

**МИНИСТЕРСТВО ТРАНСПОРТА И КОММУНИКАЦИЙ
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

**УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ТРАНСПОРТА»**

**ИНСТИТУТ ПОВЫШЕНИЯ КВАЛИФИКАЦИИ
И ПЕРЕПОДГОТОВКИ РУКОВОДИТЕЛЕЙ И СПЕЦИАЛИСТОВ
ТРАНСПОРТНОГО КОМПЛЕКСА**

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

С. Л. ШАТРОВ

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ
МАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ
В ОРГАНИЗАЦИЯХ
ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА**

**Учебно-методическое пособие
для слушателей ИПКиПК и студентов всех специальностей**

Гомель 2016

**МИНИСТЕРСТВО ТРАНСПОРТА И КОММУНИКАЦИЙ
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

**УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ТРАНСПОРТА»**

**ИНСТИТУТ ПОВЫШЕНИЯ КВАЛИФИКАЦИИ
И ПЕРЕПОДГОТОВКИ РУКОВОДИТЕЛЕЙ И СПЕЦИАЛИСТОВ
ТРАНСПОРТНОГО КОМПЛЕКСА**

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

С. Л. ШАТРОВ

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ
МАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ
В ОРГАНИЗАЦИЯХ
ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА**

*Одобрено методической комиссией
гуманитарно-экономического факультета
в качестве учебно-методического пособия
для слушателей ИПКиПК и студентов всех специальностей*

Гомель 2016

УДК 657.22 (075.8)
ББК 65.052
Ш29

Рецензент – зав. кафедрой «Экономика транспорта» канд. экон. наук,
доцент *О. В. Лунатова* (УО «БелГУТ»)

Шатров, С. Л.

Ш29 Бухгалтерский учет материальных активов организаций железнодорожного транспорта : учеб.-метод. пособие / С. Л. Шатров; М-во трансп. и коммуникаций Респ. Беларусь, Белорус. гос. ун-т трансп. – Гомель : БелГУТ, 2016. – 143 с.
ISBN 978-985-554-522-5

Изложен теоретический материал в части организации бухгалтерского учета основных средств и производственных запасов на железнодорожном транспорте, а также основы контроля за их сохранностью посредством проведения инвентаризаций.

Предназначено для студентов как экономических, так и неэкономических специальностей, а также для слушателей Института повышения квалификации и переподготовки специалистов транспортного комплекса при изучении дисциплин экономического профиля.

УДК 657.22 (075.8)
ББК 65.052

ISBN 978-985-554-522-5

© Шатров С. Л., 2016
© Оформление. УО «БелГУТ», 2016

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие.....	5
1 Бухгалтерский учет основных средств.....	7
1.1 Основные средства, их классификация и оценка.....	7
1.2 Организация бухгалтерского учета основных средств.....	16
1.3 Бухгалтерский учет поступления основных средств.....	21
1.4 Бухгалтерский учет выбытия основных средств.....	35
1.5 Учет амортизации основных средств.....	47
1.6 Учет обесценения и переоценки основных средств.....	57
2 Бухгалтерский учет производственных запасов.....	60
2.1 Понятие, задачи и классификация производственных запасов.....	60
2.2 Документальное оформление и учет приобретения материалов.....	67
2.3 Учет материалов в местах хранения и в бухгалтерии.....	80
2.4 Документальное оформление и учет отпуска материалов со склада.....	82
2.5 Методы оценки и учета списания израсходованных материалов.....	87
3 Инвентаризация имущества и порядок отражения ее результатов в бухгалтерском учете.....	90
Список литературы.....	101
Приложения.....	103
А Образец накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств	103
Б Образец накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств, содержащих драгоценные металлы и драгоценные камни.....	104
В Образец акта о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств.....	105
Г Образец акта о приемке-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств, содержащих драгоценные металлы и драгоценные камни.....	107
Д Образец акта о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств).....	109
Е Образец акта о списании автотранспортных средств.....	111
Ж Образец акта о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств).....	113
И Образец акта о списании объекта основных средств, содержащих драгоценные металлы и драгоценные камни (кроме автотранспортных средств).....	114
К Образец акта о списании автотранспортных средств, содержащих драгоценные металлы и драгоценные камни.....	116
Л Образец инвентарной карточки учета объекта основных средств.....	118
М Образец инвентарной карточки группового учета объектов основных	120

средств.....	
Н Образец акта о приеме (поступлении) оборудования.....	121
П Образец акта о приеме-передаче оборудования в монтаж	123
Р Образец акта о приемке материалов.....	125
С Образец приходного ордера.....	129
Т Образец лимитно-заборной карты формы ФМУ-28.....	130
У Образец лимитно-заборной карты формы ФМУ-30.....	131
Ф Образец накладной на внутреннее перемещение материалов	132
Х Образец приказа.....	133
Ц Образец инвентаризационной описи (сличительной ведомости).....	134
Ш Образец инвентаризационной описи основных средств.....	136
Щ Образец инвентаризационной описи оборотных активов.....	138
Э Образец ведомости результатов, выявленных инвентаризацией.....	140
Ю Образец сличительной ведомости результатов инвентаризации основных средств.....	141
Я Образец сличительной ведомости результатов инвентаризации оборотных активов.....	142

ПРЕДИСЛОВИЕ

Бухгалтерский учет наряду с контролем является базовой функцией управления. Однако современный менеджмент недооценивает роль учетных аспектов в деятельности организации, зачастую сочлняя его функцию с контролем или предоставлением финансовой информации в форме отчетности собственникам, акционерам, инвесторам и деловым партнерам для оценки финансового состояния организации, с которой они имеют прямые или косвенные контрагентские отношения. Однако, если информация, представленная в отчетности, является вполне пригодной для инвесторов, кредиторов и собственников с позиции достигнутых финансовых показателей, то менеджмент на эти данные опираться не может, так как они формируются после отчетных дат, а значит, непригодны для оперативного управления. Это обуславливает необходимость использования не только и не столько отчетности, сколько оперативных данных бухгалтерского учета об изменении активов, обязательств, собственного капитала, расходов и доходов при регистрации хозяйственных процессов, происходящих на предприятии.

В настоящее время складывается ситуация, когда законодательством определено отсутствие обязательных требований по наличию высшего образования при соискании должности по профессии бухгалтер. Это связано с тем, что бухгалтеру определена одна задача – регистрация хозяйственных операций, не связанная с управлением и принятием решений.

