в данной местности. Продукция, представляющая собой производственные запасы, реализуется юридическим лицам по цене приобретения аналогичных материальных ресурсов с добавлением наценки, а физическим лицам – по рыночной цене. Ремонтные и строительно-монтажные работы, выполненные по договорам с заказчиками, реализуются по сметной стоимости, включающей в себя не только затраты на производство и косвенные налоги, но и прибыль. Реализация потоков энергии осуществляется по тарифам на воду, газ, электроэнергию и т. п. По тарифам оплачиваются также услуги автомобильного транспорта.

Отпуск юридическим лицам готовой продукции и материальных ресурсов производится по требованиям, товарным накладным (ТН) или товарно-транспортным накладным (ТТН), если доставка ее выполняется автомобильным транспортом.

Накладные или требования и товарно-транспортные накладные являются основанием для списания отпущенных материальных ценностей и предъявления покупателям расчетных документов на их оплату.

Сдача законченных ремонтных и строительно-монтажных работ оформляется актом выполнения строительно-монтажных работ, который дает право исполнителю предъявить счет заказчику на сметную стоимость этих работ, а по окончании списать фактические затраты по сданным объектам.

Количество отпущенной потребителям воды, газа, электроэнергии определяется по показаниям счетчиков и оформляется соответствующим актом. Исходя из действующих тарифов на стоимость отпущенной энергии потребителям предъявляются счета, а фактическая себестоимость энергии подлежит списанию со счета 23 «Вспомогательные производства».

Реализация продукции (работ, услуг), в том числе товаров широкого потребления населению и работникам организации производится за наличный расчет. В случае если реализация носит эпизодический характер, допускается оплата через кассу организации путем составления приходного кассового ордера.

Синтетический учет реализации продукции (работ, услуг) иных видов деятельности ведется на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», который относится к числу сопоставляющих (результативных) счетов. По дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» отражается фактическая (полная) себестоимость, по кредиту – отпускная стоимость. Разница между оборотами по кредиту и дебету представляет собой финансовый результат, списываемый в конце месяца на счет 99 «Прибыли и убытки».

Расходы по реализации продукции (работ, услуг) – транспортные расходы, расходы на тару и упаковку и др. – организациями железной дороги отдельно не учитываются, а в фактических суммах относятся непосредственно на дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Учета результатов реализации продукции отдельных видов к счету 90 ведется позиционно в аналитическом учете.

Предъявление счетов покупателям за отпущенную им продукцию или сданные работы в соответствии с товарными документами отражается по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». При оплате продукции через кассу дебетуется счет 51 «Расчетный счет» или при оплате наличными деньгами 50 «Касса», а через товарную кассу станции по квитанциям разных сборов – счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Стоимость отпущенной покупателям готовой продукции по учетным ценам в течение месяца на основании расходных документов списывают на дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Сюда же по окончании месяца обычной или сторнировочной записью относят разницу между фактической себестоимостью реализованной продукции и ее учетной стоимостью.

По ремонтным и строительно-монтажным работам, а также потокам энергии на дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» относят их фактическую себестоимость. По работам ее исчисляют с учетом незавершенного производства.

Списание реализованной продукции, работ учитывается записью по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в корреспонденции с кредитом счетов 23 «Вспомогательные производства» и 43 «Готовая продукция».

В случае отказа покупателя от оплаты отгруженной ему продукции необходимо ее стоимость исключить из ранее учтенного объема реализации, что достигается составлением сторнировочных записей.

Бухгалтерские записи по учету реализации продукции (работ, услуг) иных видов деятельности железной дороги приведены в таблице 1.

Доходы, полученные организациями железной дороги от реализации продукции, работ, услуг иных видов деятельности, не передаются в вышестоящую организацию, а остаются в их распоряжении. Организации имеют полное право распоряжаться этими средствами по своему усмотрению, что дает им стимул к развитию такой деятельности.

Таблица 1 Система учета реализации продукции (работ, услуг) ИВД на предприятиях железнодорожного транспорта

№	Наименование хозяйственной операции	Дебет счета	Кредит счета
1	Отражение затрат на производство продукции иных	23	10, 70, 69

	видов деятельности железной дороги		и др.
2	Оприходование выпущенной из производства готовой продукции по учетным ценам	43	23
3	Отгрузка готовой продукции покупателям	90	43
4	Списание по окончании месяца разницы между фактической себестоимостью и стоимостью по учетным ценам оприходованной готовой продукции	90	23
5	Списание по окончании месяца фактической себестоимости сданных работ и отпущенной энергии	90	23
6	Расходы по реализации, оплаченные за счет поставщика	90	50, 51, 71 и др.
7	Расходы по реализации, оплаченные за счет покупателя	62	50, 51, 71 и др.
8	Предъявление расчетных документов покупателям за отгруженную продукцию, сданные работы, отпущенную энергию по ценам реализации	62	90
9	Поступление платежей от покупателей	51	62
10	Начисление налогов из выручки за реализованную продукцию	90	68
11	Ежемесячное списание финансового результата (прибыли) от реализации		
	– прибыль	90	99
	– убыток	99	90

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ **УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ УСТАВНЫХ ВИДОВ** **ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

1. Значение и задачи учета финансовых результатов
2. Учет финансовых результатов от текущей деятельности.

1. Значение и задачи учета финансовых результатов

В процессе хозяйственной деятельности предприятия (организации) получают финансовые результаты, которые выражаются прибылью или убытком. Они представляют собой сумму финансовых результатов от реализации продукции, работ, услуг, товаров, основных средств, материальных ценностей, нематериальных и прочих активов, а также доходов (расходов) от прочих операций.

Прибыль – это часть чистого дохода, созданного в процессе производства и реализованного в сфере обращения, который непосредственно получают предприятия. Только после продажи продукции чистый доход принимает форму прибыли.

Главной задачей субъекта хозяйствования является деятельность, направленная на получение прибыли для удовлетворения социальных и экономических интересов членов трудового коллектива и интересов собственника имущества предприятия. При этом развитие рыночных отношений повышает ответственность и самостоятельность предприятий в выработке и принятии управленческих решений по обеспечению эффективности их деятельности. Эффективность производственной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия выражается в достигнутых финансовых результатах. Общим финансовым результатом является валовая прибыль.

Валовая прибыль – это суммарная величина всех прибылей предприятия (организации), получаемая за счет всех видов деятельности предприятий железнодорожного транспорта. Количественно она представляет собой разность между выручкой (доходом) от реализации продукции (оказания услуг, выполнения работ) (без налога на добавленную стоимость и акцизов) и полной себестоимостью реализованной продукции (работ, услуг).

Основными задачами учета финансовых результатов предприятия (организации) являются:

- повседневный оперативный контроль за формированием финансовых результатов от реализации продукции (товаров, работ, услуг);
- постоянное выявление получаемых финансовых результатов от реализации основных средств, нематериальных активов, производственных запасов и прочих активов;
- систематическое выявление и контроль за прочими доходами и расходами с целью минимизации последних;
- правильное определение налогооблагаемой базы по прибыли;
- постоянный контроль за правильностью и своевременностью отчислений в течение года от прибыли в бюджет и различные фонды, создаваемые на предприятии,
- контроль за выполнением задания по прибыли, источникам ее формирования и видам деятельности, а также использованию по назначению;
- определение конечного финансового результата;
- выявление внутренних резервов производства, предупреждение возникновения непроизводительных затрат, убытков;
- своевременное и точное составление отчетности о финансовых результатах.

Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) Белорусской железной дороги складывается в течение года из следующих составляющих:

- финансового результата по текущей деятельности (реализация продукции, товаров, работ и услуг);
- финансового результата от прочей деятельности (инвестиционной и финансовой).

Точность, своевременность и достоверность отражения хозяйственных операций по финансовым результатам – необходимая качественная сторона ведения бухгалтерского учета. Так как, финансовые результаты работы предприятия (организации) - прибыль (убыток) формируются в итоге реализации продукции (работ, услуг), основных средств, товарно-материальных ценностей, нематериальных и прочих активов, а также прочих доходов и расходов, то в контроле за их формированием важное значение имеет правильно организованный на предприятии бухгалтерский учет.

2. Учет финансовых результатов от текущей деятельности.

Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с текущей деятельностью организации, а также для определения финансового результата по ней.

На счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» отражаются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, управленческие расходы, расходы на реализацию, прочие доходы и расходы по текущей деятельности.

К счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» могут быть открыты субсчета:

- 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90-2 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90-5 «Управленческие расходы»;
- 90-6 «Расходы на реализацию»;
- 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;
- 90-8 «Налог на добавленную стоимость»;

90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из прочих доходов от текущей деятельности»;

90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»;

90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

Записи по субсчетам счета 90 производятся накопительно в течение отчетного года. Сопоставлением дебетового и кредитового оборота определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от текущей деятельности за отчетный период, который отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) субсчета 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (кроме субсчета 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»), закрываются внутренними записями на субсчет 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

Аналитический учет по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» ведется по видам реализованных товаров, продукции, выполненных работ, оказанных услуг и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

Доходы – увеличение экономических выгод в течение отчетного периода путем увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника ее имущества (учредителей, участников).

Затраты – стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах.

Косвенные затраты – затраты, связанные с производством нескольких видов продукции, выполнением нескольких видов работ, оказанием нескольких видов услуг, которые включаются в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг по определенной базе распределения.

Метод начисления – отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они фактически совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним.

Прямые затраты – затраты, связанные с производством определенного вида продукции, выполнением определенного вида работ, оказанием определенного вида услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.

Расходы – уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками).

Текущая деятельность – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности.

Финансовая деятельность - деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

Инвестиционная деятельность – деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика (далее –

инвестиционные активы), осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

Экономические выгоды - получение организацией доходов от реализации активов, снижение расходов и иные выгоды, возникающие от использования организацией активов.

В зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации доходы и расходы подразделяются на следующие виды:

- **доходы и расходы по текущей деятельности;**
- **доходы и расходы по инвестиционной деятельности;**
- **доходы и расходы по финансовой деятельности;**
- **иные доходы и расходы.**

Доходами по текущей деятельности являются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности.

Расходы по текущей деятельности представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде.

Расходы по текущей деятельности включают в себя затраты, формирующие: себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг; управленческие расходы; расходы на реализацию; прочие расходы по текущей деятельности.

Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг включает:

- в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, - прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, относящиеся к реализованной продукции, работам, услугам;
- в организации, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, - стоимость приобретения реализованных товаров (в ценах приобретения или в розничных ценах, за исключением сумм реализованных торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров);

К прямым затратам относятся прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда.

В состав прямых материальных затрат включается стоимость израсходованного сырья и материалов, составляющих основу производимой продукции, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и других материалов, стоимость которых может быть прямо включена в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.

В состав прямых затрат на оплату труда включаются затраты на оплату труда и другие выплаты работникам, занятым в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг, а также суммы обязательных отчислений, установленных законодательством, от указанных выплат.

В состав распределяемых переменных косвенных затрат включаются косвенные общепроизводственные затраты, величина которых зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

К **управленческим расходам** относятся условно-постоянные косвенные затраты, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные затраты», а также расходы, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию», которые списываются в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы»).

В организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции, работ, услуг или относятся к управленческим расходам в порядке, установленном учетной политикой организации.

В состав **прочих доходов и расходов по текущей деятельности**, учитываемых на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчета 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 90-8 «Прочие расходы по текущей деятельности»), включаются:

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств;
- суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации;
- стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ, оказанных услуг, полученных и переданных безвозмездно;
- доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение запасов, оплату выполненных работ, оказанных услуг, финансирование текущих расходов;
- доходы и расходы от уступки права требования;
- суммы недостач и потерь от порчи запасов, денежных средств;
- суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов и восстанавливаемые суммы этих резервов;
- суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам и восстанавливаемые суммы этих резервов;
- суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов (в случае, если организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг);
- расходы по аннулированным производственным заказам;
- расходы обслуживающих производств и хозяйств;
- материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год;
- не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;
- штрафы, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению;
- неустойки, штрафы, пени, предъявленные и признанные (или присужденные) за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению;
- неустойки, штрафы, пени за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате;
- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;
- прибыль (убыток) прошлых лет по текущей деятельности, выявленная в отчетном периоде;
- другие доходы и расходы по текущей деятельности.

Выручка от реализации продукции, товаров признается в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий:

- покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию, товары;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется вероятность увеличения экономических выгод организации в результате хозяйственной операции;
- расходы, которые произведены или будут произведены при совершении хозяйственной операции, могут быть определены.

Исходя из условий признания выручки, специфики осуществляемой деятельности и условий заключенных договоров организация определяет дату признания выручки от реализации продукции, товаров. Порядок ее определения закрепляется в учетной политике организации.

Выручка от выполнения работы, оказания услуги признается в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий:

- сумма выручки может быть определена;
- имеется вероятность увеличения экономических выгод организации в результате хозяйственной операции;
- степень готовности или завершенность работы, услуги на отчетную дату может быть определена;
- расходы, которые произведены при совершении хозяйственной операции, и расходы, необходимые для ее завершения, могут быть определены.

Если сумма выручки от выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в сумме признанных в бухгалтерском учете затрат на выполнение данной работы, оказание данной услуги, которые будут впоследствии возмещены организации.

Если сумма выручки от выполнения работы, оказания услуги не может быть определена и не предполагается возмещение произведенных затрат, то сумма выручки от выполнения работы, оказания услуги не признается, а произведенные затраты признаются расходами отчетного периода.

Выручка от выполнения работы, оказания услуги с длительным циклом выполнения или оказания может быть признана в бухгалтерском учете по мере готовности работы, услуги и приемки заказчиком отдельных этапов или по завершении выполнения работы, оказания услуги в целом.

Выручка от выполнения определенной работы, оказания определенной услуги признается в бухгалтерском учете по мере готовности работы, услуги на основании степени готовности работы, услуги, согласованной сторонами договора на выполнение работы, оказание услуги, если возможно определить указанную степень готовности на отчетную дату.

Выручка от выполнения определенной работы, оказания определенной услуги с длительным циклом выполнения или оказания признается в бухгалтерском учете по завершении выполнения работы, оказания услуги в целом, если невозможно определить степень готовности работы, услуги на отчетную дату.

Выручка от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг уменьшается на сумму скидок (премий, бонусов), предоставленных покупателю (заказчику) к цене (стоимости), указанной в договоре, полученных после выполнения покупателем (заказчиком) условий (в том числе объема покупок или заказов), определенных в договоре в качестве обязательных для получения таких скидок (премий, бонусов).

Выручка от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг отражается в бухгалтерском учете по дебету счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других счетов и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»).

Доходы от участия в уставных фондах других организаций признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором принято решение об их выплате.

Проценты, причитающиеся к получению, признаются в бухгалтерском учете в каждом отчетном периоде исходя из условий договора.

Неустойки, штрафы, пени, предъявленные и признанные (или присужденные) за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению, признаются в бухгалтерском учете доходами в том отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником, в суммах, присужденных судом или признанных должником.

Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, признается в бухгалтерском учете доходом в том отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек, в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Суммы увеличения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки признаются в бухгалтерском учете доходами в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка.

Доходы по инвестиционной, финансовой деятельности, иные доходы отражаются по дебету счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других счетов и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

УЧЕТ ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода, непосредственно не связанных с текущей деятельностью организации, в том числе по инвестиционной и финансовой деятельности.

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Налог на добавленную стоимость»;

91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов»;

91-4 «Прочие расходы»;

91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются доходы по инвестиционной, финансовой деятельности и иные доходы (кроме доходов по текущей деятельности).

Записи по субсчетам счета 91 «Прочие доходы и расходы» производятся накопительно в течение отчетного года. Сопоставлением дебетового оборота и кредитового оборота по субсчетам счета 91 определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период, которое отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) субсчета 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов». Счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы», кроме субсчета 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов», закрываются внутренними записями на субсчет 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по видам прочих доходов и расходов и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации. Аналитический учет прочих доходов и расходов, относящихся к одной и той же хозяйственной операции, должен обеспечивать возможность выявления финансового результата по данной операции.

Суммы потерь имущества в результате стихийных бедствий отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

В состав доходов и расходов по инвестиционной деятельности, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются:

– доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений;

– суммы излишков инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации;

– суммы недостач и потерь от порчи инвестиционных активов;

– доходы и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций;

– доходы и расходы по договорам о совместной деятельности;

– доходы и расходы по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги других организаций (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

- суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);
- суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения, признаваемые доходами (расходами) в соответствии с законодательством;
- доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение инвестиционных активов;
- стоимость инвестиционных активов, полученных или переданных безвозмездно;
- доходы и расходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости;
- проценты, причитающиеся к получению;
- прибыль (убыток) прошлых лет по инвестиционной деятельности, выявленная в отчетном периоде;
- прочие доходы и расходы по инвестиционной деятельности.

В состав доходов и расходов по финансовой деятельности, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются:

- проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами (за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством);
- разницы между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью (при аннулировании выкупленных акций) или стоимостью, по которой указанные акции реализованы третьим лицам (при последующей реализации выкупленных акций);
- расходы, связанные с получением во временное пользование (временное владение и пользование) имущества по договору финансовой аренды (лизинга) (если лизинговая деятельность не является текущей деятельностью);
- доходы и расходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением долговых ценных бумаг собственного выпуска (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);
- курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством;
- прибыль (убыток) прошлых лет по финансовой деятельности, выявленная в отчетном периоде;
- прочие доходы и расходы по финансовой деятельности.

В состав иных доходов и расходов, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются доходы и расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями, прочие доходы и расходы, не связанные с текущей, инвестиционной и финансовой деятельностью.

Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период.

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются суммы убытков (потерь, расходов), а по кредиту - суммы прибыли (доходов) организации. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов за отчетный период определяется конечный финансовый результат отчетного периода (чистая прибыль или чистый убыток).

Прибыль (убыток) от текущей деятельности отражается по дебету (кредиту) счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности») и кредиту (дебету) счета 99 «Прибыли и убытки».

Сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период отражается по дебету (кредиту) счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов») и кредиту (дебету) счета 99 «Прибыли и убытки».

Начисление налогов на прибыль и доходы и других налогов и сборов, исчисляемых из прибыли (дохода) организации в соответствии с законодательством, отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью последнего месяца отчетного года сумма чистой прибыли (убытка) отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналитический учет по счету 99 «Прибыли и убытки» ведется таким образом, чтобы обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

УЧЕТ КОНЕЧНОГО ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ. ВИДЫ, ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ И УЧЕТ НАЛОГОВ И ИНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ, УПЛАЧИВАЕМЫХ ИЗ ПРИБЫЛИ

1. Учет формирования конечного финансового результата
2. Учет нераспределенной прибыли.

1 Учет формирования конечного финансового результата

В связи с возросшей ролью прибыли в условиях становления рыночной экономики особое значение приобретает бухгалтерский учет ее формирования и распределения. При этом для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году предназначен счет 99 "Прибыли и убытки". Данный счет используется только на уровне юридического лица и не применяется в бухгалтерском учете филиалов и структурных подразделений БЖД.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности организаций БЖД, а также операционных и внереализационных доходов и расходов.

По дебету счета 99 "Прибыли и убытки" отражаются убытки (потери, расходы) организаций БЖД, а по кредиту – прибыли (доходы).

Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период

показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

Аналитический учет по счету 99 "Прибыли и убытки" должен вестись по каждой статье прибылей и убытков (по каждому виду деятельности) и обеспечивать формирование данных, необходимых для составления бухгалтерской отчетности.

Учетные записи по счету 99 "Прибыли и убытки" представлены в таблице 12.4.

Таблица 12.4 – Учетные записи по счету 99 "Прибыли и убытки"

По дебету	
С кредитом счетов	Содержание операции
68	Начисление налогов и других платежей, уплачиваемых из прибыли; начисление штрафных санкций за нарушение налогового законодательства
69	Начисление штрафных санкций за нарушение налогового законодательства по расчетам с Фондом социальной защиты населения
84	Реформация баланса в конце отчетного периода (списание нераспределенной прибыли)
90	Закрытие в конце месяца счета 90 с определением финансового результата (убытка) от реализации продукции, товаров, работ, услуг
91	Закрытие в конце месяца счета 91 с определением финансового результата (убытка) от прочей деятельности

По кредиту	
С дебетом счетов	Содержание операции
84	Реформация баланса в конце отчетного периода (списание непокрытого убытка)
90	Закрытие в конце месяца счета 90 с определением финансового результата (прибыли) от реализации продукции, товаров, работ, услуг
91	Закрытие в конце месяца счета 91 с определением финансового результата (прибыли) от прочей деятельности

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 "Прибыли и убытки" закрывается заключительной записью декабря и сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года отражается по дебету (кредиту) счета 99 "Прибыли и убытки" и кредиту (дебету) активно-пассивного счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Такая операция называется - реформация баланса.

2. Учет нераспределенной прибыли

Нераспределенная прибыль распределяется по усмотрению предприятия (организации) на развитие производства, материальное поощрение работников, на создание фондов.

Согласно Типового плана счетов использование прибыли текущего года не предусмотрено, но предусмотрено использование нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлого отчетного года на активно-пассивном счете 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Но средства на счете 84 появляются после окончания отчетного года за счет проведения реформации баланса. Поэтому, если существует объективная необходимость в расходовании прибыли, то учредители своим решением на общем собрании могут уполномочить руководителя организации финансировать необходимые мероприятия, т.е. хозяйственные операции за счет оборотных средств (социальные выплаты, такие как, например, материальная помощь, оплата оздоровительных мероприятий, вечеров отдыха, оказание благотворительной помощи и др.).

При этом на счете 99 "Прибыли и убытки» должно оставаться кредитовое сальдо (прибыль) с достаточным запасом с тем, чтобы по итогам года со счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" можно было бы создать нужные фонды, выплатить вознаграждение работникам по итогам работы за год. Такие важные вопросы следует отражать и в учетной политике организации.

В плане счетов БЖД не предусмотрены ни синтетические, ни аналитические позиции для учета фондов накопления, потребления и социальной сферы. Также исключено деление на нераспределенную прибыль (убыток) отчетного года и не нераспределенную прибыль (убыток) прошлых лет. Величина нераспределенной прибыли должна оставаться неизменной во времени.

Таким образом, нераспределенная прибыль (убыток) – это реальный остаток прибыли (убытка), переходящий на следующий год.

При формировании показателя "чистая прибыль (убыток)" участвуют операции по начислению налогов, штрафных санкций, пеней и других платежей, которые ранее учитывались за счет чистой прибыли, остающейся в распоряжении организации после налогообложения.

Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) " и кредиту счетов 75 "Расчеты с учредителями" и 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Аналогичная запись делается при выплате промежуточных доходов.

Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года отражается по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции с

дебетом счетов: 80 "Уставный фонд" — при доведении величины уставного фонда до величины чистых активов организации; 82 "Резервный фонд" — при направлении на погашение убытка средств резервного фонда; 75 "Расчеты с учредителями" — при погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников и других.

Аналитический учет по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования

Счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации.

Учетные записи по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" представлены в таблице 12.5.

Таблица 12.5 – Учетные записи по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

По дебету	
С кредитом счетов	Содержание операции
99	Списание убытка отчетного года заключительными записями декабря на счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного года
70, 75, 80, 82, 84	Направление суммы нераспределенной прибыли на выплату доходов учредителям предприятия, увеличение уставного фонда, резервного фонда

РАСЧЕТЫ С РАЗНЫМИ ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ

На счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» обобщается информация о расчетах по разным операциям с дебиторами и кредиторами: по операциям некоммерческого характера с учебными заведениями, другими организациями и т.п.; с транспортными организациями за услуги, оплачиваемые чеками; по имущественному и личному страхованию; по претензиям; по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов; за товары, проданные в кредит, и другие.

К счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» могут открываться следующие субсчета:

- 76-1 «Расчеты с организациями и лицами 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 за товары, проданные в кредит» и другие.

На субсчете 76-1 «Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам» учитываются расчеты по суммам, удержанным из заработной платы работников в пользу разных организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов. При удержании сумм из заработной платы работников в пользу третьих лиц делается запись по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту субсчета 76-1 «Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам», при перечислении указанных сумм кредитуются счета учета денежных средств и дебетуется субсчет 76-1 «Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам».

На субсчете 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» отражаются расчеты по страхованию имущества и персонала организации (кроме расчетов по социальному страхованию и обеспечению).

Начисленные суммы страховых платежей отражаются по кредиту субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (расходов на реализацию или других источников страховых платежей).

Перечисление сумм страховых платежей страховым организациям отражается по дебету субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

В дебет субсчета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» списываются потери по страховым случаям (уничтожение и порча производственных запасов, основных средств и других материальных ценностей и т.п.) с кредита счетов учета производственных запасов, основных средств и других. Суммы страховых возмещений, полученные от страхования, отражаются по дебету счета 51 «Расчетный счет» или 52 «Валютные счета» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев списываются с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Аналитический учет по субсчету 76-2 «расчеты по имущественному и личному страхованию» ведется по страховщикам и отдельным договорам страхования.

На субсчете 76-3 «Расчеты по претензиям» отражаются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам.

По дебету субсчета 76-3 «Расчеты по претензиям» отражаются, в частности, расчеты по претензиям:

- к поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям по выявленному при проверке их счетов (после акцепта последних) несоответствию цен и тарифов, обусловленных договорами, а также при выявлении арифметических ошибок – в корреспонденции с кредитами счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или с кредитом счетов учета производственных запасов, товаров и соответствующих затрат, когда завышение цен либо арифметические ошибки в предъявленных поставщиками и подрядчиками счетах обнаружилось после того, как записи по счетам учета товарно-материальных ценностей или затрат были совершены (исходя из цен и подсчетов, отфактурованных поставщиками и подрядчиками);

- к поставщикам материалов, товаров, к организациями, перерабатывающим материалы организации, за обнаруженные несоответствия качества стандартам, техническим условиям, заказу – в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- к поставщикам, транспортным и другим организациям за недостачи груза в пути сверх предусмотренных в договоре величин – в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом, - в корреспонденции с кредитом счетов учета затрат на производство;

- к кредитным организациям по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) по счетам организации, - в корреспонденции со счетами учета денежных средств, кредитов;

- по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей транспортных и других услуг за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или присужденных судом (суммы предъявленных претензий, не признанных плательщиками, на учет не

принимаются), корреспонденции с кредитом счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Субсчет 76-3 «Расчеты по претензиям» кредитуется на суммы поступивших платежей в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств. Суммы, которые, как выяснилось, впоследствии, взысканию не подлежат, относятся на те счета, с которых были приняты на учет по дебету субсчета 76-3 «расчеты по претензиям».

Аналитический учет по субсчету 76-3 «Расчеты по претензиям» ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям.

На субсчете 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» учитываются расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества.

Подлежащие получению (распределению) доходы отражаются по дебету субсчета 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Активы, полученные организацией в счет доходов, приходятся по дебету счетов учета активов (51 «Расчетный счет» и др.) и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

На субсчете 76-5 «Расчеты по депонированным суммам» учитываются расчеты с работниками организации по суммам начисленным, но не выплаченным в установленный срок (из-за неявки получателей).

Депонированные суммы отражаются по кредиту субсчета 76-5 «Расчеты по депонированным суммам» и дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При выплате этих сумм получателю делается запись по дебету субсчета 76-5 «Расчеты по депонированным суммам» и кредиту счетов учета денежных средств.

На субсчете 76-6 «Расчеты за товары, проданные в кредит» учитываются расчеты с работниками предприятия за товары, проданные им в кредит.

Предприятия на основании выданных этими работниками поручений-обязательств удерживают из их заработной платы суммы очередных платежей, дебетуя счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (по лицевым счетам торговых организаций). По мере перечисления удержанных сумм торговой организации счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» дебетуется в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

Аналитический учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами ведется по каждому дебитору и кредитору.

УЧЕТ КРЕДИТОВ БАНКА И ЗАЙМОВ ПРЕДПРИЯТИЙ

В процессе деятельности у предприятий могут возникнуть ситуации, когда для осуществления расчетов у них недостаточно собственных средств. В таких случаях они могут воспользоваться кредитом банка. Кредиты бывают долгосрочные и краткосрочные.

Краткосрочные кредиты предоставляются на цели, связанные с формированием и движением оборотных средств предприятия.

Кредиты и займы, возникающие как краткосрочные обязательства в результате целенаправленных действий администрации организации по получению средств от кредитных учреждений и других юридических (физических) лиц, оформляются кредитными договорами и договорами займа, в которых согласовываются условия их получения и возврата, процентные ставки, назначение, обеспечение и др.

Для учета обязательств по кредитам и займам применяются синтетический счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», предназначенный для отражения обязательств, срок погашения которых не превышает 12 месяцев, и счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», срок погашения которых превышает 12 месяцев.

Долгосрочные обязательства по кредитам и займам, срок погашения которых наступает в текущем отчетном году, также должны учитываться на счете 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", так как до срока их окончательного погашения остается менее 12 месяцев.

К счету 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" могут быть открыты следующие субсчета:

66-1 "Расчеты по краткосрочным кредитам банка";

66-2 "Расчеты по краткосрочным займам";

66-3 "Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств" и др.

В бухгалтерском учете основные хозяйственные операции по учету краткосрочных кредитов и займов отражаются следующим образом.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Поступление денежных средств в кассу, на расчетный и другие счета от заимодавцев по предоставленным займам	50, 51, 52,55	66
2	Предоставление кредита или займа путем перечисления их в счет погашения задолженности поставщику	60	66
3	Переоформление полученных долгосрочных кредитов и займов в краткосрочные	67	66
4	Погашение задолженности перед бюджетом по налогам и сборам (без зачисления денежных средств на счета учета денежных средств)	68	66
5	Погашение задолженности разных кредиторов за счет предоставленного кредита или займа	76	66
6	Начислены проценты по кредитам, займам, срок погашения по которым истек	90.10	66,67
7	Начисленные проценты по краткосрочным займам, кредитам, использованным на приобретение основных средств и нематериальных активов	08	66,67
8	Отражается получение имущественного займа	07, 10, 41	66
9	Возврат имущественного займа	66	07, 10, 41
10	Погашение кредита, займа	66	51,52
11	Ранее учтенная сумма займа, кредита переведена в состав долгосрочного займа, кредита	66	67

Долгосрочные кредиты предприятия берут в банках на территории страны и за рубежом на срок более 1 года в национальной и иностранной валютах. Наиболее часто такими кредитами пользуются при капитальных вложениях, приобретении дорогостоящего оборудования и т. п. Порядок кредитования, оформления кредитов и их погашения регулируется правилами банков и кредитными договорами.

Для обобщения информации о состоянии и движении долгосрочных кредитов предназначен счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». К счету 67 могут быть открыты следующие субсчета:

67-1 "Расчеты по долгосрочным кредитам банка";

67-2 "Расчеты по долгосрочным займам";

67-3 "Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств" и др.

В бухгалтерском учете хозяйственные операции по учету долгосрочных кредитов и займов отражаются следующим образом.

№	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция	
		Дебет	Кредит

1	Получен долгосрочный кредит	51,52,55	67
2	Направлен кредит на погашение обязательств по расчетам	60,76	67
3	Отражается сумма процентов по долгосрочным кредитам, направленным на капитальные вложения	07,08	67
4	Получены материалы, товары в виде долгосрочных займов	10, 15, 41	67
5	Поступили в кассу наличные денежные средства от работодателей	50	67
6	Ранее числившаяся задолженность по полученным краткосрочным кредитам и займам отражена как задолженность по долгосрочным кредитам и займам (в связи с изменением условий договора)	66	67
7	Возвращены работодателю по окончании срока действия договора долгосрочного займа оборудование, материалы	67	07, 10
8	Погашены долгосрочные займы путем выдачи наличными	67	50
9	Погашены долгосрочные кредиты, займы и проценты по ним путем перечисления средств с валютного, расчетного, специального счетов в банке	67	51, 52, 55
10	Полученные долгосрочные кредиты и займы переоформлены в краткосрочные. Ранее числившаяся задолженность по полученным долгосрочным кредитам и займам отражена как задолженность по краткосрочным кредитам и займам (в связи с изменением условий договора)	67	66

Аналитический учет долгосрочных кредитов и займов ведется по видам кредитов и займов кредитным организациям и другим работодателям.

При отражении в бухгалтерском учете процентов по кредитам составляются следующие записи:

1) Если предприятие получает кредит под оборотные средства, то на сумму процентов по кредиту, если они начисляются после принятия на учет приобретенных оборотных средств, составляется запись:

Д-91 К-66,67

2) Если предприятие получает кредит под оборотные средства, то на сумму процентов по кредиту, если они начисляются до или одновременно с принятием на учет приобретенных оборотных средств, составляется запись:

Д-10,15 К-66,67

3) Если кредит выдан под строительство или приобретение основных средств или нематериальных активов, то на сумму процентов по ним составляется запись:

Д-08 К-66, 67 с последующим включением в стоимость основного средства.

4) При начислении процентов по просроченным и отсроченным (продолженным) кредитам, займам составляется запись:

Д-90.8 К-66, 67.

УЧЕТ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ

Для осуществления финансирования некоторых мероприятий (выполнения определенных работ) организации могут получать из бюджета, от сторонних юридических и физических лиц, своих работников целевые средства. В частности, из бюджета, от министерств (ведомств) может быть получено финансирование на капитальные вложения, научно-исследовательские работы, конверсию военного производства и другие цели; от родителей – средства на содержание детей в детских дошкольных учреждениях; от других организаций – на долевое участие в капитальных вложениях, финансирование расходов по совместному содержанию санаториев, баз отдыха и т. п.

Часть средств для финансирования целевых мероприятий организация может накапливать за счет периодических отчислений от прибыли, остающейся в ее распоряжении, себестоимости продукции, работ, услуг, выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг, валового дохода.

Расходование средств целевого финансирования производится в соответствии со сметами, утвержденными руководителем организации в установленном порядке. Бухгалтерия обязана вести учет целевых средств по источникам поступления и направлениям их использования согласно утвержденным сметам, контролировать их соблюдение.

Синтетический учет целевых средств ведется на пассивном счете 86 «Целевое финансирование». Поступление целевых средств проводится по кредиту данного счета, а их использование – по дебету.