В таком случае разделение труда предполагает следующее: бухгалтер выполняет регистрирующую функцию, а функцию распознавания и обобщения информации должен выполнить менеджер. Следует отметить, что пользователь такой учетной информации должен обладать специальными знаниями в части понимания экономической сущности учетных записей бухгалтера, их взаимосвязи. Так, пользователям учетной информации необходимо знать объекты бухгалтерского учета и основополагающие принципы обработки данных об их состоянии и изменении; порядок систематизации учетной информации; методику

формирования отчетных показателей и критерии оценки их достоверности; содержание бухгалтерской отчетности и порядок формирования и оценки статей бухгалтерского баланса.

Таким образом, знание бухгалтерского учета важно не только для профессиональных бухгалтеров и аудиторов, но и для финансистов, менеджеров различных уровней, работников коммерческой и маркетинговой служб.

Однако базовые знания в области ведения бухгалтерского учета отдельных объектов лишь создают предпосылки для использования бухгалтерской информации в процессе принятия оперативных управленческих решений, что исключает участие в принятии стратегических решений, принимаемых в момент создания организации при формировании учетной политики. При этом учетная политика оказывает непосредственное влияние на уровень себестоимости, оценку капитала, финансовые результаты и перспективы развития организации. В соответствии с законом о бухгалтерском учете и отчетности и первым национальным стандартом данная prerogativa предоставлена главному бухгалтеру организации. Так, главный бухгалтер принимает управленческие решения в части выбора способов, методов и принципов организации учета по следующим направлениям:

- выбора способа и метода начисления амортизации (влияет на себестоимость, скорость возврата капитала, окупаемость вложений и финансовый результат);
- способа переоценки (влияет на стоимостную оценку капитала);
- метода оценки производственных запасов при их отпуске в производство (влияет на себестоимость и финансовые результаты) и т.д.

В этом случае главный бухгалтер выступает в качестве менеджера, так как принимает управленческие решения, позволяющие управлять капиталом организации, а сам процесс можно назвать “бухгалтерский менеджмент”.

Цель настоящего издания – оказать помощь студентам, слушателям и практическим специалистам в познании логики бухгалтерского учета отдельных его объектов в коммерческих организациях, а также принципов, методик и приемов обработки и систематизации учетной информации.

Пособие будет полезно для студентов учетных и неучетных специальностей, слушателей Института повышения квалификации и переподготовки кадров, а также практических работников организаций железнодорожного транспорта.

1 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1.1 Основные средства, их классификация и оценка

Основные средства – совокупность средств труда, используемых в процессе производства и реализации продукции (работ, услуг, товаров), в управлении, а также материальных объектов, создающих условия для осуществления хозяйственной деятельности.

В качестве *объектов основных средств* к бухгалтерскому учету принимаются активы, имеющие материально-вещественную форму, при одновременном выполнении следующих условий признания:

- активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) за исключением случаев, установленных законодательством;
- организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов;
- активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;
- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;
- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Объектами основных средств являются земельные участки, а также вложения в земельные участки, в улучшение земель, в объекты природопользования.

Многолетние дикорастущие объекты растительного мира, произрастающие в естественных условиях на территории организации, не принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.

На железной дороге установлен дополнительный стоимостной критерий в размере 100 базовых величин за единицу для следующих групп основных средств: «Инструменты» и «Инвентарь и принадлежности». Для группы «Машины и оборудование» установлено дополнительное требование для признания в качестве основных средств – использование в деятельности организации для управленческих, хозяйственных нужд стоимостью свыше 50 базовых величин за единицу.

Целью бухгалтерского учета основных средств является обеспечение потребностей разных уровней управления в своевременной, полной и объективной бухгалтерской информации о результатах деятельности предприятий за определенный промежуток времени, а также о наличии и изменениях в составе и размещении основных средств в процессе их использования во взаимосвязи с источниками формирования этих средств.

Исходя из целей бухгалтерского учета основных средств, определяется содержание и важность решаемых им задач (рисунок 1.1).

На железнодорожном транспорте организация бухгалтерского учета основных средств ведется в соответствии со следующими нормативно-правовыми актами, главными из которых являются:

– Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 июля 2013 г., № 57-З;

– постановление Министерства финансов Республики Беларусь «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств» от 30.04.2012 № 26;

– постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь «Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов» от 27.02.2009 г. № 37/18/6;

– постановление Министерства финансов Республики Беларусь «Об утверждении Инструкции по инвентаризации активов и обязательств» от 30.11.2007 г. № 180;

– постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь «Об утверждении Инструкции о порядке переоценки основных средств, не завершённых строительством объектов и неустановленного оборудования» от 05.11.2010 г. № 162/131/37;

– постановление Совета Министров Республики Беларусь «Об утверждении перечня первичных учетных документов» от 24.03.2011 г. № 360;

– постановление Министерства финансов Республики Беларусь «Об установлении форм акта о приеме-передаче основных средств, акта о приеме-передаче нематериальных активов и утверждении Инструкции о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов» от 22.04.2011 г. № 23;

– постановление Министерства экономики Республики Беларусь «Об установлении нормативных сроков службы основных средств» от 30.09.2011 г. № 161.

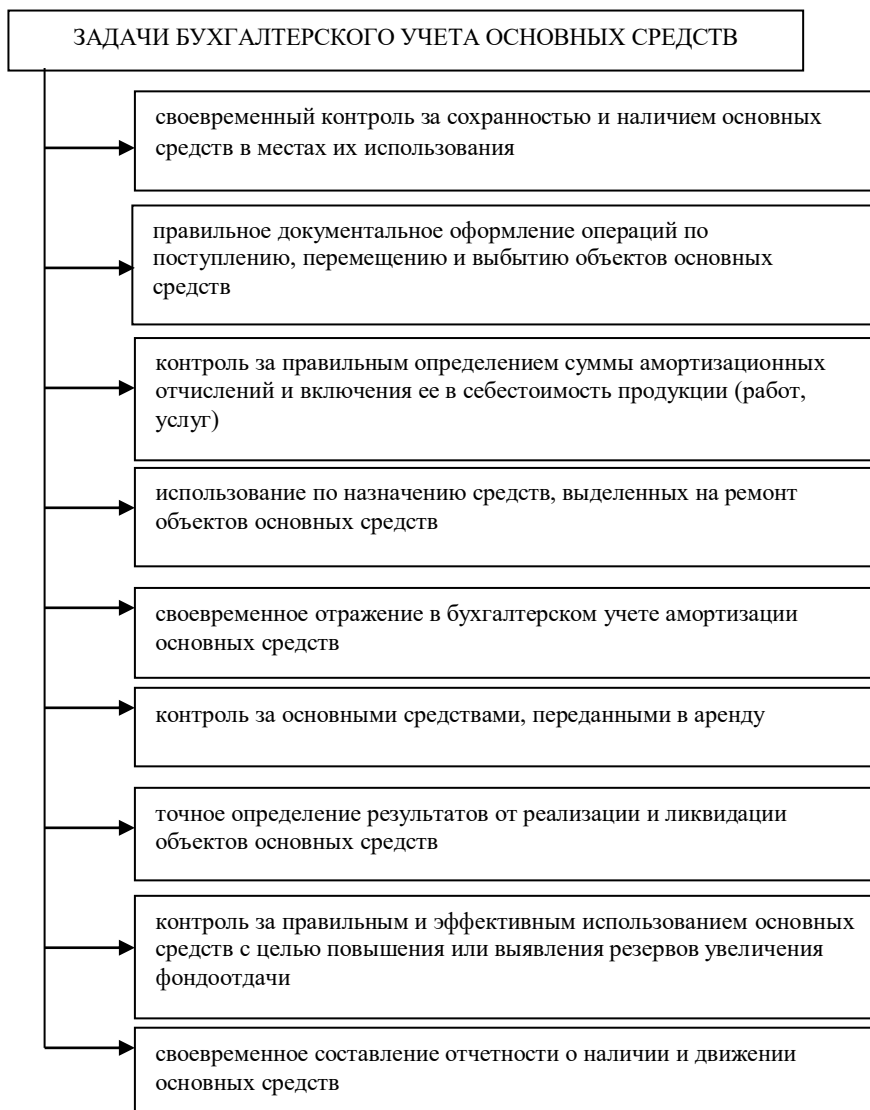


Рисунок 1.1 – Задачи бухгалтерского учета основных средств

Основные средства на железной дороге, как правило, учитывают на балансе тех предприятий, которые их эксплуатируют. Пассажирские вагоны учитываются на балансе вагонных участков, дизель-поезда – локомотивных

депо. Такие основные средства, как грузовые вагоны и контейнеры, используемые во всей сети железной дороги, не могут быть учтены на балансе какого-либо предприятия, поэтому грузовые вагоны и контейнеры приписаны к железной дороге и учитываются на ее балансе.

На балансах дистанций гражданских сооружений учитывается жилье и административные здания, здания и сооружения, кроме вокзалов, а на балансе дистанций сигнализации и связи – эксплуатируемые на станциях устройства механизированных и автоматизированных горок, устройства автоматики, телемеханики и связи.

В бухгалтерском учете и отчетности информация об основных средствах в зависимости от целей и задач управления систематизируется по ряду признаков (рисунок 1.2).

Основные средства железнодорожного транспорта разнообразны по составу и назначению. Вся совокупность основных средств в целях учета и контроля их наличия и использования группируется, прежде всего, по **отраслям народного хозяйства** – промышленность, строительство, сельское хозяйство, транспорт, жилищно-бытовое хозяйство и бытовое обслуживание населения, торговля и т.п. Так, на железной дороге основные средства, непосредственно связанные с перевозками (локомотивы, вагоны, железнодорожные пути и т.д.), относятся к отрасли «Транспорт», а основные средства жилого фонда – к отрасли «Жилищно-коммунальное хозяйство».

По **функциональному назначению** основные средства на железнодорожном транспорте подразделяются на *производственные* основные средства, используемые в перевозочной деятельности Белорусской железной дороги (пассажирские и грузовые вагоны, локомотивы, контейнеры и др.), и *непроизводственные* основные средства (объекты культурного, жилищно-коммунального назначения, здравоохранения и др.).

Основные средства по своему **натуральному (вещественному) составу** в соответствии с постановлением Министерства экономики Республики Беларусь № 161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств» подразделяются на несколько видовых групп: «здания», «сооружения», «передаточные устройства», «машины и оборудование», «транспортные средства», «инвентарь».

Здания – это архитектурно-строительные объекты, предназначенные для социально-культурного обслуживания населения и хранения материальных ценностей. К ним относятся административные здания, производственные корпуса и строения структурных подразделений, занятые цехами, мастерскими или установками.

Сооружения – это инженерно-строительные объекты для осуществления перевозочного процесса путем выполнения тех или иных технических

функций, не связанных с изменением предмета труда (насосные станции, арки, мосты, эстакады, железнодорожный путь и др.).