Счет 86 «Целевое финансирование» может иметь субсчета по видам финансирования. Счет 86 также используется представителями, выделенными на отдельный баланс, для аккумулирования средств, полученных на содержание в соответствии со сметой. Кроме того, страховые организации на этом счете отражают движение средств фонда защиты потерпевших в результате дорожно-транспортных происшествий, создаваемого в соответствии с законодательством и предназначенного для защиты имущественных интересов потерпевших в результате дорожно-транспортных происшествий.

Аналитический учет по счету 86 ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников их поступления.

В соответствии с п. 35 Инструкции о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Минфина РБ от 17.02.2004 № 16 (с изменениями и дополнениями), остатки поступивших и неиспользованных целевых средств отражают в бухгалтерском балансе организации по статье «Целевое финансирование» (строка 560).

Расшифровка данных об остатках средств целевого финансирования на начало отчетного периода по их видам и источникам, об их поступлении и использовании в течение отчетного периода, остатках на конец отчетного периода некоммерческими организациями приводится в отчете о целевом использовании полученных средств.

Расшифровка источников финансирования целевых мероприятий и порядок использования средств на установленные цели коммерческими организациями приводятся в отчете о движении источников собственных средств.

Счет 86 «Целевое финансирование» корреспондирует с различными счетами, при этом составляются следующие проводки:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т
1	Начисление амортизации от стоимости не используемых в предпринимательской деятельности объектов основных средств (нематериальных активов) некоммерческими организациями	86	02 (05)
2	Списание окончательной стоимости объектов строительства, построенных заказчиком за счет целевых средств инвесторов	86	08
3	Списание НДС по товарам, работам, услугам, приобретенным (выполненным) и оплаченным за счет средств целевого финансирования	86	18
4	Отражение использования средств целевого финансирования на покрытие затрат или на содержание некоммерческой организации	86	20, 26
5	Отражение отрицательных курсовых разниц, возникающих при проведении переоценки	86	50, 52, 60, 76
6	Отражение использования целевого финансирования на инвестиционные цели: при вводе в эксплуатацию объектов основных средств, нематериальных активов, осуществление других расходов капитального характера, при пополнении оборотных средств	86	83
7	Направление целевых средств на покрытие убытков от стихийных бедствий	86	91
8	Использование целевого финансирования на: - пополнение оборотных средств (производственных запасов); - возмещение стоимости автомобильного топлива, выданного в виде товарного кредита; - удешевление стоимости энергоресурсов; - погашение кредиторской задолженности и задолженности по ссудам банка и др.	86	98

9	Принятие к бухгалтерскому учету имущества, полученного в рамках целевого финансирования	07, 08, 10, 11, 15, 16, 41 и т. д.	86
10	Поступление денежных средств целевого назначения	50, 51, 55, 60	86
11	Отражение бюджетных средств, выделенных организации в установленном порядке на финансирование расходов, но не полученных ею в отчетном периоде, до их фактического поступления	76	86
12	Отражение положительных курсовых разниц, возникающих при проведении переоценки средств целевого финансирования	50, 52, 60, 76	86
13	Отражение высвободившихся сумм налогов, определяемых в соответствии с п. 2 Инструкции о порядке определения организациями суммы превышения налогов в соответствующий период	68	86

ВИДЫ И УЧЕТ РЕЗЕРВОВ

В соответствии с утвержденными положениями Министерства финансов и учетной политикой организации имеют право за счет издержек производства (обращения), операционных доходов, нераспределенной прибыли или средств учредителей создать определенные резервы. Виды, порядок образования и использования резервов, создаваемых за счет издержек производства (обращения), определяются нормативными документами Министерства финансов или же по согласованию с ним, а образуемых за счет других источников – учредительными документами организации или ее руководителем по соглашению с собственником.

Конкретный перечень резервов, создаваемых организацией, предусматривается ее устной политикой на предстоящий год.

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей

Данные резервы образуются согласно положениям международных стандартов финансовой отчетности об оценке имущества по «наименьшей стоимости» – либо по фактической себестоимости, либо по рыночной стоимости на дату составления бухгалтерской отчетности. Из этого следует, что резервы под снижение стоимости материальных ценностей создаются, если на дату составления отчетности рыночная стоимость материальных ценностей окажется ниже их фактической себестоимости. При составлении бухгалтерского баланса сумма созданных резервов вычитается из фактической себестоимости материальных ценностей и они будут отражены в балансе по рыночной стоимости. В начале следующего отчетного периода зарезервированные суммы списываются.

Резервы создаются под снижение стоимости оборотных активов – сырья, материалов, топлива, незавершенного производства, готовой продукции, товаров и иных активов.

Для синтетического учета резервов предусмотрен пассивный счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Образование резервов отражают по кредиту, а их списание – по дебету данного счета.

Аналитический учет по счету 14 ведут по каждому резерву (под снижение стоимости сырья и материалов, топлива и т. д.) Образование резервов проводится в учете записью:

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

К-т сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» – на сумму созданных резервов в конце отчетного периода.

Списание резервов отражается обратной записью в начале следующего периода.

Фактическая себестоимость остатков материальных ценностей, под снижение стоимости которых созданы резервы, на сумму данных резервов в учетных регистрах не уменьшается.

Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги

Данные резервы создаются за счет операционных доходов, если рыночная стоимость ценных бумаг, приобретенных организацией, оказалась ниже той стоимости, по которой ценные бумаги числятся в балансе. Рыночная стоимость ценных бумаг определяется как средневзвешенная величина по данным об их котировке на бирже.

При повышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым ранее были созданы резервы под обесценение, последние списываются в соответствующих суммах в увеличение операционных доходов.

Синтетический учет рассматриваемых резервов ведут на пассивном счете 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги». Образование резервов отражают по кредиту данного счета, а их списание – по дебету. Аналитический учет по счету 59 ведут по каждому резерву. Образование резервов отражают записью:

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

К-т сч. 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги» – на сумму создаваемых резервов.

При использовании резервов составляют запись:

Д-т сч. 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги»

К-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» – на сумму повышения рыночной стоимости имеющихся в организации ценных бумаг.

При составлении бухгалтерского баланса сальдо по счету 58 «Финансовые вложения» показывается за минусом сумм созданных резервов под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги.

Резервы по сомнительным долгам

Сомнительным долгом признается задолженность, которая не погашена в установленный срок (если он не установлен – в течение нормально необходимого для этого времени) и не обеспечена соответствующими гарантиями. Резервы по сомнительным долгам создаются в конце отчетного года на основе инвентаризации дебиторской задолженности отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от платежеспособности должника. Списание безнадежных к получению долгов за счет созданного резерва осуществляется в течение года, следующего за годом образования резерва, по мере истечения сроков исковой давности, получения отрицательных решений судебных органов о возможности взыскания задолженности или объявления должников неплатежеспособными. Если сомнительный долг, по которому создан резерв, в течение следующего года по каким-либо причинам не списан (получение гарантий должника, повторное рассмотрение материалов в суде и т. п.), то остаток резервов в части таких долгов присоединяется к операционным доходам отчетного года.

Неиспользованный остаток резервов по сомнительным долгам также присоединяется к операционным доходам отчетного года в случае изменения учетной политики организации в следующем году (если принято решение не создавать данные резервы).

Синтетический учет резервов по сомнительным долгам ведется на пассивном счете 63 «Резервы по сомнительным долгам». Операции по созданию резервов отражаются по кредиту данного счета, а списание сомнительных долгов и присоединение остатков резервов к прибыли – по дебету.

На сумму образованных резервов по сомнительным долгам в учете составляется запись:

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

К-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Списание сомнительных долгов отражается в учете записями:

Д-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам»,

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – на суммы безнадежных долгов покупателей и заказчиков за отгруженную им продукцию, выполненные работы, оказанные услуги и т. п.;

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на суммы безнадежных долгов различных организаций и физических лиц: по операциям некоммерческого характера с учебными заведениями, другими организациями; с транспортными организациями за услуги, оплачиваемые чеками; по имущественному и личному страхованию; по удержаниям на основании исполнительных документов или постановлений судов и т. п.

Списанная с баланса не востребовавшая дебиторская задолженность учитывается за балансом в течение 5 лет на счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

Присоединение к операционным доходам отчетного года несписанных долгов, по которым в предыдущем году были созданы резервы, а также остатков неиспользованных резервов при изменении учетной политики в будущем году, отражается записью:

Д-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам»,

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

Аналитический учет по счету 63 ведется по каждому сомнительному долгу, на который создан резерв.

Резервы предстоящих расходов

Данные резервы создаются для равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства и обращения. В частности, организации могут образовывать резервы предстоящей оплаты отпусков, производственных затрат по подготовительным работам в сезонных отраслях народного хозяйства, предстоящих затрат по ремонту основных средств, по восстановлению и ремонту автомобильных шин, затрат по возведению временных (титульных) зданий и сооружений и др.

Порядок образования и использования резервов предстоящих расходов устанавливается Министерством финансов республики, а конкретный перечень таких резервов в организации – ее учетной политикой.

Фактически произведенные расходы, для покрытия которых создаются резервы, списываются за счет данных резервов. Правильность образования и использования резервов проверяется в конце года. Для этого привлекаются исходные данные (сметы, расчеты и др.), на основе которых определена величина каждого из резервов, и фактически списанные за счет них расходы. При необходимости суммы образованных и использованных резервов по результатам проверки корректируются (сумма созданных резервов доначисляется или же **сторнируется**). В соответствии с положениями Министерства финансов республики некоторые резервы предстоящих расходов и платежей могут иметь переходящее сальдо на конец года (на оплату отпусков, предстоящих затрат по ремонту основных средств, если эти затраты определены по предварительно разработанным в организации нормативам, и другие). В этом случае производится инвентаризация переходящих остатков резервов, с помощью которой по данным смет, расчетов и т. п. проверяется правильность отражения в учете переходящих сумм и при необходимости в учетные данные вносятся соответствующие коррективы.

При уточнении учетной политики на следующий год организация может отказаться от образования каких-либо из ранее создававшихся резервов. В этом случае остатки таких резервов в январе следующего года присоединяются к прибыли.

Учет рассматриваемых резервов ведется на пассивном счете 96 «Резервы предстоящих расходов». Операции по образованию резервов отражаются по кредиту данного счета, а их использование – по дебету.

Объектом аналитического учета является каждый из образуемых резервов, которому на счете 96 отводится отдельный субсчет.

На суммы образованных резервов предстоящих расходов счет 96 кредитуется и дебетуются счета: 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» и другие счета по учету издержек производства и обращения в зависимости от вида создаваемых резервов.

Использование резервов предстоящих расходов отражается в учете записями:

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»,

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» – на сумму начисленной амортизации основных средств, используемых на работах, финансируемых за счет создаваемых резервов (подготовительные работы в сезонных отраслях, ремонт предметов проката и др.); начисление амортизации по временным (титульным) зданиям и сооружениям;

К-т сч. 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и других – на сумму фактических затрат, произведенных за счет ранее созданных резервов;

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на стоимость работ, выполненных сторонними организациями за счет образованных резервов;

К-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» – на остатки резервов по состоянию на конец отчетного года, образование которых в следующем году не предусмотрено устной политикой организации.

УЧЕТ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫХ РАСЧЕТОВ

Особенностью системы расчетов на железнодорожном транспорте является наличие внутренних расчетов, которые являются элементом системы организации внутридорожных хозяйственных отношений, возникающих на основе закрепления имущества в хозяйственном ведении за организациями, входящими в состав железной дороги и имеющими самостоятельный баланс. Для учета внутренних расчетов на

Белорусской железной дороге применяется синтетический счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты". Объектами внутренних расчетов являются доходные поступления и доходы от перевозок, стоимость материалов верхнего строения пути, топлива, другие производственные запасы, налоги и средства на капитальные вложения, фонды и резервы, средства финансирования и другие, полученные или переданные через систему внутридорожных отношений.

Для обобщения информации о всех видах внутрихозяйственных расчетов, включаемых в общий баланс объединения, предназначен счет **79 "Внутрихозяйственные расчеты"**.

К счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" в организациях железнодорожного транспорта открыты следующие субсчета:

79-1 "Расчеты по налогу на прибыль";

79-2 "Расчеты со структурными подразделениями организаций основной деятельности по текущим операциям";

79-3 "Расчеты за материалы верхнего строения пути";

79-4 "Расчеты по перераспределению основных средств и нематериальных активов";

79-5 "Расчеты с Управлением дороги и организациями основной деятельности по текущим операциям";

79-6 "Расчеты по доходам от перевозок".

Субсчет 79-1 "Расчеты по налогу на прибыль" ведется:

– в Управлении дороги – по расчетам с отделениями дороги;

– в структурных подразделениях дороги – по передаче суммы начисленного налога на прибыль в отделения дороги;

– в отделениях дороги, на предприятиях дорожного подчинения – по расчетам с Управлением дороги.

Управление дороги на субсчете 79-1 "Расчеты по налогу на прибыль" учитывает удерживаемые при расчетах отделениями дороги суммы налога на прибыль. Удерживаемые суммы записываются в кредит субсчета 79-1 и дебет субсчета 79-5 "Расчеты с Управлением дороги и организациями основной деятельности по текущим операциям" (в отделениях дороги эти операции записываются в обратной корреспонденции). С дебета субсчета 79-1 суммы налога на прибыль списываются в кредит счета 99 "Прибыли и убытки".

Расчеты с организациями по удержанию налога на прибыль, подлежащего передаче Управлению дороги, отделения дороги учитывают по дебету субсчета 79-5 "Расчеты с Управлением дороги и организациями основной деятельности по текущим операциям" и кредиту субсчета 79-1 "Расчеты по налогу на прибыль".

Субсчет 79-2 "Расчеты со структурными подразделениями организаций основной деятельности по текущим операциям" используется при расчетах отделений со структурными подразделениями дороги и структурных подразделений друг с другом через отделения дороги по текущим операциям.

Субсчет 79-3 "Расчеты за материалы верхнего строения пути" могут использовать путевые машинные станции и дистанции пути для расчетов со службой пути за полученные ими материалы верхнего строения пути, оплата которых произведена Управлением дороги с расчетного счета дороги.

Субсчет 79-4 "Расчеты по перераспределению основных средств и нематериальных активов" используется при передаче Управлением и отделениями дороги суммы произведенных капитальных вложений на приобретение или создание объектов основных средств или нематериальных активов в отделения или структурные подразделения с последующей их постановкой на учет у принимающих организаций. У передающей организации данная операция отражается по дебету субсчета 79-4 "Расчеты по перераспределению основных средств и нематериальных активов" и кредиту счета 01 "Основные средства", субсчета 01-7 "Основные средства за счет капитальных вложений Управления дороги для организаций основной деятельности", 01-8 "Основные средства за

счет капитальных вложений организаций основной деятельности для обособленных структурных подразделений". У принимающей организации субсчет 79-4 "Расчеты по перераспределению основных средств и нематериальных активов" кредитуется в корреспонденции со счетом 01 "Основные средства".

Субсчет 79-5 "Расчеты с Управлением дороги и организациями основной деятельности по текущим операциям" используется при расчетах Управления БЖД с отделениями дороги и отделений друг с другом по текущим операциям.

Субсчет 79-6 "Расчеты по доходам от перевозок" предназначен для учета сумм доходов от перевозок, начисленных отделениями и переданных через ИРЦ в Управление дороги для распределения.

Аналитический учет по счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" ведется по каждому отделению, структурному подразделению или другому обособленному подразделению организации, выделенному на отдельный баланс.

Учет внутрихозяйственных расчетов ведется в ведомостях аналитического учета по счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты".

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Принятие к учету основных средств от структурного подразделения железной дороги	01	79-4
Передача расходов по монтажу основных средств, осуществленному силами структурных подразделений, передача расходов по строительству и созданию основных средств силами структурных подразделений	79-4	76
Отражение суммы начисленной амортизации по безвозмездно полученному от структурного подразделения железной дороги объекту основных средств	79-4	02
Отражение суммы налога на добавленную стоимость по безвозмездно полученному объекту основных средств от структурного подразделения железной дороги	18	79-4
Отражение суммы налога на добавленную стоимость по безвозмездно полученному объекту основных средств от структурного подразделения железной дороги	18	79-4
Списание первоначальной (восстановительной) стоимости безвозмездно переданного от структурного подразделения железной дороги объекта основных средств	79-4	01
Списание суммы накопленной амортизации по безвозмездно переданному от структурного подразделения железной дороги объекту основных средств	02	79-4
Списание суммы налога на добавленную стоимость, уплаченной при приобретении (ввозе) безвозмездно передаваемого объекта основных средств, либо фактически уплаченной суммы налога по объектам, использованным при производстве либо создании передаваемых объектов	79-4	18
Отражение передачи стоимости нематериальных активов структурным подразделениям железной дороги	79-4	04
Принятие к учету нематериальных активов от структурных подразделений железной дороги	04	79-4
Принятие к учету вышестоящей организацией для оплаты задолженности перед поставщиками за приобретенные структурными подразделениями железной дороги материальные	79	60

ценности		
Передача структурными подразделениями начисленного налога на прибыль в Управление БЖД для централизованной уплаты	68	79
Поступление суммы платежей от работника в счет погашения задолженности по заемным средствам, начисленным процентам (в случае, если погашение займа производится в кассу другого структурного подразделения); сумм на выплату займов работников, полученных от других структурных подразделений	79	73
Отражение сумм потерь от страхового случая, происшедшего в других структурных подразделениях	76	79
Списание расходов вспомогательных производств при передаче их суммы отделению железной дороги по системе внутридорожных экономических отношений и расчетов	79	23
Принята к учету готовая продукция, полученная от отделений и структурных подразделений железной дороги	43	79
Готовая продукция передана отделениям и структурным подразделениям железной дороги	79	43
Товары и тара переданы отделениям и структурным подразделениям железной дороги	79	41
Поступление денежных средств на расчетный счет отделения железной дороги, структурного подразделения от вышестоящей организации	51	79
Перечисление сумм вышестоящими организациями нижестоящим в порядке финансирования, а также в порядке взаимных расчетов	79	51
Принятие к учету структурными подразделениями материальных ресурсов, поступивших от УП «Белжелдорснаб»	10	79
Принятие к учету НДС по безвозмездно полученным материальным ресурсам	18	79

ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

В организациях Белорусской железной дороги в соответствии с действующим законодательством, в зависимости от оговоренной при возникновении обязательства формы расчетов, применяются следующие расчетные документы:

- платежное поручение;
- платежное требование-поручение;
- платежное поручение.