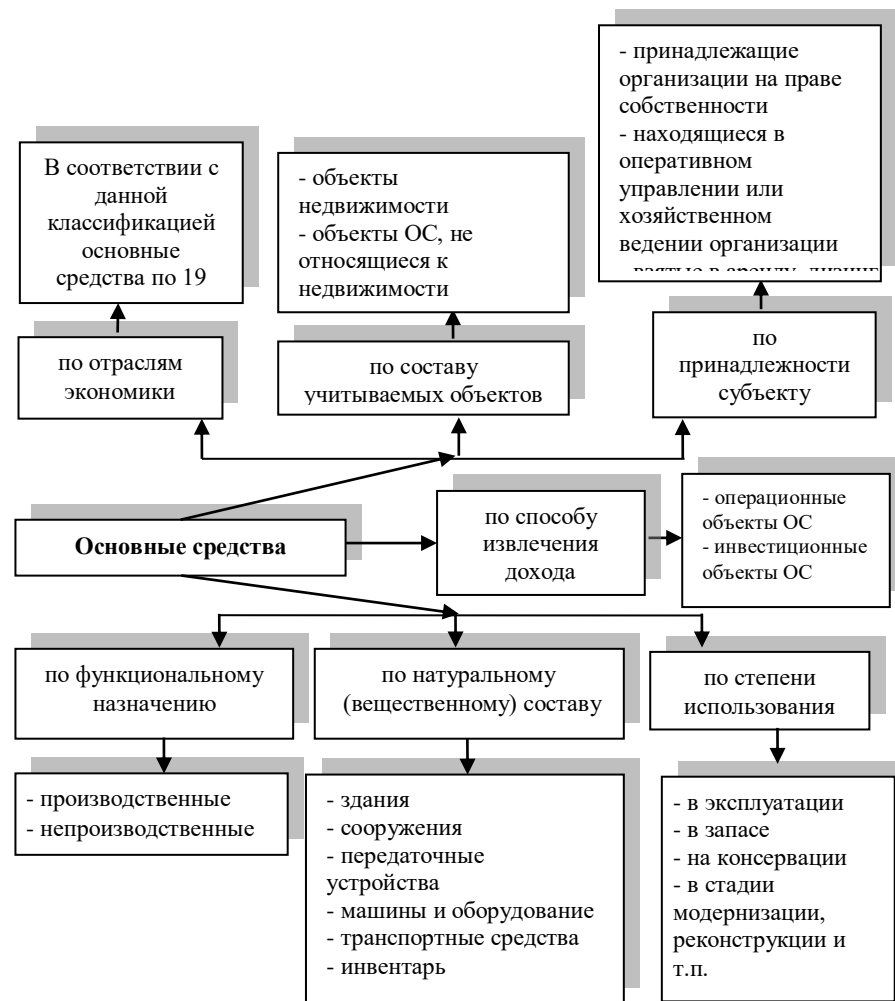


Рисунок 1.2 – Классификация основных средств

Устройства передаточные – устройства, предназначенные для передачи электрической, тепловой или механической энергии. На железной дороге к передаточным устройствам относятся линии электропередачи, тепловые сети, канализационные сети и др.

Машины и оборудование включают в себя:

а) силовые машины и оборудование, машины-генераторы, вырабатывающие тепловую и электрическую энергию, и машины-двигатели, превращающие разную энергию – воды, ветра, тепловую, электрическую – в механическую, т.е. в энергию движения;

б) рабочие машины, аппараты и оборудование, которые с помощью механического, термического или химического воздействия на предметы труда изменяют их состав, форму и состояние;

в) измерительные и регулирующие приборы и устройства, лабораторное оборудование, предназначенные для измерения толщины, диаметра, площади, веса, времени, давления и т.п., а также приборы для испытания материалов, проведения опытов, анализов и исследований;

г) вычислительная техника;

д) прочие машины и оборудование.

Транспортные средства – средства, которые предназначены для перевозки людей, грузов (электровозы, тепловозы, вагоны, контейнеры, цистерны).

Инструмент включает механизированные и немеханизированные орудия труда общего назначения, а также прикрепляемые к машинам предметы, служащие для обработки материалов, электродрели, краскопульты, гайковерты, а также всякого рода приспособления для обработки материалов, производства монтажных работ;

Инвентарь и принадлежности – канцелярские столы, вешалки, гардеробы, шкафы, диваны, кресла, сейфы, кровати, ковры и т.п.

Основные средства прочие, используемые в сельском и лесном хозяйстве, – скот рабочий и животные основного стада, насаждения многолетние, капитальные затраты по улучшению земель.

По **составу** учитываемые основные средства подразделяются:

– *на объекты недвижимости* – земельные участки, здания, сооружения, изолированные помещения, машино-места и иные материальные объекты, не отделимые от земли, находящиеся в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении организации и соответствующие установленным условиям для признания в качестве основных средств;

– *объекты основных средств, не относящиеся к недвижимости*, – машины и оборудование, транспортные средства, вычислительная техника, производственный и хозяйственный инвентарь и иные объекты, отделимые от земли.

По **способу извлечения дохода** от использования основные средства подразделяются:

– *на операционные объекты основных средств* – основные средства, находящиеся в собственности, хозяйственном ведении или оперативном

управлении организации, используемые в ее собственной хозяйственной деятельности;

– на *инвестиционные объекты* – основные средства, которые с целью извлечения дохода передаются в финансовую аренду или лизинг другим организациям.

По **функциональному назначению** основные средства делятся на *производственные* и *непроизводственные*. *Производственные* – принимают непосредственное участие в процессах производства и реализации продукции (товаров, работ, услуг) или создают необходимые условия для их осуществления. К ним относятся объекты, используемые в предпринимательской деятельности организации с целью извлечения дохода. *Непроизводственные* – не используются в предпринимательской деятельности и не приносят дохода. Такие объекты находят применение в учреждениях или в объектах социальной сферы.

По **степени использования** основные средства делятся на *находящиеся в эксплуатации* (используемые в деятельности железной дороги), основные средства *в запасе* (резерве), основные средства, находящиеся *на консервации* (по решению Правительства Республики Беларусь или руководства железной дороги) и основные средства в *стадии модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки*, в том числе по результатам проведенного технического диагностирования и соответствующего освидетельствования.

По **принадлежности** основные производственные средства подразделяются на *собственные*, *арендованные* и в хозяйственном ведении. *Собственные* основные средства являются имуществом хозяйствующего субъекта, которым он не только пользуется, но и владеет и распоряжается. Это служит основанием учитывать такие основные средства на балансе организации. *Арендованные* основные средства находятся у хозяйствующего субъекта (арендатора) на праве временного пользования и в бухгалтерском учете отражаются на забалансовых счетах как ценности, ему не принадлежащие. Основные средства *в хозяйственное ведение* организация получает от учредителя в постоянное пользование и владение, но без права распоряжения им.

Для оценки основных средств применяются натуральные и стоимостные показатели. Натуральные показатели используются для составления графиков планово-предупредительных ремонтов, определения состава и технического уровня основных средств и других количественных величин, для чего на предприятии проводится инвентаризация и паспортизация оборудования, учет его ввода и вывода.

Стоимостные (денежные) показатели используются для установления износа, начисления амортизации, определения стоимости, динамики, расчета налога на недвижимость и др. В соответствии с Инструкцией № 26 различают следующие виды стоимостной оценки основных средств (рисунок 1.3).



Рисунок 1.3 – Виды оценки основных средств

Основные средства после принятия к бухгалтерскому учету могут учитываться:

- по первоначальной стоимости, если проведение их переоценки не является обязательным в соответствии с законодательством;
- переоцененной стоимости.

Первоначальная стоимость – стоимость, по которой актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства.

Переоцененная стоимость – стоимость основного средства после его переоценки.