Данные расчетные документы применяются при организации расчетов на всех уровнях Белорусской железной дороги.

К заполнению расчетных документов предъявляются определенные требования, предусмотренные соответствующими нормативными документами (**Банковским кодексом, Инструкцией о банковском переводе и др.**).

К таким требованиям, например, относятся:

- изготовление бланков расчетных документов типографским способом или с использованием электронно-вычислительной техники;
- соблюдение размеров полей бланков расчетных документов;
- допущение в расчетных документах сокращений текста, не затрудняющих (не искажающее) его понимания;
- не превышение допустимого количества символов в документе и др.

В случае если расчетный документ оформлен с нарушением требований, банковское учреждение вправе вернуть данный расчетный документ без исполнения в бухгалтерию организации железнодорожного транспорта.

При осуществлении расчетов, инициатором платежа по которым выступает плательщик, применяются такие платежные документы, как платежное поручение либо платежное требование-поручение.

Платежное поручение – это платежная инструкция, согласно которой банк-отправитель по поручению плательщика осуществляет перевод денежных средств в банк-получатель лицу, указанному в поручении

(бенефициару).

В соответствии с **Инструкцией о банковском переводе № 66 платежное поручение** – это в первую очередь расчетный документ, используемый для безналичных расчетов в форме кредитового перевода.

Кредитовый перевод – банковский перевод, инициатором которого является плательщик, т. е. должник по денежному обязательству. Кредитовые переводы могут осуществляться на основании различных расчетных документов: платежных поручений, платежных требований-поручений, мемориальных ордеров (при осуществлении банком кредитовых переводов от своего имени).

Платежное поручение представляется организациями железнодорожного транспорта в обслуживающий банк в количестве экземпляров, определяемом банком, но не менее двух экземпляров. Первый экземпляр платежного поручения заверяется оттиском печати и подписями должностных лиц организации-плательщика согласно заявленным в банк образцам подписей и оттиска печати. Платежные поручения представляются в банк в течение десяти календарных дней со дня их выписки (день выписки в расчет не принимается).

Не принятые к исполнению платежные поручения возвращаются обслуживающим банком организации-плательщику с указанием на оборотной стороне первых экземпляров причин их возврата.

На всех экземплярах принятого к исполнению платежного поручения проставляются штамп банка и дата приема, после чего второй экземпляр платежного поручения выдается организации-плательщику. Первый экземпляр платежного поручения является основанием для списания средств со счета и после исполнения платежного поручения помещается в документы дня банка.

Платежное требование-поручение является платежной инструкцией, содержащей требование бенефициара (получателя платежа по обязательству) к плательщику оплатить стоимость поставленного по договору товара, провести платежи по другим операциям на основании направленных ему (минуя обслуживающий банк) расчетных, отгрузочных и иных документов, предусмотренных договором.

Платежное требование-поручение представляется бенефициаром непосредственно плательщику, минуя обслуживающие их банки. Первый экземпляр платежного требования-поручения заверяется оттиском печати и подписями бенефициара.

При отказе полностью или частично оплатить платежное требование-поручение плательщик уведомляет непосредственно бенефициара в порядке и сроки, определяемые договором, заключенным между ними. При согласии оплатить (полностью или частично) платежное требование-поручение плательщик представляет его в банк-отправитель в количестве экземпляров, определяемом данным банком, но не менее двух экземпляров. Первый экземпляр платежного требования-поручения заверяется оттиском печати и подписями должностных лиц плательщика согласно заявленным в банк образцам подписей и оттиска печати.

В случае осуществления банковского перевода в белорусских рублях через систему расчетов, которая не позволяет передавать все обязательные реквизиты, клиент представляет в банк три экземпляра платежного требования-поручения. Третий экземпляр платежного требования-поручения после исполнения банком-отправителем платежного требования-поручения направляется в банк-получатель.

При осуществлении расчетов, инициатором платежа по которым выступает получатель платежа, применяются платежные требования.

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

Разновидностью расчетов с использованием платежного требования является инкассо, которая пользуется большой популярностью среди отечественных предприятий.

Инкассо представляет собой поручение клиента (приказодателя) банку (банку-ремитенту) произвести передачу плательщику документов (векселей, чеков, платежных требований и др.), сопровождаемых коммерческими документами (документарное инкассо) либо не сопровождаемых коммерческими документами (чистое инкассо), с целью взыскания платежа. Инициатором дебетового перевода является получатель денежных средств, т. е. кредитор по денежному обязательству.

Дебетовый перевод - банковский перевод, инициатором которого является бенефициар. При осуществлении дебетового перевода платежные инструкции оформляются расчетными документами (платежным требованием), чеком, векселем или другими документами, предусмотренными законодательством Республики Беларусь.

Платежное требование оформляется бенефициаром (взыскателем) и представляется в обслуживающий его банк (банк-получатель) для направления в банк, обслуживающий плательщика (банк-отправитель).

Платежное требование составляется на бланках установленной формы и представляется в банк-получатель в трех экземплярах. Первый экземпляр платежного требования заверяется оттиском печати и подписями должностных лиц бенефициара (взыскателя) согласно заявленным в банк-получатель образцам подписей и оттиска печати. Платежное требование представляется в банк в течение десяти календарных дней со дня его выписки (день выписки в расчет не принимается) с реестром, оформленным в двух экземплярах.

На всех экземплярах платежного требования проставляется фактическая дата представления, штамп банка. На всех экземплярах реестра указывается фактическая дата представления платежных требований в банк-получатель. Первый экземпляр реестра, заверенный подписью ответственного исполнителя, остается в

банке-получателе, второй, заверенный подписью ответственного исполнителя и штампом банка-получателя, – возвращается бенефициару в подтверждение приема документов. Платежные требования, принятые банком-получателем в течение банковского дня, направляются в банк-отправитель не позднее следующего банковского дня.

При поступлении платежного требования в банк-отправитель ответственный исполнитель проверяет правильность оформления платежного требования. Платежные требования, не принятые к исполнению, регистрируются в отдельном журнале с указанием наименования и номера счета бенефициара, номера, даты и суммы требования, наименования банка-получателя, причины неисполнения платежного требования.

На всех экземплярах платежного требования, принятого банком-отправителем, проставляется дата его поступления в банк-отправитель.

Платежное требование исполняется банком-отправителем на основании полученного от плательщика акцепта. Акцепт оформляется заявлением на акцепт, которое представляется в банк-отправитель в двух экземплярах. Первый и второй экземпляры заявления заверяются оттиском печати и подписями должностных лиц плательщика согласно заявленным в банк-отправитель образцам подписей и оттиска печати. Форму заявления на акцепт банки разрабатывают самостоятельно.

Акцепт может быть предварительным или последующим. Предварительный акцепт – акцепт плательщика, полученный банком-отправителем до поступления платежного требования, предполагающий оплату платежного требования в день его поступления в банк-отправитель.

Последующий акцепт – акцепт плательщика, полученный банком-отправителем после поступления платежного требования. Последующий акцепт может быть на всю сумму платежного требования (полный) или на ее часть (частичный). Срок представления заявления на последующий акцепт составляет пять банковских дней, не считая дня поступления платежного требования в банк.

Акцептованные платежные требования, предъявленные к текущему счету плательщика и не исполненные (исполненные частично) ввиду отсутствия (недостаточности) средств на счете плательщика, помещаются в картотеку к указанному счету.

Третий экземпляр платежного требования, поступившего для оплаты в порядке предварительного акцепта, направляется плательщику, если иное не предусмотрено договором между банком и клиентом.

Чеки и векселя наиболее распространены при осуществлении расчетов в форме международного инкассо, т.е. если одна из сторон в расчетах по инкассо является нерезидентом Республики Беларусь.

Организации Белорусской железной дороги при осуществлении расчетов чеками в белорусских рублях за товары (работы, услуги) должны приобрести в уполномоченном банке чековую книжку. Чек из чековой книжки – это ценная бумага, содержащая распоряжение чекодателя произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю.

Для получения чековой книжки организация железнодорожного транспорта представляет в банк по месту открытия расчетного счета (субсчета) заявление-обязательство на получение чековой книжки, заверенное подписями должностных лиц, имеющих право распоряжаться средствами расчетного счета, и оттиском печати организации согласно заявленным в банк образцам подписей и оттиску печати.

При расчетах за товары (работы, услуги) организация железнодорожного транспорта (ее представитель) представляет получателю платежа чек из чековой книжки. При этом в чеке должны быть указаны:

- на лицевой стороне корешка чека: сумма чека цифрами, исходящий остаток, дата выписки чека (наименование месяца указывается прописью);
- на лицевой стороне чека: наименование чекодателя, фамилия, имя, отчество представителя чекодателя, данные паспорта представителя чекодателя, сумма чека цифрами и прописью с заглавной буквы.

Представитель чекодателя проставляет на лицевой стороне чека из чековой книжки подпись и дату выписки чека (наименование месяца указывается прописью) в момент его передачи чекодержателю в уплату за товары (работы, услуги).

При получении организациями железнодорожного транспорта чеков в оплату произведенной ими продукции, выполненных работ, услуг, они представляют чеки в обслуживающий банк вместе с поручением-реестром. Поручение-реестр составляется отдельно на каждый банк чекодателя в четырех экземплярах. Первый и третий экземпляры поручения-реестра заверяются подписями уполномоченных лиц и оттиском печати организации железнодорожного транспорта согласно заявленным в банк образцам подписей и оттиска печати.

Если чекодатель и организация железнодорожного транспорта обслуживаются в одном банке, поручение-реестр представляется в банк в двух экземплярах. Первый экземпляр поручения-реестра заверяется подписями уполномоченных лиц и оттиском печати организации Белорусской железной дороги согласно заявленным в банк образцам подписей и оттиска печати.

Для документального оформления внутрихозяйственных расчетов организаций железнодорожного транспорта используется авизо. Авизо представляет собой письменное извещение об изменениях в состоянии взаимных расчетов, либо о перечислении платежей, отправке товаров, продукции, выполнении работ, услуг и т.д., направляемое одной организацией Белорусской железной дороги другой организации.

Обязательными реквизитами авизо являются: номер и дата, наименование организации, с которой ведутся расчеты, содержание операции и сумма по дебету или кредиту счета внутренних расчетов, корреспондирующие счета, другие уточняющие реквизиты. Авизо оформляется в трех экземплярах: первый

экземпляр остается у организации, передающей активы, и служит для отражения операций по передаче в ее бухгалтерском учете; второй экземпляр, дооформленный отметками о приеме активов, остается как основание для отражения операции в бухгалтерском учете у принимающей стороны; третий экземпляр с отметками передающей и принимающей организаций передается в вышестоящую организацию для внесения корректировок в аналитический учет.

На сегодняшний день самой надежной, но в тоже время самой дорогой формой расчетов является аккредитив. Поскольку применение аккредитива оправдано при значительных суммах оплаты по обязательствам, эта форма расчетов редко применяется организациями.

Аккредитив – форма безналичных расчетов, при которой обязанным лицом перед получателем платежа (бенефициаром) является банк.

Под аккредитивом понимается обязательство, в силу которого банк, действующий по поручению клиента (приказодателя) об открытии аккредитива и в соответствии с его указанием (банк-эмитент), должен произвести платеж получателю денежных средств (бенефициару) либо оплатить, акцептовать или учесть переводной вексель или дать полномочия другому банку(исполняющему банку) произвести платежи получателю денежных средств либо оплатить, акцептовать или учесть переводной вексель.

Обязательными участниками аккредитивной операции являются:

- банк-эмитент, т. е. банк, выставяющий (открывающий) аккредитив;
- приказодатель аккредитива, т.е. клиент банка-эмитента, дающий ему поручение открыть аккредитив. Как правило, приказодателем выступает плательщик по основному договору, предусматривающему аккредитив, т. е. покупатель, заказчик, лизингополучатель, кредитополучатель и т. д.;
- бенефициар, т. е. лицо, в пользу которого открывается аккредитив и совершается платеж или акцепт и оплата;
- исполняющий банк, т. е. банк (авизующий или подтверждающий, или другой банк), уполномоченный банком-эмитентом произвести акцепт и оплату при выполнении бенефициаром условий аккредитива.

В связи с развитием коммерческих связей возникает способ расчетов на условиях отсрочки платежа с использованием товарных векселей.

Вексель является, с одной стороны, средством оформления коммерческого кредита, предоставляемого в товарной форме продавцами покупателям в виде отсрочки уплаты долга за проданный товар (оказанные услуги), с другой — ценной бумагой, в которой содержится обязательство векселедателя уплатить определенную денежную сумму векселедержателю независимо от оснований выдачи векселя.

Различают две разновидности векселя — простой и переводной.

Простой вексель (соло-вексель) – письменный документ, содержащий обязательство одного лица (векселедателя) уплатить определенную денежную сумму определенному лицу (ремитенту или первому получателю) или его приказу в установленный срок или по требованию. Переводной вексель (тратта) — письменный документ, содержащий безусловный приказ одного лица (векселедателя или трассанта), обращенный к другому лицу (плательщику или трассату), об уплате определенной денежной суммы определенному лицу (первому получателю или ремитенту) или его приказу в установленный срок или по его требованию.

При выдаче простого векселя векселедатель обязан уплатить непосредственно векселедержателю обусловленную сумму. Тем самым в простом векселе обозначены два лица – лицо, выписавшее чек, которое одновременно является плательщиком по векселю, и ремитент – первый получатель или первый векселедержатель, перед которым плательщик принимает обязательство о платеже.

Переводной вексель представляет собой письменное предложение векселедателя, обращенное к особому лицу-плательщику, уплатить обусловленную сумму векселедержателю. Тем самым по переводному векселю плательщиком является не векселедатель, а другое лицо, которое при помощи специального действия (акцепта) принимает на себя обязательство о платеже. Следовательно, переводной вексель имеет форму приказа трассанта плательщику (которое после акцепта и станет акцептантом) произвести платеж по векселю. В этом случае обязательство векселедателя приобретает своеобразный условный характер: "Заплати я, если не выплатит плательщик".

Переводной вексель может быть передан от одного лица к другому путем индоссамент (передаточной надписи). Индоссамент может быть написан на переводном векселе или на присоединенном к нему листе (аллонж, добавочный лист) и подписан индоссантом.

Переводной вексель может быть предъявлен векселедержателем или лицом, у которого он находится, для акцепта плательщику в месте его жительства.

Акцепт отмечается на векселе, что выражается словом "акцептован" или другим равнозначимым словом и подписью плательщика. Посредством акцепта плательщик принимает на себя обязательство оплатить переводной вексель в срок.

Платеж по переводному векселю может быть обеспечен полностью или в определенной части вексельной суммы посредством авалья, т. е. вексельного поручительства. Аваль дается третьим лицом или одним из лиц, подписавшим вексель. Авалист отвечает за платеж так же, как и тот, за кого он дал аваль.

Отказ от акцепта переводного векселя должен быть нотариально удостоверен. Нотариально удостоверенный отказ плательщика от оплаты носит название вексельного протеста.

В республике находят свое применение практически все существующие в мировой практике формы расчетов. Однако использование той или иной формы при расчетах с контрагентами определяется во многом не столько надежностью платежа, величиной суммы перевода, сколько прозрачностью, доступностью и однозначностью нормативно-правовых документов, которые регламентируют проведение безналичных расчетов в Республике Беларусь.

УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ

Поставщики – это организации, которые занимаются поставкой организациям Белорусской железной дороги материалов, полуфабрикатов, топлива, комплектующих изделий и других материально-производственных ценностей для производственной деятельности, товаров и готовой продукции – для коммерческой деятельности.

Подрядчики – организации, осуществляющие строительные-монтажные, ремонтные и другие работы для организаций железной дороги.

Поставщики и подрядчики заключают договоры на поставку продукции и выполнение работ (услуг) с организациями железной дороги, предусмотрев в них условия и сроки оплаты, санкции и т. д.

Для учета расчетов организаций железнодорожного транспорта с поставщиками и подрядчиками предусмотрен синтетический счет **60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"**.

На счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" обобщается информация о расчетах с поставщиками и подрядчиками за:

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

- товарно-материальные ценности, работы и услуги, расчетные документы по которым от поставщиков или подрядчиков не поступили;

- за полученные товарно-материальные ценности, принятые работы и потребленные услуги, расчеты по которым производятся в порядке плановых платежей,

- излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке;

- по операциям, расчеты по которым производятся посредством платежных поручений, почтовых переводов, расчетных чеков и т.п., или по мелким поставкам, стоимость которых ниже минимальной суммы, инкассируемой через банк;

- по выданным авансам под поставку материальных ценностей либо выполнение работ, а также по оплате продукции и работ, принятых от заказчиков по частичной готовности;

- полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа, за все виды услуг связи и др.

По счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" отражаются, кроме того, суммы по инкассированным поставщиками расчетным документам, подлежащим оплате в соответствии с действующими правилами в безакцептном порядке, и суммы, предъявленные соответствующими организациями в банк для принудительного взыскания с расчетного и других счетов организаций.

Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, находят отражение на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" независимо от времени оплаты.

Счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" кредитуется на стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, принятых работ, услуг в корреспонденции непосредственно с дебетом счетов учета этих ценностей (либо счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей") или счетов учета соответствующих затрат.

За услуги по доставке материальных ценностей (товаров), а равно по переработке материалов на стороне, записи по кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" также производятся в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, товаров, затрат на производство, расходов на реализацию и т. п.

Независимо от принятого порядка оценки товарно-материальных ценностей в аналитическом учете записи по кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" в синтетическом учете производятся согласно расчетным документам поставщика в пределах сумм акцепта исходя из фактически поступившего количества ценностей.

В случаях, когда счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления груза, а при приемке поступивших товарно-материальных ценностей на складе обнаружилась недостача против отфактурованного количества, а также если при проверке счета поставщика или подрядчика (после того как счет был акцептован) были обнаружены несоответствия цен, обусловленных договором, или арифметические ошибки, счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" на соответствующую сумму кредитуется в корреспонденции с дебетом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет 76-3 "Расчеты по претензиям и несохранным перевозкам").

За неотфактурованные поставки счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" кредитуется на стоимость поступивших ценностей, определенную исходя из цены и условий, предусмотренных в

договорах.

На суммы НДС, подлежащие последующей оплате поставщикам материальных ценностей, работ, услуг, счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" кредитруется согласно первичным учетным документам поставщика в корреспонденции с дебетом счета 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам".

При приобретении организацией материальных ценностей, работ, услуг, стоимость которых выражена в иностранной валюте, возникающие на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" курсовые разницы отражаются в учете в соответствии с законодательством.

Счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" дебетуется:

- на суммы оплаты счетов, включая авансы и предварительную оплату, – в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках";

- при прекращении обязательства (задолженности), учтенного на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", зачетом взаимных требований – в корреспонденции с кредитом счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" или счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

В конце месяца, когда по отфактурованным и оплаченным материальным ценностям груз не поступил, счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" на сумму оплаты может кредитоваться в корреспонденции с дебетом счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей". Такая же запись производится по отфактурованным и неоплаченным материальным ценностям, если счет поставщика был только акцептован.

В начале нового месяца суммы, принятые на учет как стоимость материалов в пути, не вывезенных со складов поставщиков, сторнируются, а суммы оплаты продолжают числиться как дебиторская задолженность.

Суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся на финансовый результат организации. В бухгалтерском учете эта операция отражается по дебету счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и кредиту счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности".

К счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" в организациях железнодорожного транспорта могут быть открыты следующие субсчета:

60-1 "Расчеты по векселям";

60-2 "Расчеты с организациями основной деятельности дороги";

60-3 "Расчеты с другими организациями дороги";

60-4 "Расчеты с подрядчиками по объектам капитальных вложений";

60-5 "Расчеты с бюджетными учреждениями Республики Беларусь";

60-6 "Расчеты с прочими организациями Республики Беларусь за товары, работы, услуги";

60-7 "Расчеты с организациями стран СНГ";

60-8 "Расчеты с организациями других стран";

60-9 "Расчеты по авансам, выданным подрядчикам";

60-0 "Расчеты по авансам, выданным за товары, работы, услуги".

В таблице 11.1 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Таблица 11.1 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Возникновение задолженности перед поставщиками и подрядчиками</i>		
Принятие к учету оборудования к установке, полученного от поставщиков по фактической себестоимости	07	60
Отражение фактических затрат, связанных с приобретением объектов основных средств и нематериальных активов и доведением их до состояния, в котором они пригодны к использованию (при приобретении объектов со стороны и при создании собственными силами); с созданием объекта интеллектуальной собственности, научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ; приобретением проектно-сметной документации, а также отражение затрат на модернизацию (реконструкцию) при осуществлении работ подрядным способом	08	60
Принятие к учету материалов, полученных от поставщика; выявление излишков материалов, полученных от поставщика, в процессе их приемки по количеству и качеству	10	60

Выдача векселя при получении товаров, работ, услуг	10, 15, 16, 17, 41	60
Принятие к оплате расчетных документов поставщиков и подрядчиков по полученным материалам (учет ведется с использованием счета 15)	15	60
Принятие к учету суммы отклонений, выявленной в результате сверки расчетов с поставщиками в текущем году (задолженность по учету числилась ниже реальной); методом «красное сторно» принята к учету сумма отклонений, выявленная в результате сверки расчетов с поставщиками в текущем году (задолженность по учету числилась выше реальной)	16	60
Принятие к учету суммы НДС по приобретенным основным средствам, нематериальным активам, материальным ресурсам и транспортным расходам, связанных с их доставкой и т. д.	18	60
Принятие к оплате счетов сторонних организаций за выполненные работы (услуги)	20, 23, 25, 26, 29	60
Принятие к учету стоимости товаров, полученных от поставщиков	41	60
Предъявление претензия поставщику за нарушение условий договора	76	60
Принятие к учету вышестоящей организацией для оплаты задолженности перед поставщиками за приобретенные структурными подразделениями железной дороги материальные ценности	79	60
Отражение недостачи материальных ценностей при их приемке по количеству и качеству	94	60
Уменьшение резерва на ремонт основных средств на сумму расходов в размере стоимости работ, выполненных сторонними организациями	96	60
Отражение расходов по неравномерно производимому ремонту основных средств (резерв на ремонт основных средств на предприятии не создается); курсовых разниц по переоценке кредиторской задолженности в случаях, установленных законодательством; расходов по проектированию объектов, предусмотренных в планах строительства будущих лет, при выполнении работ сторонними организациями	97	60
<i>Возникновение дебиторской задолженности по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"</i>		
Предварительная оплата (авансовые платежи) поставщику (подрядчику)	60	51, 52, 55
Отражение индексации аванса, оплаченного подрядной проектной организацией (в учете у заказчика); сумм присужденных (начисленных) штрафов, пеней неустоек за нарушение условий договора (в учете у кредитора) согласно решению суда	60	90
<i>Погашение (списание) задолженности перед поставщиками и подрядчиками</i>		
Возврат материалов поставщику при обнаружении дефектов	60	10
Списание стоимости материальных ресурсов при возврате их поставщикам (без оприходования на счет 10)	60	15
Списание сумм НДС по приобретенным у поставщиков объектам основных средств, нематериальным активам, оборудования к установке, материалов, товаров и в случае их возврата	60	18
Отражение суммы уценки товаров за счет поставщиков	60	41
Списание отгруженной тары, подлежащей обязательному возврату поставщикам	60	41, 45
Оплата поставщику задолженности по полученным материальным ценностям, выполненным работам и услугам и т. д.	60	50, 51, 52, 55
Долг поставщику оплачен покупателем (при зачете взаимных требований в случаях, разрешенных законодательством)	60	62
Погашение задолженности перед поставщиками и подрядчиками за счет полученных краткосрочных и долгосрочных кредитов или займов	60	66, 67
Погашение задолженности перед поставщиком путем передачи векселя	60	90
Списание суммы кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности	60	90
<i>Прочие хозяйственные операции по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"</i>		
Возврат излишне выданного поставщику аванса	51, 52, 55	60

Списание не востребовавшихся долгов, признанных сомнительными	63	60
Списание суммы дебиторской задолженности, нереальной для взыскания, с истекшим сроком исковой давности (без создания специального резерва)	90	60

Обобщение информации синтетического учета по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" осуществляется в ведомости учета расчетов с поставщиками и подрядчиками за отчетный период.

Аналитический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведется по каждому отдельному предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей – по каждому поставщику и подрядчику.

При этом построение аналитического учета по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" должно обеспечить возможность получения необходимых данных в разрезе:

- поставщиков по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- поставщиков по не оплаченным в срок расчетным документам;
- поставщиков по неотфактурованным поставкам;
- поставщиков по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;
- поставщиков по просроченным оплатой векселям;
- поставщиков по полученному коммерческому кредиту и другие.

УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ И ЗАКАЗЧИКАМИ

Для учета расчетов с покупателями и заказчиками предусмотрен синтетический счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Покупатели – субъекты хозяйствования, которым организации Белорусской железной дороги реализуют транспортные услуги, произведенную продукцию и работы.

Заказчики – организации, для которых организации Белорусской железной дороги выполняют строительно-монтажные, ремонтные и другие работы.

Организации железнодорожного транспорта на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", в частности, отражают расчеты за:

- выполненные для заказчиков работы (сданные или оформленные сдачей в установленном порядке) и оказанные услуги;
- отпущенную потребителям электроэнергию, пар, воду и т.п.;
- отгруженный заводам-потребителям металлолом;
- транспортные расходы и стоимость тары по отгруженным или отпущенным материальным ценностям, подлежащим возмещению покупателями и др.

Счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" дебетуется в корреспонденции с кредитом счетов 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" на суммы, на которые предъявлены расчетные документы и в установленном порядке признан доход.

Счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" кредитуется в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств, расчетов на суммы поступивших платежей (включая суммы полученных авансов) и т.п.

При реализации имущества за иностранную валюту на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" отражаются возникшие при переоценке задолженности курсовые разницы, которые увеличивают (уменьшают) оборот по этому счету.

Если по полученному векселю, обеспечивающему задолженность покупателя (заказчика), предусмотрен процент, то по мере погашения этой задолженности делается запись по дебету счета 51 "Расчетный счет" или 52 "Валютные счета" и кредиту счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (на сумму погашения задолженности) и 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" (на величину процента).

При поступлении задолженности, ранее списанной как безнадежная к получению, дебетуются счета учета денежных средств и кредитуется счет 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности", одновременно на указанную сумму кредитуется забалансовый счет 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов".

К счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" открываются следующие субсчета:

- 62-1 "Расчеты по векселям";
- 62-2 "Расчеты с организациями основной деятельности дороги";
- 62-3 "Расчеты с другими организациями дороги";
- 62-4 "Расчеты с заказчиками за выполненные этапы по незавершенным работам";
- 62-5 "Расчеты с бюджетными учреждениями Республики Беларусь";
- 62-6 "Расчеты с прочими организациями Республики Беларусь за товары, работы, услуги";
- 62-7 "Расчеты с организациями стран СНГ";
- 62-8 "Расчеты с организациями других стран";
- 62-9 "Расчеты по авансам полученным".

В таблице 11.2 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета расчетов с покупателями и заказчиками.

Т а б л и ц а 11.2 – К о р р е с п о н д е н ц и я с ч е т о в б у х г а л т е р с к о г о у ч е т а п о с ч е т у 62 « Р а с ч е т ы с п о к у п а т е л я м и и з а к а з ч и к а м и »

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Возникновение задолженности по расчетам с покупателями и заказчиками</i>		
Предъявление счета покупателю на сумму выручки (при учете выручки по моменту отгрузки и предъявления расчетных документов)	62	90
Предъявление счета покупателю на сумму выручки по реализованным им основным средствам, материалам и иным материальным ценностям (при учете выручки по моменту отгрузки и предъявления расчетных документов)	62	91
Предъявление счета покупателю на сумму присужденных и начисленных штрафов, пеней, неустоек за нарушение условий договора (согласно решению суда); списание неустраиваемой покупателем задолженности	62	90
<i>Другие хозяйственные операции, отражаемые по дебету счету 62</i>		
Отражение сумм по законченным этапам работ, стоимость которых предварительно оплачена заказчиком	62	46
Выплата покупателям из кассы организации сумм за возвращенный им товар (который ранее был ему реализован за наличный расчет)	62	50
Возврат покупателю ранее полученного от него аванса, а также излишне полученных денежных средств	62	50, 51, 52, 55
Отражение начисленных платежей по перевозкам, причитающихся инодорогам в межгосударственном сообщении	62	93
Отражение переоценки кредиторской задолженности при снижении валютного курса	62	97
Отражение переоценки дебиторской задолженности при увеличении валютного курса (с момента отгрузки до момента поступления оплаты)	62	98
<i>Погашение задолженности покупателями и заказчиками</i>		
Поступление денежных средств от покупателей и заказчиков в порядке наличных и безналичных расчетов оплаты за реализованные им товары, продукцию (работы, услуги); получение авансов под поставку товарно-материальных ценностей, выполнение работ и оказание услуг	50, 51, 52, 55	62
Осуществление зачета взаимных требований в ситуациях, установленных законодательством; оплата долга поставщику покупателем (в случаях, разрешенных законодательством)	60	62
Погашение задолженности по кредиту и процентам по нему путем перевода долга на другое лицо (покупателя или заказчика)	66, 67	62
Погашение задолженности по налогам и сборам за счет средств покупателей и заказчиков (без зачисления денежных средств на счета налогоплательщика)	68	62
Осуществление взаимных расчетов с прочими кредиторами	76	62
<i>Другие хозяйственные операции, отражаемые по кредиту счету 62</i>		
Списание дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, нереальной для взыскания за счет образованного ранее резерва по сомнительным долгам	63	62
Списание дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности, если создание резерва по сомнительным долгам не предусмотрено	90	62
Произведена переоценка кредиторской задолженности при увеличении валютного курса (с момента поступления предварительной оплаты до момента отгрузки)	97	62

Обобщение информации синтетического учета по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" осуществляется в ведомости учета расчетов с покупателями и заказчиками за отчетный период.

Аналитический учет по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" ведется: при расчетах в порядке инкассо – по каждому предъявленному покупателям (заказчикам) счету; при расчетах плановыми платежами – по каждому покупателю и заказчику; по полученным авансам – по каждому кредитору.

Построение аналитического учета задолженности покупателей и заказчиков, обеспеченной векселями, должно обеспечивать возможность получения данных о задолженности, срок поступления денежных средств по которой не наступил.

УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ

В результате хозяйственной деятельности в организациях возникают разнообразные расчеты с персоналом по: оплате труда, подотчетным суммам и прочим операциям. В бухгалтерском учете *к прочим операциям* относятся расчеты по: предоставленным кредитам и займам, возмещению материального ущерба

и иные расчеты. Для организаций железнодорожного транспорта в составе прочих операций выделяют расчеты с персоналом за форменную одежду.

Для ведения бухгалтерского учета расчетов с работниками организации железнодорожного транспорта по прочим операциям применяется счет **73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"**.

К счету 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" открываются следующие субсчета:

73-1 "Расчеты по предоставленным займам";

73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба";

73-3 "Расчеты по предоставленным кредитам";

73-4 "Расчеты за форменную одежду";

73-9 "Иные расчеты".

На субсчете 73-1 "Расчеты по предоставленным займам" отражаются расчеты с работниками организации по предоставленным им займам (на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков и др.).

Займы предоставляются работникам под их обязательства, оформленные в соответствии с правилами банковского кредитования. Организация обязана, согласно действующим положениям, вести расчеты с получателями займа, взимать очередные платежи и погашать выданный займ в установленные сроки.

По дебету субсчета 73-1 "Расчеты по предоставленным займам" отражаются суммы предоставленных работникам займов; начисленных процентов по выданным займам; начисленных штрафных санкций за нарушение условий договора займа.

По кредиту субсчета 73-1 "Расчеты по предоставленным займам" отражаются суммы платежей, поступивших от работника в счет погашения задолженности по заемным средствам, начисленным процентам; займов, выданных работнику организации, но не возвращенных в срок, подлежащих по истечении срока исковой давности списанию на внереализационные расходы.

На субсчете 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" отражаются расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации железнодорожного транспорта в результате недостач и хищений денежных средств и товарно-материальных ценностей, а также по возмещению других видов ущерба.

По дебету субсчета 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" отражаются суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц в случае выявления недостач материальных ценностей по цене их приобретения, а также в части превышения рыночной стоимости над стоимостью приобретения недостающих ценностей.

При установлении виновных лиц по несохранным перевозкам, состоящих в штате структурного подразделения, субсчет 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" дебетуется в корреспонденции с кредитом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет 76-3 "Расчеты по претензиям и несохранным перевозкам".

По недостачам и потерям, явившимся следствием злоупотреблений, руководитель предприятия обязан направить дело в судебно-следственные органы и предъявить гражданский иск не позднее пяти дней после обнаружения недостач и хищений.

По кредиту субсчета 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" отражаются суммы внесенных и удержанных из заработной платы работников платежей в счет погашения задолженности за причиненный ущерб, списание причитающейся суммы задолженности по истечении срока исковой давности и недостач при отказе во взыскании ввиду необоснованности иска.

Аналитический учет расчетов по возмещению материального ущерба необходимо вести по каждому виновному лицу.