Первоначальная стоимость приобретенных основных средств определяется в сумме фактических затрат на их приобретение. В фактические затраты на приобретение объектов основных средств включаются:

- стоимость приобретения основных средств по отпускной цене передавшей стороны;
- таможенные сборы и пошлины;
- проценты по кредитам и займам;

- затраты по страхованию при доставке;
- затраты на услуги других лиц, связанные с приведением основных средств в состояние, пригодное для использования;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования.

Первоначальная стоимость основных средств может быть увеличена на сумму резерва по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам, если при принятии к бухгалтерскому учету данных основных средств организация имеет обязательства по выполнению работ по демонтажу и ликвидации данных основных средств, восстановлению природных ресурсов на занимаемых ими земельных участках.

Наряду с этим первоначальная стоимость объектов основных средств изменяется в связи с включением в конце отчетного периода в их стоимость затрат, обособленно учитываемых в течение отчетного года в качестве вложений в долгосрочные активы, после ввода объектов основных средств в эксплуатацию, в том числе:

- 1) курсовых разниц, возникших при переоценке кредиторской задолженности по обязательствам (в том числе по полученным кредитам и займам), связанным с приобретением основных средств (за исключением процентов по полученным займам и кредитам);
- 2) расходов, связанных с покупкой иностранной валюты, в сумме разницы между курсом покупки и курсом Национального банка на момент покупки для проведения расчетов при осуществлении капитальных вложений в основные средства (за исключением процентов по полученным займам и кредитам);
- 3) процентов по кредитам и займам, полученным на приобретение (создание) основных средств, начисленных после принятия к бухгалтерскому учету основных средств.

Первоначальная стоимость созданных в организации основных средств определяется в сумме фактических прямых и распределяемых переменных косвенных затрат на их создание и монтаж.

Первоначальная стоимость основных средств, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) в счет вклада в уставный фонд организации, определяется исходя из оценки их стоимости, произведенной в установленном законодательством порядке.

Первоначальная стоимость безвозмездно полученных от других лиц основных средств определяется исходя из их текущей рыночной стоимости. Рыночная стоимость устанавливается на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету в качестве вложений в долгосрочные активы.

Текущая рыночная стоимость – сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации основного средства в текущих рыночных условиях (ценах).

Первоначальная стоимость основных средств, полученных при исполнении товарообменных операций, вычисляется исходя из учетной стоимости отгруженных товаров или иных активов, определяемой в порядке, установленном законодательством.

Первоначальная стоимость выявленных излишков основных средств определяется на дату проведения инвентаризации на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов (прейскурантов, каталогов и других), или заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность.

Первоначальная стоимость основных средств подлежит изменению в следующих случаях:

- реконструкции (модернизации, реставрации) основных средств;
- проведения иных аналогичных работ инвестиционного характера;
- переоценки основных средств в соответствии с законодательством;
- иных, установленных законодательством.

В бухгалтерском учете объекты основных средств отражаются по первоначальной (переоцененной) стоимости. В бухгалтерском балансе они приводятся по остаточной стоимости. **Остаточная стоимость** – разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью основного средства и накопленными по нему за весь период эксплуатации суммами амортизации и обесценения.

Амортизируемая стоимость – это стоимость объекта основных средств, от которой рассчитываются амортизационные отчисления. В зависимости от выбранного способа начисления амортизации она может быть первоначальной, переоцененной или остаточной.

Организация вправе определить амортизируемую стоимость за вычетом амортизационной ликвидационной стоимости объекта.

Для целей начисления амортизации **амортизационная ликвидационная стоимость** представляет собой оценочную величину в текущих ценах, которую организация планирует получить от реализации объекта основных средств или нематериальных активов, за вычетом предполагаемых затрат, связанных с их реализацией, в конце устанавливаемого срока полезного использования указанного объекта.

1.2 Организация бухгалтерского учета основных средств

Для учета объектов основных средств, принадлежащих организации на праве собственности, оперативного управления или хозяйственного ведения

и используемых в текущей хозяйственной деятельности, используют счет 01 «Основные средства». По способу структурирования информации данный счет является активным. Сальдо по счету дебетовое и отражает остаток основных средств, используемых в текущей деятельности организации, на конец и начало учетного периода. На рисунке 1.4 приведено содержание записей по дебету и кредиту счета 01 «Основные средства».

В зависимости от задач управления и контроля для получения информации об объектах основных средств к счету 01 «Основные средства» могут быть открыты субсчета:

- 01-1 "Основные средства в эксплуатации";
- 01-2 "Основные средства на консервации";
- 01-3 "Основные средства в стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации";
- 01-4 "Основные средства в запасе";
- 01-5 "Основные средства, сданные в аренду или переданные в безвозмездное пользование";
- 01-6 "Основные средства в простое, в ремонте свыше 3 месяцев";
- 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";
- 01-9 "Основные средства, полученные в финансовую аренду (лизинг)";
- 01-0 "Выбытие основных средств";
- 01-11 "Эксплуатируемые основные средства, не прошедшие государственную регистрацию".

Дебет	Счет 01 «Основные средства»	Кредит
<ul style="list-style-type: none"> – поступление основных средств (по первоначальной стоимости) – затраты, связанные с улучшением основных средств – сумма дооценки 	<ul style="list-style-type: none"> – списание (выбытие) основных средств – сумма уценки 	

Рисунок 1.4 – Содержание хозяйственных операций, которые отражаются по счету 01 «Основные средства»

На каждую группу основных средств на счете 01 открываются отдельные субсчета, которые приведены в Плане счетов бухгалтерского учета для организаций основной деятельности железной дороги, утвержденном приказом Начальника железной дороги от 21.02.2012 г. № 84 Н (с изменениями и дополнениями).

Так, например, в составе сооружений выделено земляное полотно, верхнее строение пути, искусственные сооружения и прочие сооружения. В составе транспортных средств отдельно выделены электровозы, тепловозы, моторвагонные секции, дизель-поезда, паровозы и тендеры, вагоны грузовые, вагоны пассажирские и прочие транспортные средства.