На субсчете 73-3 "Расчеты по предоставленным кредитам" отражаются расчеты с работниками организации железнодорожного транспорта за имущество, проданное им в кредит организацией, где работает работник. Применяются следующие виды расчетов за имущество, проданное в кредит:

- перечисление торговым организациям суммы очередных платежей путем удержания из заработной платы на основании поручений-обязательств работников, купивших товары в кредит;

- перечисление торговым организациям полной суммы предоставленного работникам кредита за счет полученного для этой цели банковского кредита. Погашение кредита производится путем последующих удержаний из заработной платы работников и перечисления указанных сумм банку.

При увольнении или переводе работника, получившего товары в кредит, остаток задолженности удерживается из сумм, причитающихся ему по окончательному с ним расчету в размере, установленном действующим законодательством. Если задолженность полностью не погашена, то об увольнении должника сообщается торговой организации, продавшей товар в кредит, и если расчет с торговой организацией был произведен полностью за счет кредита банка, эта торговая организация обязана вернуть не удержанные суммы организации для погашения задолженности банку по ссуде.

По дебету субсчета 73-3 "Расчеты по предоставленным кредитам" отражаются суммы задолженности работников за товары, приобретенные ими в кредит, в сумме, причитающейся к оплате торговой организации; принятой задолженности по кредиту, предоставленному работникам в другом структурном подразделении; выдача займа работникам организации на индивидуальное и кооперативное жилищное

строительство.

По кредиту субсчета 73-3 "Расчеты по предоставленным кредитам" отражаются суммы внесенных платежей в счет погашения задолженности за предоставленный кредит; удержанные суммы из заработной платы работников в счет погашения задолженности; переданная задолженность другому структурному подразделению организациями основной деятельности; списание причитающейся задолженности по истечении срока исковой давности на финансовые результаты организации.

На субсчете 73-4 "Расчеты за форменную одежду" отражаются расчеты с работниками организации по стоимости выданной форменной одежды за минусом скидки, предоставляемой в момент выдачи одежды. Сумма скидки относится на счета учета затрат по соответствующим статьям номенклатуры расходов.

При переводе работника, получившего форменную одежду, в другую организацию железнодорожного транспорта на остаток задолженности за форменную одежду предъявляют счет той организации, куда переведен работник. Эта организация обязана оплатить предъявленную задолженность и удержать ее с работника в сроки, указанные в документах.

В случае увольнения работника он обязан или полностью погасить числящуюся за ним задолженность за полученную форменную одежду, или выдать обязательство о погашении задолженности с учетом установленной рассрочки платежей. При нарушении уволенным работником сроков платежей взыскание производится путем получения нотариальной исполнительной надписи или предъявления судебного иска. Предоставленная скидка с него не взыскивается.

По дебету субсчета 73-4 "Расчеты за форменную одежду" отражаются суммы начисленной задолженности за форменную одежду с учетом скидки; принятой задолженности по форменной одежде, полученной работником в другом структурном подразделении организациями основной деятельности; начисленного налога на доходы физических лиц со стоимости бесплатно выданной форменной одежды, или с суммы предоставленной скидки.

По кредиту субсчета 73-4 "Расчеты за форменную одежду" отражаются суммы внесенных или удержанных из заработной платы работников платежей в счет погашения задолженности за форменную одежду; переданной задолженности по форменной одежде другому структурному подразделению; переданной задолженности в другие организации; списание причитающейся задолженности по истечении срока исковой давности.

На субсчете 73-9 "Иные расчеты" отражаются расчеты с работниками организации железнодорожного транспорта за трудовые книжки, талоны на молоко, удостоверения и проездные билеты, по возмещению транспортных расходов, произведенных сотрудниками, работа которых носит разъездной характер, и они не обеспечиваются служебным транспортом, по возмещению расходов на прохождение медкомиссии и другие расчеты.

По дебету субсчета 73-9 "Иные расчеты" отражается компенсация транспортных расходов сотрудникам, работа которых носит разъездной характер, если они не обеспечиваются служебным транспортом, возмещение расходов на прохождение медкомиссии; задолженность работников за трудовые книжки и вкладыши; суммы, предъявленные к удержанию с работников за утерянные удостоверения и проездные билеты; суммы начисленного налога на доходы физических лиц.

По кредиту субсчета 73-9 "Иные расчеты" отражается списание транспортных расходов работников, затрат на прохождение медкомиссии, выдачу молока и других затрат, при условии включения их величины в себестоимость перевозок, продукции (работ, услуг).

В таблице 11.8 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета расчетов с персоналом по прочим операциям.

Таблица 11.8 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>А) Возникновение дебиторской задолженности по прочим операциям</i>		
<i>– по предоставленным займам и кредитам</i>		
Предоставление работнику займа или оплата в счет займа (по письменному заявлению)	73	50, 51
Предоставление работнику займа (при условии выплаты из кассы другого структурного подразделения)	73	79
Предоставление работнику предприятия займа в виде продукции, материальных ресурсов, объектов основных средств (жилье) и др.	73	90, 91
Начисление процентов за пользование займом, штрафных санкций за нарушение условий договора займа работником	73	91

<i>– по возмещению материального ущерба</i>		
Отнесение стоимости выявленного брака на виновное лицо	73	28
Отнесение на виновное лицо задолженности по своевременно невозвращенным подотчетным суммам	73	71
Отнесение сумм претензий на счета виновных лиц (работников организации)	73	76
Отнесение стоимости средств индивидуальной защиты (далее – СИЗ) на ответственное лицо, не возвратившее СИЗ	73	94
<i>– по расчетам за форменную одежду</i>		
Выдача форменной одежды работнику организации со склада:	20	10
– на сумму скидки со стоимости форменной одежды	73	10
– на оставшуюся к погашению сумму задолженности за форменную одежду		
<i>– по иным расчетам</i>		
Выплата страхового возмещения работнику при наступлении страхового случая; компенсация за использование личного имущества в служебных целях	73	50, 51
Возникновение задолженности работника за отгруженные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги другими структурными подразделениями железной дороги	73	79
Отнесение на материально ответственное лицо потерь и недостачи материальных ресурсов сверх норм естественной убыли	73	94
Отнесение на материально ответственное лицо разницы между взыскиваемой суммой недостающих материальных ценностей и их учетной стоимостью	73	98
<i>Б) Погашение дебиторской задолженности по прочим операциям</i>		
<i>– по предоставленным займам и кредитам</i>		
Поступление от работника сумм в погашение предоставленного ему займа и процентов по нему	50, 51	73
Удержание из заработной платы работника сумм в погашение выданного займа и процентов по нему	70	73
Поступление суммы платежей от работника в счет погашения задолженности по заемным средствам, начисленным процентам (в случае, если погашение займа производится в кассу другого структурного подразделения); сумм на выплату займов работникам, полученных от других структурных подразделений	79	73
За счет средств организации произведено погашение ссуды, выданной ранее работнику	90	73
<i>– по возмещению материального ущерба</i>		
Принятие к учету материальных ресурсов в счет погашения недостачи материально ответственными лицами	10, 15, 16, 17	73
Погашение суммы недостачи, хищения путем внесения наличных денежных средств работниками организации	50	73
Погашение суммы недостачи, хищения путем внесения денежных средств работниками на расчетный счет организации	51	73
Удержание из заработной платы работника организации суммы недостачи или хищения материальных ценностей	70	73
Списание не взысканной задолженности работника по истечении срока исковой давности	90	73
Списание суммы недостачи или хищения с материально ответственного лица по причине отказа судом в удовлетворении иска по взысканию недостачи	94	73
<i>– по расчетам за форменную одежду</i>		
Погашение работниками стоимости выданной форменной одежды (наличным и безналичным путем)	50, 51	73
Удержание из заработной платы работника организации стоимости выданной форменной одежды	70	73
<i>– по иным операциям</i>		
Начисление компенсации за использование личных автомобилей в служебных целях	08, 20, 23, 25, 26	73

Отражение задолженности работнику по приобретенному топливу для заправки личного автомобиля, используемого в служебных целях	10	73
Принятие к учету суммы НДС при приобретении топлива для заправки личного автомобиля, используемого в личных целях	18	73
Внесение в кассу работником организации частичной оплаты за путевку	50	73
Начисление страхового возмещения работнику при наступлении страхового случая	76	73

Обобщение информации синтетического учета по счету 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" осуществляется в соответствующей ведомости учета расчетов с персоналом по прочим операциям за отчетный период.

Аналитический учет расчетов по счету 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" ведется по каждому работнику организации в соответствии с характером и видом возникающих с ними расчетов.

УЧЕТ РАСЧЕТОВ С УЧРЕДИТЕЛЯМИ

Все организации, создаваемые для того или иного вида хозяйственной деятельности, независимо от формы собственности могут учреждаться физическими, юридическими лицами и государством. Согласно учредительных документов учредители имеют определенные обязательства перед вновь созданной организацией, а также пользуются определенными правами. Учредители могут передавать вновь образованной организации основные, оборотные, денежные средства, а также нематериальные активы. Кроме этого учредители могут претендовать на часть прибыли, получаемой организацией.

Объединение "Белорусская железная дорога" является государственным унитарным предприятием. Учредителем железной дороги, отделений дороги и структурных подразделений является государство. Отделения железной дороги могут выступать учредителями своих дочерних предприятий (сельскохозяйственные, ОРСы, рестораны, аптеки, Белжелдорсервис и т. д.).

Уставные фонды железной дороги, их отделений и структурных подразделений, дочерних организаций формируются и регулируются законодательством и их учредительными документами.

Для обобщения информации обо всех видах расчетов с учредителями по вкладам в уставный фонд организации, по выплате доходов (дивидендов) и другим расчетам используют счет **75 "Расчеты с учредителями"**. Унитарные предприятия применяют этот счет для учета всех видов расчетов с уполномоченными на их создание государственными органами и органами местного управления.

К счету 75 "Расчеты с учредителями" открываются следующие субсчета:

75-1 "Расчеты по вкладам в уставный фонд";

75-2 "Расчеты по выплате доходов";

75-3 "Отчисления в части прибыли республиканскими унитарными предприятиями".

На субсчете 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный фонд" учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по вкладам в ее уставный фонд.

Фактически внесенные вклады учредителей могут осуществляться как в виде денежных средств, так и в виде материальных и иных ценностей. Отражение вкладов учредителей осуществляется по кредиту счета 75-1 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств и счетов учета материальных ценностей.

В аналогичном порядке отражаются в бухгалтерском учете расчеты по вкладам в уставный фонд с учредителями (участниками) организаций других организационно-правовых форм. При этом запись по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" и кредиту счета 80 "Уставный капитал" субсчет 80-1 "Уставный капитал" производится на всю величину уставного фонда, объявленную в учредительных документах.

Унитарные предприятия применяют субсчет 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный фонд" для учета расчетов с государственным органом или органом местного самоуправления по имуществу, передаваемому на баланс на праве хозяйственного ведения или оперативного управления (при создании предприятия, пополнении его оборотных средств, изъятии имущества). Эти предприятия именуют данный субсчет "Расчеты по выделенному имуществу". Учетные записи по нему производятся в порядке, аналогичном порядку учета расчетов по вкладам в уставный фонд.

На субсчете 75-2 "Расчеты по выплате доходов" учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по выплате им доходов.

Выплата начисленных сумм доходов отражается по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств. При выплате доходов от участия в организации товаром, продукцией (работами, услугами) этой организации, ценными бумагами и т. п. в бухгалтерском учете производятся записи по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции с кредитом счетов 90 "Реализация" или 91 "Операционные доходы и расходы".

Субсчет 75-2 "Расчеты по выплате доходов" применяется также для отражения суммы налога на доходы от участия в организации, подлежащие удержанию у источника выплаты; расчетов по распределению прибыли, убытка и других результатов по договору простого товарищества.

На субсчете 75-3 "Отчисления в части прибыли республиканскими унитарными предприятиями" учитываются отчисления в части прибыли республиканскими унитарными предприятиями, имущество

которых находится на праве хозяйственного ведения.

Государственные унитарные предприятия ежемесячно уплачивают в республиканский (или местный) бюджет часть прибыли по установленному нормативу либо в размерах, зависящих от фактического уровня рентабельности. Фактический уровень рентабельности определяется как отношение прибыли, полученной в отчетном месяце от реализации продукции, товаров, работ, услуг, к сумме затрат на производство и реализацию продукции, товаров, работ, услуг в организациях осуществляющих производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, реализацию товаров.

В таблице 11.9 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета расчетов с учредителями.

Т а б л и ц а 11.9 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 75 "Расчеты с учредителями"**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>А) Возникновение дебиторской и погашение кредиторской задолженности по расчетам с учредителями</i>		
<i>– по вкладам в уставный фонд</i>		
Возврат вкладов учредителям имуществом при выходе их из состава учредителей	75	01, 04, 07, 08, 10, 11, 15, 16, 20, 41, 58
Возврат вкладов учредителям денежными средствами при выходе из состава учредителей	75	50, 51, 52, 55
Отражение задолженности участника по вкладу в уставный фонд организации в установленном учредительными документами размере (объявлен уставный фонд организации)	75	80
Списание убытков в конце финансового года за счет дополнительных взносов учредителей	75	84
<i>– по выплате доходов</i>		
Выплата учредителям дивидендов наличными денежными средствами, в безналичном порядке в денежных единицах РБ и в иностранной валюте	75	50, 51, 52
Выплата учредителям дивидендов со специального счета в банке	75	55
Удержание подоходного налога с доходов физических лиц	75	68
Выплата дивидендов от участия в деятельности организации продукцией, товарами, работами, услугами	75	90
<i>– по отчислениям в части прибыли республиканскими унитарными организациями</i>		
Перечисление части прибыли государственными унитарными организациями	75	51
<i>Б) Погашение дебиторской и возникновение кредиторской задолженности по расчетам с учредителями</i>		
<i>– по вкладам в уставный фонд</i>		
Принятие к учету оборудования к установке и других внеоборотных активов, внесенных учредителем в счет вклада в уставный фонд организации	07, 08	75
Принятие к учету материальных ресурсов от учредителя в счет вклада в уставный фонд организации	10, 15	75
Принятие к учету объекта незавершенного производства в счет вклада в уставный фонд организации	20	75
Принятие к учету наличных денежных средств в счет вклада учредителя в уставный фонд организации	50	75
Поступление на расчетный и валютный счета организации денежных средств в качестве вклада в уставный фонд организации	51, 52	75
Принятие к учету ценных бумаг от учредителя в качестве вклада в уставный фонд организации	58	75
Отражено закрытие или разукрупнение организации; задолженность организации по	80	75

возврату вкладов учредителям (участникам) организации при уменьшении уставного фонда (после внесения изменений в учредительные документы)		
Распределение добавочного фонда между учредителями	83	75
<i>– по выплате доходов</i>		
Начисление дивидендов учредителям, не являющимся работниками данной организации	84	75
<i>– по отчислениям в части прибыли республиканскими унитарными организациями</i>		
Начисление суммы отчислений части прибыли государственными унитарными предприятиями	84	75

Аналитический учет по счету 75 "Расчеты с учредителями" ведется по каждому учредителю (участнику), кроме учета расчетов с акционерами - собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

ЗНАЧЕНИЕ МАТЕРИАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ

Материальные ресурсы (сырье, материалы, топливо, комплектующие изделия и т.д.) являются предметами, на которые направлен труд человека с целью получения готового продукта (работы, услуги).

В отличие от средств труда, сохраняющих в производственном процессе свою форму и переносящих стоимость на готовый продукт (работу, услугу) по степенно, предметы труда потребляются целиком, полностью переносят свою стоимость на этот продукт и заменяются после каждого производственного цикла.

В условиях становления рыночной экономики в Республике Беларусь важное значение приобретает улучшение качественных показателей использования производственных запасов (снижение удельных затрат материалов в себестоимости продукции, работ, услуг, всемерная экономия и т.д.).

Эту задачу можно решить путем применения более прогрессивных конструктивных материалов, замены дорогостоящих материалов более дешевыми, синтетическими без снижения качества продукции, сокращения отходов и потерь в производстве, комплексного использования природных и материальных ресурсов, максимального устранения непроизводительных расходов, широкого вовлечения в хозяйственный оборот вторичных ресурсов.

Улучшению ресурсосбережения способствует упорядочение первичной информации, широкое внедрение типовых унифицированных форм, повышение уровня механизации и автоматизации учетно-вычислительных работ, обеспечение строгого порядка приемки, хранения и расходования сырья, материалов, топлива и др., ограничение числа должностных лиц, имеющих право подписи документов на выдачу особо дефицитных и дорогостоящих материалов.

Для обеспечения сохранности производственных запасов, правильной организации приемки, хранения и отпуска ценностей важное значение имеет наличие на предприятиях в достаточном количестве складских помещений, оснащенных весовыми и измерительными приборами, мерной тарой и другими приспособлениями.

Необходимо также внедрять эффективные формы предварительного и текущего контроля за соблюдением норм запасов и расходованием материальных ресурсов, уделять больше внимания повышению достоверности оперативного учета движения полуфабрикатов, комплектующих деталей, изделий и узлов в производстве.

ЗАДАЧИ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ

Данные бухгалтерского учета должны содержать информацию для изыскания резервов снижения себестоимости продукции (работ, услуг) в части рационального использования материалов, снижения норм их расхода, обеспечения надлежащего хранения и учета.