Учет основных средств, используемых в качестве *инвестиционных активов* и сданных в аренду другим пользователям, ведется на счете 03 «Доходные вложения в материальные активы». По способу структурирования информации данный счет является активным. Сальдо по счету дебетовое и отражает остаток основных средств, задействованных в качестве долгосрочных инвестиционных активов, на конец или начало учетного периода. По дебету этого счета отражается поступление инвестиционных объектов основных средств или увеличение их стоимости в результате переоценки или иных случаев изменения первоначальной стоимости. По кредиту счета отражается списание (выбытие) инвестиционных объектов основных средств и (или) уменьшение их стоимости в результате уценки и по иным причинам.

Объекты основных средств возмещают свою стоимость путем начисления амортизации по ним в течение срока использования. Для учета накопленной амортизации основных средств, используемых в текущей и иной деятельности, используется счет 02 «Амортизация основных средств». По способу структурирования информации данный счет является контрактным. По кредиту счета отражается начисление амортизации основных средств или ее индексация при переоценке, по дебету – списание (уменьшение) амортизации при выбытии объекта или снижении его стоимости в установленном порядке. Сальдо по счету 02 «Амортизация основных средств» кредитовое и показывает сумму накопленной амортизации на начало или конец учетного периода.

Основные средства, полученные в безвозмездное пользование или в аренду (за исключением финансовой аренды и лизинга), учитываются на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

Активы, принимаемые к бухгалтерскому учету в качестве основных средств до их обязательной государственной регистрации, отражаются по дебету счета 08 «Вложение в долгосрочные активы».

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств может быть:

- отдельный конструктивно обособленный предмет (со всеми приспособлениями и принадлежностями), предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;

– обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы в составе комплекса.

Комплексом конструктивно сочлененных предметов являются несколько предметов, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте и способные выполнять определенные функции только в составе комплекса.

Если основное средство состоит из частей, имеющих различные сроки полезного использования, то каждая такая часть принимается к бухгалтерскому учету как отдельный инвентарный объект основных средств (при соблюдении установленных условий признания основных средств).

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой из них на счете 01 "Основные средства" в соответствующей доле стоимости, закрепленной договорами, нормативными правовыми актами или другими документами.

Для учета и обеспечения контроля сохранности основных средств каждому их инвентарному объекту присваивается отдельный инвентарный номер. *Инвентарный номер* – это регистрационный признак объекта основных средств, присваиваемый ему в момент принятия к бухгалтерскому учету. Он должен быть обозначен на объекте путем прикрепления металлического жетона, нанесен краской или иным способом. Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним весь период его нахождения в данной организации.

Аналитический учет основных средств организуется по отдельным инвентарным объектам. Он ведется в *инвентарных карточках учета основных средств* или в иных регистрах аналитического учета.

Заполнение инвентарных карточек и инвентарных книг производится на основе первичной документации. В инвентарных карточках должны быть приведены следующие обязательные данные по объекту основных средств: срок полезного использования; способ начисления амортизации; признаки участия или неучастия в предпринимательской деятельности, начисления или освобождения от начисления амортизации, индивидуальная характеристика объекта. Может также применяться электронный вариант инвентарной карточки учета основных средств.

Учет объектов основных средств по месту их нахождения (эксплуатации) осуществляется в *инвентарном списке*. В нем проставляется номер инвентарной карточки и дата ее оформления,

инвентарный номер объекта, его полное название и характеристика, первоначальная стоимость и отметки о выбытии (перемещении).

Любая хозяйственная операция должна быть отражена в бухгалтерском учете, однако при этом необходимо наличие первичных документов, подтверждающих факт ее осуществления.

Характеристика форм первичных документов по учету основных средств, применяемых на железной дороге. На предприятиях железной дороги применяются следующие формы первичной документации по учету основных средств (таблица 1.1).

Форма «Акт о приеме-передаче основных средств» утверждается Министерством финансов Республики Беларусь и является общей для всех предприятий. Остальные приведенные в таблице формы первичных учетных документов утверждаются приказом начальника железной дороги и применяются для учета движения основных средств на всех уровнях дороги.

Каждая форма первичной учетной документации оформляется на различных этапах движения основных средств (рисунок 1.5).

Т а б л и ц а 1.1 – **Формы первичной документации по учету основных средств железной дороги**

Код формы	Наименование документа
–	Акт о приеме-передаче основных средств
ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (приложение А)
ОС-2дм	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств, содержащих драгоценные металлы и драгоценные камни (приложение Б)
ОС-3	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (приложение В)
ОС-3дм	Акт о приемке-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств, содержащих драгоценные металлы и драгоценные камни (приложение Г)
ОС-4	Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (приложение Д)
ОС-4а	Акт о списании автотранспортных средств (приложение Е)
ОС-4б	Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (приложение Ж)
ОС-4дм	Акт о списании объекта основных средств, содержащих драгоценные металлы и драгоценные камни (кроме автотранспортных средств) (приложение И)

ОС-5дм	Акт о списании автотранспортных средств, содержащих драгоценные металлы и драгоценные камни (приложение К)
ОС-6	Инвентарная карточка учета объекта основных средств (приложение Л)
ОС-6а	Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (приложение М)
ОС-14	Акт о приеме (поступлении) оборудования (приложение Н)
ОС-15	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (приложение П)
ОС-16	Акт о выявленных дефектах оборудования

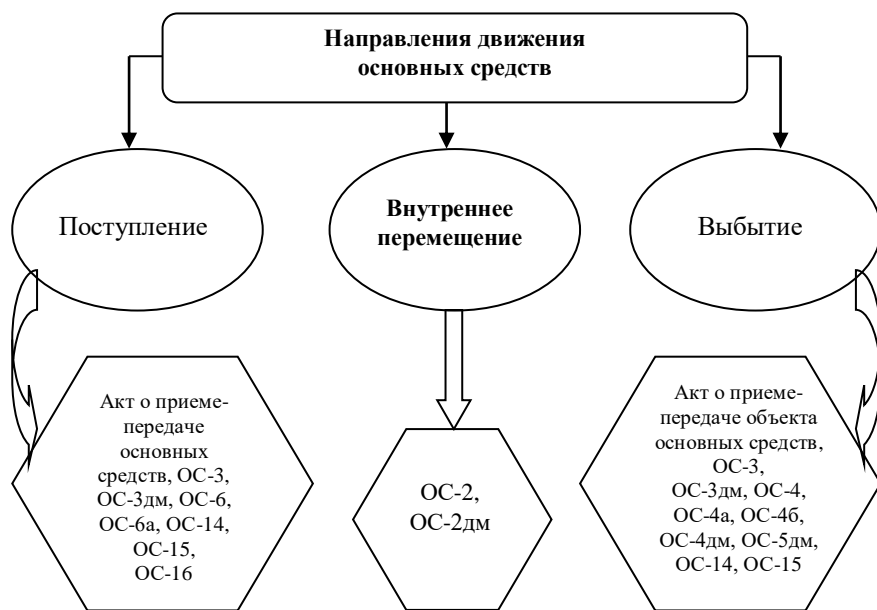


Рисунок 1.5 – Классификация первичной документации по направлениям движения основных средств на железной дороге

1.3 Бухгалтерский учет поступления основных средств

Порядок оценки и методики отражения в бухгалтерском учете поступления основных средств зависит от источников и условий их приобретения. Основные средства поступают в организацию в результате:

- приобретения объектов у поставщиков и иных организаций;
- создания объектов (новое строительство и монтаж оборудования);
- безвозмездного поступления объектов (по договору дарения, в порядке безвозмездной технической помощи и т.п.);
- вклада учредителей в уставный капитал организации;
- постановки на баланс неучтенных объектов.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по дебету счета 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости на основании *акта о приеме-передаче основных средств*. Форма акта утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь «Об установлении форм акта о приеме-передаче основных средств, акта о приеме-передаче нематериальных активов и утверждении Инструкции о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов» № 23 от 22.04.2011 г.

Приемку объектов основных средств на баланс осуществляет *комиссия*, назначенная приказом или распоряжением руководителя организации. Обычно для этих целей создают постоянно действующую комиссию. В ее состав включают специалиста по строительству, представителя технического отдела, бухгалтера и руководителя подразделения, которому передается в эксплуатацию объект основных средств. На принятые в эксплуатацию объекты комиссия оформляет акт о приеме-передаче основных средств.

Первичный учет основных средств в организациях Белорусской железной дороги при их поступлении представлен на рисунке 1.6.

Для оформления и учета операций по приему объектов основных средств в организациях железной дороги применяется: акт о приеме-передаче объекта основных средств. Данный первичный документ применяют для отдельного объекта основных средств и оформляют для включения объекта в состав основных средств и учета его ввода в эксплуатацию (для объектов, не требующих монтажа, – в момент приобретения; для объектов, требующих монтажа, – после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию), при его поступлении в результате купли-продажи, дарения, финансовой аренды (лизинга), собственного изготовления.

Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (формы ОС-2) применяется для оформления и учета перемещения объектов основных средств внутри организации из одного цеха, отдела либо участка в другой. При содержании в перемещаемых объектах основных средств драгоценных металлов и драгоценных камней накладная оформляется по форме ОС-2дм. Указанная накладная выписывается передающей стороной (сдатчиком) в трех экземплярах,

подписывается ответственными лицами структурных подразделений получателя и сдатчика. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй – остается у лица, ответственного за сохранность объекта либо объектов основных средств сдатчика, третий экземпляр передается получателю.

Данные о перемещении объектов основных средств вносятся в инвентарную карточку учета объектов основных средств (формы ОС-6, ОС-6а).

Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств формы ОС-3 применяется для оформления и учета приема объектов основных средств из ремонта, реконструкции, модернизации. В случае наличия драгоценных металлов и драгоценных камней в вышеперечисленных основных средствах акт составляется по форме ОС-3дм.

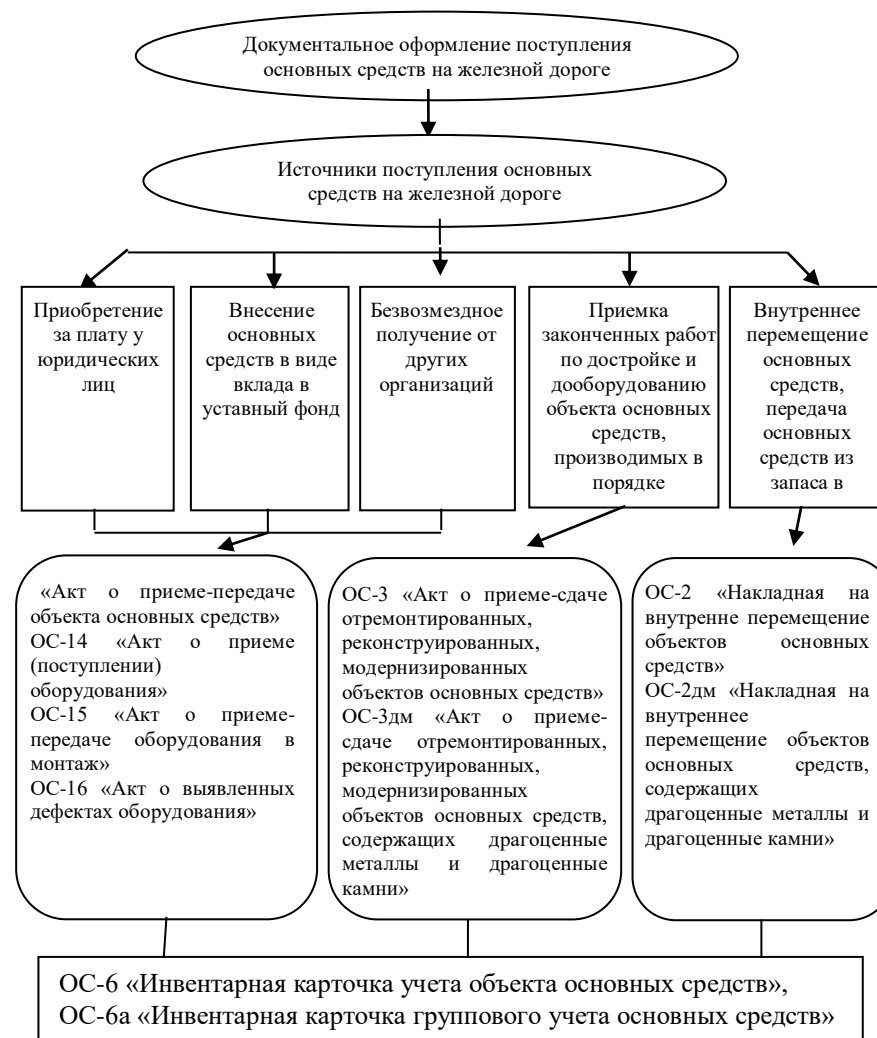


Рисунок 1.6 – Первичный учет основных средств при их поступлении

Указанный акт подписывается членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на прием объектов основных средств, а также представителем организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию, и утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом, после чего сдается в бухгалтерию.