Место материальных ресурсов в финансово-хозяйственной деятельности предприятия определяют задачи их учета:

- 1) установление объема приобретаемых ресурсов и контроль за соблюдением поставщиками договоров поставки, так как от этого зависит своевременное обеспечение производственного процесса необходимыми предметами труда;
- 2) правильное и своевременное документальное оформление всех операций по заготовке, поступлению и отпуску материалов; выявление и отражение затрат, связанных с приобретением материальных ресурсов; расчет и списание отклонений по направлениям затрат;
- 3) необходимость нормирования запасов материалов и топлива, хранящихся до момента их использования на складах. Нормы запасов устанавливаются по каждому наименованию, сорту и размеру, что является обязательным условием системы управления запасами.
- 4) контроль за сохранностью материальных ценностей в местах их хранения и на всех стадиях движения;
- 5) систематический контроль за использованием материалов в производстве на базе обоснованных норм их расходования;
- 6) контроль за технологическими отходами и потерями, за использованием вторичных ресурсов;
- 7) своевременное получение точной информации о величине экономии или перерасхода материальных или топливно-энергетических ресурсов по сравнению с установленными лимитами;
- 8) контроль за материальными ценностями, находящимися в пути, неотфактурованными поставками.

КЛАССИФИКАЦИЯ МАТЕРИАЛОВ

Система управления запасами, основанная на данных оперативного и бухгалтерского учета, различия в их назначении и содержании финансовой отчетности обуславливают необходимость классификации материальных ресурсов.

На предприятиях применяется большое количество разнообразных товарно-материальных ценностей, которые **используются** в процессе производства по-разному. **Одни** из них полностью потребляются в производственном процессе (сырье, материалы, комплектующие изделия, полуфабрикаты и т.п.), **другие** — изменяют только свою форму

(смазочные материалы, лаки, краски), **третьи** — входят в изделия без каких-либо внешних изменений (запасные части), **четвертые** — только способствуют изготовлению изделий, не включаясь в их массу или химический состав (малоценные и быстроизнашивающиеся предметы).

По функциональной роли и назначению в процессе производства материальные ресурсы подразделяются на:

- сырье и материалы;
- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали;
- топливо;
- тара и тарные материалы;
- запасные части;
- прочие материалы;
- материалы, переданные в переработку на сторону;
- строительные материалы;
- инвентарь и хозяйственные принадлежности;
- специальная оснастка и специальная одежда на складе.

В соответствии с планом счетов бухгалтерского учета для каждой из указанных групп на счете 10 "Материалы" предназначен отдельный субсчет.

На железной дороге применяется следующая группировка материальных ресурсов, приведенная на рисунке.

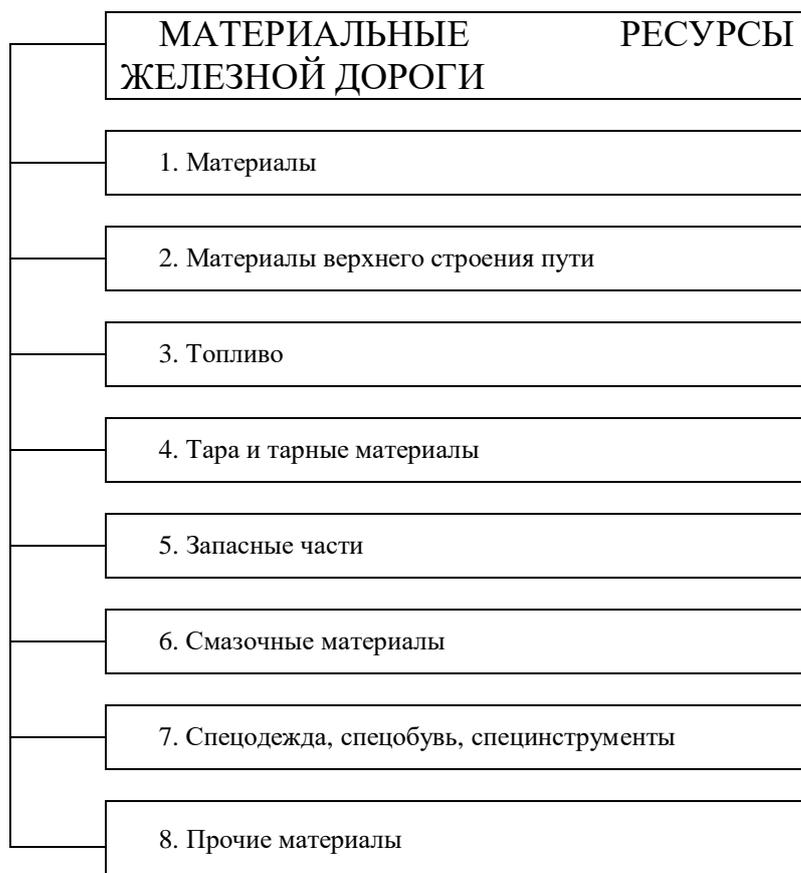


Рисунок Классификация материальных ресурсов на железной дороге

• К **материалам** относятся: металлы, метизы, лес, лакокрасочные материалы, лед, заготавливаемый льдопунктами, песок для локомотивов, материалы для пошива форменной одежды.

• **Материалы верхнего строения пути** включают в себя: новые рельсы, скрепления, переводные механизмы, имеющие заранее определенное назначение, старогодные материалы верхнего строения пути.

• В производственной деятельности железных дорог особое место занимает **топливо** (уголь, дрова, сланцы, нефть, мазут и др.), потребляемое на технологические цели, выработку энергии, отопление помещений.

• **Смазочные материалы** отличаются от топлива своим назначением. Они предназначены для эксплуатации подвижного состава и включают в себя: тосол, тормозную жидкость, различные виды масла, консистентные смазки (литол, солидол) и др.

Предприятия-застройщики материалы, используемые непосредственно в процессе строительных и монтажных работ, для изготовления и отделки конструкций и частей зданий и сооружений, строительные конструкции и детали, а также другие материальные ценности, необходимые для нужд строительства (взрывчатые вещества и т.д.), учитывают на отдельном субсчете "Строительные материалы" счета 10.

Сельскохозяйственные предприятия могут выделять в отдельные группы учета семена, посадочный материал и корма (покупные и собственного производства), минеральные удобрения, ядохимикаты, биопрепараты, медикаменты и

химикаты и др., для чего на счете 10 "Материалы" открываются специальные субсчета.

Кроме того, материалы, не принадлежащие данному предприятию, выделяются в отдельные группы и учитываются на забалансовых счетах 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение", 003 "Материалы, принятые в переработку".

В целях рациональной организации учета и контроля за использованием материалов в производстве и в связи с их широким ассортиментом предприятия, помимо приведенной выше укрупненной экономической классификации материальных ценностей, используют более детальную их группировку по техническим признакам и свойствам. Например, сырье и материалы подразделяются на: черные металлы, цветные металлы, химикаты и резинотехнические изделия, лесные материалы, кабельные изделия, конструкции и детали и т.д. Внутри групп и подгрупп ценности показываются в разрезе отдельных видов, марок, сортов и типоразмеров. С этой целью на предприятиях разрабатываются номенклатуры (перечни) потребляемых в производстве материалов по их однородным признакам. При этом каждому наименованию, типоразмеру и сорту материалов присваивается условное цифровое обозначение — номенклатурный номер (код), который затем проставляется во всех документах по наличию и движению товарно-материальных ценностей.

Номенклатурные номера могут состоять из шести или девяти знаков. Номенклатурные номера, состоящие из шести знаков, имеют следующую структуру: первые два знака образуют номер балансового счета, третий — номер группы, четвертый — номер подгруппы, два последних — порядковый номер материала в подгруппе.

Структура номенклатурных номеров, имеющих девять знаков, следующая: первые два знака образуют номер балансового счета, третий — номер субсчета, четвертый — номер группы производственных запасов, пятый и шестой — номер подгруппы в каждой группе, три последних — порядковый номер материала в подгруппе.

При этом система шифровки может быть *порядковая, серийная, поразрядная и комбинированная*. Число знаков в цифре должно быть минимальным, но достаточным для того, чтобы охватить важнейшие признаки всего перечня применяемых материалов.

Присвоение номенклатурного номера на вновь поступившие материалы производится бухгалтерией или отделом материально-технического снабжения.

Номенклатура материалов, в которой указаны цены за единицу учитываемых материалов, называется **номенклатурой-ценником**. Он представляет собой систематизированный перечень материалов, применяемых на предприятии и используется в качестве справочника почти всеми отделами предприятия (отдел материально-технического снабжения, бухгалтерия, плановый, финансовый и т.д.). Отсюда наименования материалов (сорт, размер) в номенклатуре-ценнике должны быть технически грамотными и тождественны указываемым в ГОСТ или ТУ.

ОЦЕНКА МР В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

Для расчета фактической себестоимости стоимость израсходованных товарно-материальных ценностей в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IAS) 2 "Запасы" может определяться следующими методами:

- 1) прямой идентификации;
- 2) ФИФО;
- 3) средневзвешенной стоимости

Метод индивидуальной стоимости, который в международных стандартах носит также название метода специфической идентификации (specific identification), заключается в том, что необходимо учитывать покупные цены и другие затраты по каждому конкретному виду товарно-материальных ценностей, а также следить за их физическим и стоимостным движением от момента приобретения до момента отпуска в производство либо продажи. Он позволяет точно определить, какие запасы остались на складе, а какие были реализованы или израсходованы в любой момент времени. Применение данного метода целесообразно на предприятиях, использующих дорогие материалы либо торгующих дорогостоящими товарами, которые в силу высокой стоимости и особых потребительских свойств нужно учитывать поштучно или мелкими партиями (например, транспортные средства, изделия из драгоценных металлов, произведения искусства).

Достоинством этого метода является то, что он обеспечивает абсолютное соответствие списанных на себестоимость затрат и полученных в результате этого доходов, поскольку отражаемый в учете стоимостной поток полностью соответствует физическому потоку учитываемых ценностей. Однако применение этого метода весьма ограничено. Его практически невозможно (да и нецелесообразно) использовать в крупносерийных и массовых производствах.

Метод средневзвешенной стоимости (weighted average cost) основан на предположении, что каждая единица запасов данного отчетного периода имеет одинаковую средневзвешенную стоимость, которая рассчитывается для каждой партии отпущенных материалов (реализованных товаров). Такой метод наиболее эффективен для оптовых торговых операций.

Согласно методу ФИФО списание на затраты покупной стоимости проданных товарно-материальных ценностей осуществляется по ценам первой партии приобретения, т.е. той партии, которая на момент отпуска в производство или реализации числится в остатках первой по хронологии закупок. Таким образом, конечные запасы состоят из последних по времени закупок и для расчета их стоимости берется стоимость последних по времени закупок. Особенностью данного метода является то, что происходит занижение величины затрат, списываемых по покупным ценам на себестоимость реализованной продукции, и завышение финансовых результатов за определенный период. Это наиболее невыгодно в условиях высокой инфляции, поскольку приводит к вымыванию оборотных средств и недостатку платежных ресурсов для приобретения новых партий товаров по возросшим ценам.

С другой стороны, остатки неизрасходованных материалов (непроданных товаров) отражаются в балансе по ценам, максимально приближенным к рыночным, на дату составления отчетности, что позволяет более объективно оценить активы предприятия. Кроме того, метод ФИФО целесообразно применять при планируемом сокращении закупок товарно-материальных ценностей и при ожидаемом падении цен.

Следует обратить внимание, что при расчетах стоимости запасов и себестоимости реализованной продукции (товаров) речь идет о движении стоимостей, а не о реальном движении запасов.

Применение метода средневзвешенной стоимости в системе периодического списания предполагает наличие следующих этапов:

1) расчет количества и стоимости товарно-материальных ценностей, которые можно было использовать или реализовать в отчетном периоде с учетом имевшихся остатков на начало отчетного месяца и поступлений в течение месяца;

2) расчет средневзвешенной цены единицы по всем материальным ценностям, готовым к производственному потреблению либо реализации;

3) проведение инвентаризации остатков товарно-материальных ценностей, оставшихся неиспользованными или нереализованными на конец отчетного месяца;

4) определение стоимости остатков нереализованных товаров на конец периода из расчета средневзвешенной цены;

5) исчисление по средневзвешенным ценам стоимости израсходованных материалов (реализованных товаров), которая должна быть списана на затраты отчетного месяца.

При использовании метода ФИФО в системе периодического списания этапы учетных работ выглядят следующим образом:

1) расчет количества и стоимости материальных ресурсов, которые можно было бы продать или использовать в отчетном месяце с учетом имевшихся остатков на начало месяца и поставок в течение месяца;

2) проведение инвентаризации остатков материальных ценностей, оставшихся на конец месяца с оценкой выявленных физических запасов по ценам последних партий приобретения;

3) определение стоимости использованных материалов (реализованных товаров), которая должна быть списана на затраты отчетного месяца по закупочным ценам первых по времени приобретения партий.

Применение метода ЛИФО позволяет показывать максимальные, по сравнению с двумя другими методами, затраты (и минимальную прибыль), а также наименьшую сумму запасов на конец отчетного периода. Таким образом, поскольку у любого предприятия, как правило, всегда остаются запасы на любую отчетную дату, то, если их оценивать по стоимости первых закупок, со временем их цена будет все более недостоверной. Это и послужило причиной запрета метода ЛИФО в международных стандартах, а затем и в большинстве стран мира, включая Россию. **В Республике Беларусь метод ЛИФО не применяется.**

ТЕМА: КОНТРОЛЬ ЗА СОСТОЯНИЕМ И НАЛИЧИЕМ МАТЕРИАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ

В обеспечении экономии товарно-материальных ценностей в процессе хозяйственной деятельности предприятия большое значение имеет контроль за их наличием и расходом. Он зависит от особенностей используемых сырья и материалов, технологического процесса их обработки, а также организации снабжения и складского хозяйства, наличия весоизмерительных приборов и мерной тары и других факторов. При этом значительное место среди всех методов контроля отводится инвентаризации производственных запасов.

Основная цель инвентаризации — это проверка и документальное подтверждение фактического наличия ценностей, выявление отклонений от учетных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета.

При инвентаризации проверяются сохранность ценностей, правильность их хранения, отпуска, состояние весового и измерительного хозяйства, порядок ведения учета и др.

По объему проверки инвентаризации делятся на *сплошные* и *выборочные*, а по времени — на *плановые* и *внеплановые*.

Результаты инвентаризации производственных запасов оформляются инвентаризационной описью товарно-материальных ценностей формы № инв.-3. Она составляется комиссией в одном экземпляре.

Инвентаризация материалов, принятых на ответственное хранение, оформляется инвентаризационной описью товарно-материальных ценностей, принятых (сданных) на ответственное хранение, формы № инв. - 5, а находящихся в пути — актом инвентаризации материалов и товаров, находящихся в пути, формы № инв. - 6. Они составляются в одном экземпляре инвентаризационной комиссией, ею подписываются и передаются в бухгалтерию.

По результатам инвентаризации драгоценных металлов, драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них составляются в двух экземплярах акты форм: № инв. - 8 "Акт инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них"; № инв. - 9 "Акт инвентаризации драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них". Один экземпляр актов передается в бухгалтерию предприятия для составления сличительной ведомости, а второй остается у материально ответственных лиц.

На основании описей и актов в одном экземпляре составляются сличительные ведомости по тем ценностям, по которым установлены расхождения. По каждому факту недостач или излишков материально ответственные лица представляют письменные объяснения. Используя их и данные сличительных ведомостей, постоянно действующая инвентаризационная комиссия устанавливает характер, причины, виновников расхождений и принимает решение о порядке регулирования разниц и возмещения потерь. Свое решение комиссия оформляет протоколом.

Выявленные недостатки, независимо от причин и виновников, относятся по фактической себестоимости на счет 94.

В дальнейшем по мере решения постоянно действующей инвентаризационной комиссии, оформленного протоколом

и утвержденного руководителем предприятия, суммы, учтенные на счете 94, списываются по соответствующим направлениям в зависимости от их характера.

Недостачи в пределах норм естественной убыли по фактической себестоимости списываются на издержки производства.

Недостачи ценностей или их порча сверх норм естественной убыли, а также в случаях, когда виновные не установлены, или суд отказал во взыскании с них, списываются за счет прибыли. *При этом следует иметь в виду, что нормы убыли могут применяться лишь в случае выявления фактических недостач, а при отсутствии таких норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.*

Если установлена вина предприятия в том, что не организован надлежащий учет и сохранность материальных ценностей, то недостача подлежит возмещению за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после уплаты налогов.

Недостачи материальных ценностей, их порча сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц. При этом следует иметь в виду, что взыскание с виновных за недостающие или испорченные ценности производится по действующим рыночным ценам (иногда увеличенным в многократном размере). Разница между стоимостью недостающих материалов по ценам взыскания и их фактической себестоимостью отражается на счете 98 "Доходы будущих периодов".

Выявленные при инвентаризации недостачи ценностей в учете отражаются следующим образом:

а) Д-т сч. 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" — на стоимость недостачи с учетом НДС,

К-т сч. 10 "Материалы" — на фактическую стоимость независимо от причин и виновников;

К-т сч. 18 "НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам" — на сумму НДС, если по уплаченному налогу не произошли расчеты с бюджетом;

К-т сч. 68 "Расчеты по налогам и сборам" (субсчет — "НДС") — на сумму НДС, если расчеты с бюджетом уже произошли;

б) Д-т сч. 20 "Основное производство" (25, 23, 26, 29 и др.),

К-т сч. 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" — на сумму недостач в пределах норм естественной убыли по фактической стоимости;

в) Д-т сч. 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности",

К-т сч. 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" — на сумму недостач или порчи сверх норм естественной убыли, по которым виновники не установлены или суд отказал во взыскании с них;

г) Д-т сч. 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет 2 — "Расчеты по возмещению материального ущерба") — на взыскиваемую сумму с виновных лиц,

К-т сч. 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" — на фактическую стоимость недостающих (испорченных ценностей);

К-т сч. 98 "Доходы будущих периодов" (субсчет — "Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей") — на разницу между взыскиваемой суммой и суммой, учтенной на счете 94;

д) Д-т сч. 50 "Касса" (51, 55) — при внесении суммы недостачи в кассу или на счета в банке;

Д-т сч. 70 "Расчеты, с персоналом по оплате труда" — при удержании стоимости недостач из заработной платы виновных лиц,

К-т сч. 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет 2) — на взыскиваемую сумму;

е) Д-т сч. 98 "Доходы будущих периодов"

К-т сч. 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" — на соответствующую долю разницы между взыскиваемой суммой и ее фактической стоимостью.

Потери, возмещаемые страховыми организациями, в учете отражаются проводкой:

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" (55, 76.2),

К-т сч. 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Фактическая себестоимость уничтоженных и погибших материалов вследствие стихийных бедствий, пожаров за вычетом сумм, возмещаемых страховыми органами, списывается за счет прибыли предприятия или других источников.

Выявленные излишки товарно-материальных ценностей по фактической стоимости приходятся за счет увеличения финансовых результатов предприятия:

Д-т сч. 10 "Материалы",

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

В таком же порядке списывается и превышение излишков над недостачами при переоценке ценностей.

ПЕРЕЧЕНЬ ПЕРВИЧНЫХ ДОКУМЕНТОВ ПО УЧЕТУ МАТЕРИАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ В ОТДЕЛЕНИЯХ И СТРУКТУРНЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯХ ЖЕЛЕЗНОЙ ДОРОГИ ПРЕДСТАВЛЕН В ТАБЛИЦЕ 1.

Т а б л и ц а 1 – Перечень первичных документов по учету материальных ресурсов в отделениях и структурных подразделениях железной дороги

Наименование документа	Код формы	Количество экземпляров	Кто составляет	Основания для составления
Доверенность на получение товарно-материальных ценностей	М-2	1	бухгалтер	заявка руководителя структурных подразделений
Товарная, (товарно-транспортная накладная)	ТН-2 ТТН-1	4	бухгалтер или уполномоченное лицо	договор или счет-фактура
Журнал учета, поступающих грузов	М-1	1	отдел снабжения	расчетные документы, связанные с поступлением

				материалов
Коммерческий акт		3-4	уполномоченное лицо	недостача или недопоставка материальных ресурсов
Приходный ордер	М-4	1	материально-ответственное лицо	данные ТН-1, ТН-2
Акт о приемке материалов	М-7	2	комиссия по приемке материалов	количество и качество прибывших на склад материальных ресурсов, которые не соответствуют данным в сопроводительных документах
Карточка складского учета	М-12	1	бухгалтер	необходимость аналитического учета
Лимитно-заборные карты	М-8	2	материально-ответственное лицо	заявки руководителей структурных подразделений
Акт требование на замену (дополнительный отпуск) материалов	М-10	1	уполномоченное лицо	заявки руководителей структурных подразделений
Накладные требования на отпуск	М-11	2	материально-ответственное лицо	заявки руководителей структурных подразделений

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ПРЕДМЕТОВ, УЧИТЫВАЕМЫХ В СОСТАВЕ СРЕДСТВ В ОБОРОТЕ

Вопросы к теме: 1. Классификация и оценка предметов учитываемых в составе средств в обороте.

2. Порядок погашения стоимости предметов, учитываемых в составе средств в обороте.

3. Учет инструментов, приспособлений, инвентаря в эксплуатации.

4. Учет спецодежды в эксплуатации.

1. Классификация и оценка предметов учитываемых в составе средств в обороте.

Правильная организация учета инструментов, приспособлений, спецодежды, производственного и хозяйственного инвентаря и постельных принадлежностей и других предметов в обороте играет немаловажную роль при формировании себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях железной дороги. Нормативными документами структурным подразделениям предоставлено право выбора одного из нескольких вариантов учета предметов, относящихся к предметам в обороте, поэтому основные аспекты их учета должны быть отражены в учетной политике организаций.

В соответствии с Учетной политикой железной дороги на железнодорожном транспорте к предметам в обороте относятся:

– предметы стоимостью до 100 БВ за единицу (комплект) – независимо от срока их службы, кроме сельхозмашин и орудий, строительного механизированного инструмента, взрослого рабочего и продуктивного скота (включая мелкий), которые относятся к основным средствам независимо от стоимости. При этом для сравнения с лимитом стоимость предметов принимается без налога на добавленную стоимость;

– предметы, служащие менее одного года, независимо от их стоимости;

– специальные инструменты и специальные приспособления (инструменты и приспособления целевого назначения, предназначенные для серийного или массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуального заказа) и сменное оборудование (многократно используемые в производстве приспособления к основным средствам и другие предметы исходя из специфических условий работы и изготовления продукции) независимо от их стоимости (по перечню, утвержденному руководителем организации);

– спецодежда, включая форменную, спецобувь, а также постельные принадлежности, включая белье, предметы проката независимо от их стоимости и срока службы (постельные принадлежности гостиниц относятся к основным средствам независимо от их стоимости);

– другие предметы в обороте в соответствии с нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Аналитический учет предметов ведется по однородным группам в соответствии с установленной группировкой. Как правило, состав таких групп формируется в следующем порядке:

— **инструменты и приспособления общего назначения:** режущий, абразивный, слесарно-монтажный и тому подобный инструмент;

— **измерительные приборы и приспособления,** которые имеют универсальное применение при изготовлении различных видов продукции;

— **специнструменты и спецприспособления;**

инструменты, штампы, пресс-формы и другие предметы, используемые для выполнения только одного индивидуального заказа или производства определенных изделий;

— **сменное оборудование:** многократно используемые в производстве приспособления к основным средствам и другие устройства, соответствующие специфическим условиям изготовления продукции;

- **технологическая тара:** контейнеры для транспортировки деталей, поддоны и т. п.;
- **производственный инвентарь:** предметы производственного назначения, которые создают условия для осуществления и облегчения технологических операций (рабочие столы, верстаки, оборудование, способствующее охране труда, стеллажи, лари, тумбочки и т. п.);
- **хозяйственный инвентарь:** столы, стулья, портьеры, вешалки, телефонные аппараты, противопожарный инвентарь и т. п.;
- **спецодежда, спецобувь и предохранительные приспособления;**
- **постельные принадлежности,** кроме принадлежащих гостинице;
- **прочие предметы:** столовая посуда и принадлежности, инвентарь для социально-культурных мероприятий, спортивный и туристический инвентарь и др.

Организации самостоятельно устанавливают более детализированную группировку предметов в обороте. Учет предметов в обороте ведется с подразделением на предметы, находящиеся на складе, и предметы, находящиеся в эксплуатации. Под предметами в обороте в эксплуатации понимаются предметы, находящиеся в кладовых структурных подразделениях, на рабочих местах у рабочих и служащих, а также в процессе восстановления и ремонта.

2. Порядок погашения стоимости предметов, учитываемых в составе средств в обороте

Стоимость предметов в обороте включается в себестоимость изготовленной продукции (работ, услуг) частями и погашается путем начисления износа:

- по предметам в обороте стоимостью до двух базовых величины их стоимость относится на затраты по мере отпуска их в производство без начисления износа либо с начислением износа в размере 100 % и одновременным включением в расходы на основании первичных документов (требований, лимитно-заборных карт);

- по другим видам предметов в обороте износ начисляется в размере 50% стоимости при передаче их в эксплуатацию (в том числе дежурной спецодежды и спецобуви, списание с баланса которых должно производиться вне зависимости от сроков носки, но не ранее установленных) и остальных 50% стоимости (за вычетом стоимости этих предметов (годных остатков) по цене возможного использования) – при выбытии за непригодностью. В некоторых случаях предприятия самостоятельно принимают решение о предоставлении отдельным работникам спецодежды и спецобуви в связи с особыми условиями производства. Если форменная и фирменная одежда и обувь выдается помимо установленных законодательством случаев, то при передаче этих предметов в производство начисление износа осуществляется в размере 100% с отнесением суммы за счет собственных источников. Списание их с баланса осуществляется по мере непригодности к дальнейшему использованию, но не ранее установленных сроков службы;

- по спецодежде и спецобуви, предназначенных для обеспечения производственного процесса, начисление износа осуществляется ежемесячно в течение срока носки;

- по специнструментам и спецприспособлениям, предназначенным для индивидуальных заказов, погашение их стоимости производится по мере их отпуска и передачи заказа в производство, т. е. их списание в расход осуществляется только по выполнению или при прекращении заказа.

- по временным (нетитульным) сооружениям и приспособлениям износ начисляется ежемесячно исходя из срока службы, а если он превышает срок строительства – исходя из продолжительности строительства.

Начисление износа по предметам в обороте осуществляется в «Ведомости начисления износа по инвентарю, хозяйственным принадлежностям, специальной оснастке и др.».

3. Учет инструментов, приспособлений, инвентаря в эксплуатации.

Предметы в обороте (приобретенные и собственного производства) поступают на склад предприятия. Передача их непосредственно в производство, как правило, не допускается. Они принимаются по количеству и качеству по товарно-сопроводительным документам.

Материально ответственным лицом выписывается приходный ордер и открывается карточка складского учета материалов. Учет на складе может вестись с применением средств автоматизации. Каждому наименованию или группе предметов в обороте присваивается номенклатурный номер, в разрезе которых они и подлежат учету.

Учет предметов в обороте на складе ведется по местам хранения и нахождения в разрезе материально ответственных лиц. Материально ответственные лица учитывают движение предметов в обороте в натуральном выражении по каждому наименованию в карточках складского учета или книгах сортового

учета. Записи в карточки (книжки) производятся на основании приходных и расходных документов по мере поступления предметов.

После того как предметы в обороте отпущены со склада в цеховые кладовые (в подотчет материально ответственным лицам) либо непосредственно на рабочие места, они считаются переданными в эксплуатацию.

На любой стадии учета предметов в эксплуатации немаловажное значение придается документальному подтверждению операций по движению указанных ценностей.

В настоящее время организациями железной дороги используются типовые формы по учету предметов в обороте. К ним относятся:

- МБ-1 – ведомость на пополнение постоянного запаса инструментов (приспособлений);
- МБ-2 – карточка учета инструментов, приспособлений, инвентаря;
- МБ-3 – заказ на ремонт или заточку инструментов (приспособлений);
- МБ-4 – акт выбытия инструментов, приспособлений, инвентаря;
- МБ-5 – акт на списание инструментов (приспособлений) и обмен их на годные;
- МБ-6 – личная карточка № _ учета спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений;
- МБ-7 – ведомость учета выдачи (возврата) спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений;
- МБ-8 – акт на списание инструментов, приспособлений, инвентаря;
- разработочная таблица 8 – Расчет износа инструментов, приспособлений, инвентаря.

В соответствии с учетной политикой организации могут самостоятельно разрабатывать формы первичных документов и учетных регистров по учету материальных ресурсов.

Инструменты и приспособления со склада в инструментально-раздаточные кладовые (ИРК) цехов выдаются по установленным лимитам отпуска (нормам запаса) с оформлением лимитно-заборных карт или требований. Они учитываются в ИРК также на карточках складского учета материалов в разрезе номенклатурных номеров.

В соответствии с технологическим процессом кладовщик ИРК отпускает инструмент и приспособление на рабочие места на основании требования мастера и открывает на каждого работника личную карточку (форма МБ-2) или инструментальную книжку. При отсутствии ИРК на небольших предприятиях может применяться упрощенный порядок выдачи инструмента, однако ведение личных карточек (инструментальных книжек) обязательно.

При замене работником инструмента одного наименования, размера и тому подобного новые записи в книжках (карточках) могут не производиться, однако годный инструмент выдается только при предъявлении акта выбытия инструментов, приспособлений, инвентаря (форма МБ-4). Инструменты выдаются и возвращаются под роспись рабочего и кладовщика, соответственно. При отпуске в краткосрочное пользование могут применяться марочные системы выдачи инструмента.

Инструменты и приспособления, изготовленные из драгметаллов либо содержащие их, учитываются в соответствии с письмом Комитета по драгоценным металлам и драгоценным камням при Совете Министров РБ "О порядке организации первичного учета драгоценных металлов в приборах, оборудовании и иной технике".

Для определения непригодности предметов в обороте к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности производства восстановительного ремонта, а также для оформления необходимой документации на списание указанных предметов субъекты хозяйствования должны создавать комиссии или обязанности могут возлагаться на постоянно действующие комиссии по списанию основных средств.

При списании предметов в обороте составляется акт выбытия или акт на списание инструментов, инвентаря, спецодежды (формы МБ-4, МБ-8), в которых указываются причины выбытия.

Акт (форма МБ-8) в обязательном порядке должен выписываться только при поломке, порче или утере предметов в обороте. Акт составляется в двух экземплярах: один остается на складе для утилизации предметов, второй передается в бухгалтерию для расчета суммы ущерба и отражения операций в учете. Ущерб подлежит взысканию с виновных лиц.

Особенности учета предметов в обороте в эксплуатации и погашения износа должны быть отражены в учетной политике предприятия.

4. Учет спецодежды в эксплуатации.

Спецодежда, спецобувь и предохранительные приспособления выдаются в соответствии с Типовыми нормами выдачи средств индивидуальной защиты работникам общих профессий и должностей, утвержденными постановлением Минтруда РБ, с изменениями и дополнениями, утвержденными постановлением Минтруда РБ, Правилами обеспечения работников средствами индивидуальной защиты, утвержденными постановлением Минтруда РБ и т. д.

Отпуск в производство оформляется требованиями на выдачу спецодежды (либо лимитно-заборными картами), выписываемыми на основании заявок структурных подразделений. В каждой заявке должно быть указано обоснование выдачи определенного количества предметов.

Выдача спецодежды работнику производится на основании личной карточки по учету спецодежды (форма МБ-6) под роспись работника. Соответствие выдаваемой спецодежды утвержденным нормам должно быть подтверждено лицом, ответственным за охрану труда.

Спецодежда, получаемая работниками, является собственностью предприятия и подлежит возврату при увольнении; переводе на другую работу, при выполнении которой его выдача не предусмотрена нормами; по окончании сроков носки; взамен получаемых новых. Сдача спецодежды производится работником под роспись материально ответственного лица в личной карточке.

В некоторых случаях нормами устанавливается выдача дежурной спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений. Такое имущество выдается под ответственность мастеров, бригадиров и других лиц с оформлением отдельных карточек с пометкой "Дежурная". Оно должно храниться в кладовых цеха или участка и выдаваться только на время выполнения тех работ, для которых оно предусмотрено или может быть закреплено за определенными рабочими местами и передаваться от одной смены другой.

Сдача работниками спецодежды в стирку, дезинфекцию, а спецобуви – в ремонт, а также теплой спецодежды и спецобуви – для организованного хранения в теплое время года и получение их обратно оформляется в ведомости учета приемки и возврата спецодежды (форма МБ-7) под роспись материально ответственного лица в приемке и работника – в обратном получении имущества.

В отличие от других предметов в обороте спецодежда, спецобувь и предохранительные приспособления могут выдаваться как бесплатно, так и за плату.

При выдаче спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений и оплате ее за наличный расчет в бухгалтерском учете составляются следующие учетные записи

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Д	К
Отражение первоначальной стоимости выданной спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений	90	10
Поступление в кассу выручки (с учетом НДС) – на стоимость спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений по цене реализации	50	90
Начисление НДС от цены реализации спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений	90	68
Определение финансового результата от реализации спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений:		
– прибыль	90	99
– убыток	99	90

В составе предметов в обороте организаций железнодорожного транспорта выделяется подгруппа «форменная одежда».

Форменная одежда отдельным категориям работников железной дороги выдается со скидкой, величина которой устанавливается коллективным договором соответствующего подразделения железной дороги.

При оплате выданной форменной одежды работникам структурного подразделения в рассрочку в бухгалтерском учете составляются записи

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Д	К
Отражение стоимости выданной форменной одежды по первоначальной стоимости (с учетом предоставленной работнику скидки)	73.4	10
Отражение суммы скидки со стоимости выданной работнику форменной одежды	20	10
Отражение разницы между ценой реализации, подлежащей взысканию с работника, и первоначальной стоимостью форменной одежды	73.4	98
Оплата в кассу (удержание из заработной платы) стоимости форменной одежды	50, 70	73.4
Включение суммы разницы между ценой реализации и первоначальной стоимостью в состав прочих доходов по текущей деятельности в момент погашения работником задолженности за форменную одежду	98	90

Согласно действующему законодательству в себестоимость продукции (работ, услуг) включается полная или частичная стоимость предметов в обороте, используемых только в производственном процессе. Если же предметы в обороте используются для иных хозяйственных целей (непроизводственных), то погашение их стоимости отражается на соответствующих счетах бухгалтерского учета (29, 90).