Если ремонт, реконструкцию и модернизацию выполняет сторонняя организация, то акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, второй передается организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию.

Данные ремонта, реконструкции, модернизации вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств (форма ОС-6).

Акт о приеме (поступлении) оборудования (форма ОС-14) применяется для оформления и учета поступившего на склад оборудования с целью последующего использования его в качестве объекта основных средств. Составляется комиссией, уполномоченной на прием основных средств, в двух экземплярах. Утверждается руководителем или уполномоченным им лицом.

В случае невозможности проведения качественного приема оборудования при его поступлении на склад организаций Белорусской железной дороги акт о приеме (поступлении) оборудования (форма ОС-14) является предварительным, составленным по наружному осмотру. Качественные и количественные расхождения с документальными данными организаций, поставивших оборудование, а также факты боя, лома отражаются в соответствующих актах в установленном порядке.

Передача оборудования в монтаж оформляется актом о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма ОС-15). При проведении монтажных работ подрядным способом в состав приемочной комиссии входит представитель подрядной монтажной организации. В этом случае отдельный акт на передачу оборудования в монтаж (форма ОС-15) не составляется. В получении оборудования на ответственное хранение уполномоченный представитель монтажной организации расписывается непосредственно в акте, и ему передается копия акта.

На дефекты оборудования, выявленные в процессе монтажа, наладки или испытания, а также по результатам контроля составляется акт о выявленных дефектах оборудования (форма ОС-16).

Зачисление смонтированного и готового к эксплуатации оборудования в состав основных средств организации оформляется Актом о приеме-передаче объекта основных средств.

Инвентарная карточка учета объекта основных средств (форма ОС-6), инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма ОС-6а) применяются для учета наличия объекта основных средств, а также учета движения его внутри организаций Белорусской железной дороги.

Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма ОС-6а) применяется для учета наличия производственного и хозяйственного инвентаря и принадлежностей. Формы ОС-6, ОС-6а ведутся в бухгалтерии в одном экземпляре на каждый объект (группу объектов).

Прием, перемещение объектов основных средств внутри организации,

включая проведение реконструкции, модернизации, капитального ремонта, отражаются в инвентарной карточке на основании соответствующих документов.

Первоначальная стоимость объектов основных средств, поступивших в организацию в результате приобретения у поставщиков от учредителей в качестве вклада в уставный капитал, а также созданных путем нового строительства или монтажа оборудования, формируется на счете 08 «Вложение в долгосрочные активы». По дебету этого счета учитываются все затраты по приобретению или созданию основных средств и формируется первоначальная стоимость объекта, принимаемого к учету в качестве основных средств. По кредиту этого счета отражается списание первоначальной стоимости объекта после приемки его в эксплуатацию.

Первоначальная стоимость основных средств, изготовленных в самой организации, а также приобретенных за плату (в том числе и бывших в эксплуатации) у других организаций и лиц определяется исходя из фактических затрат по их возведению (сооружению) или приобретению этих объектов (в сумме покупной стоимости), включая расходы по доставке, монтажу и установке. Учетные записи по отражению на счетах бухгалтерского учета изготовления основных средств самой организацией или приобретению их за плату у других организаций приведены в таблице 1.2.

Таблица 1.2 – Учетные записи по отражению изготовления основных средств самой организацией или приобретению их за плату у других организаций

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Строительство и создание объектов основных средств</i>		
Отражение фактических затрат, связанных со строительством и созданием основных средств	08	10, 70, 69, 23, 60, 68
Введение в эксплуатацию основных средств	01	08
<i>Покупка основных средств, не требующих монтажа</i>		
Приобретение основных средств, не требующих монтажа	08	60
Отражение НДС по приобретенным основным средствам	18	60
Отражение расходов по приобретению основных средств	08	60, 76, 51, 52
Отражение НДС по расходам на	18	60, 76

приобретение основных средств		
-------------------------------	--	--

Окончание таблицы 1.2

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Предъявление к вычету НДС по приобретенным и оплаченным объектам основных средств	68	18
Принятие к учету основных средств	01	08
<i>Приобретение основных средств, требующих монтажа</i>		
Приобретение основных средств, требующих монтажа	07	60
Отражение НДС по приобретенным основным средствам	18	60
Отражение расходов по приобретению основных средств	07	60, 76, 51, 52
Отражение НДС по расходам на приобретение основных средств	18	60, 76
Сдача оборудования в монтаж	08	07
Отражение расходов по монтажу основных средств	08	60, 76, 23, 10, 70, 69
Предъявление к вычету НДС по приобретенным и оплаченным объектам основных средств	68	18
Принятие к учету основных средств	01	08

На безвозмездно полученные от других лиц объекты основных средств первоначальная стоимость устанавливается исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

В таблице 1.3 приведены учетные записи по отражению на счетах бухгалтерского учета безвозмездного поступления основных средств от других лиц.

Таблица 1.3 – Учетные записи по отражению безвозмездного поступления основных средств от других лиц

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение текущей рыночной стоимости безвозмездно полученного объекта основных средств	08	98
Введение основного средства в эксплуатацию	01	08
Начисление амортизации по безвозмездно полученному объекту основных средств	20, 23, 25, 26	02

Списание ежемесячной части стоимости безвозмездно полученного объекта основных средств в сумме начисленной амортизации в доходы отчетного периода	98	91
---	----	----

Окончание таблицы 1.3

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Безвозмездное поступление основных средств, по которым в соответствии с законодательством не начисляется амортизация</i>		
Отражение текущей рыночной стоимости безвозмездно полученного объекта основных средств	08	91-*
*Аналитический счет «Доходы от инвестиционной деятельности»		
<i>Безвозмездное поступление основных средств в пределах одного собственника (кроме безвозмездного поступления в структуру железной дороги)</i>		
Отражение остаточной стоимости безвозмездно полученного объекта основных средств	01	83
<i>Безвозмездное поступление основных средств в структуре железной дороги</i>		
Отражение первоначальной (восстановительной) стоимости безвозмездно полученного объекта основных средств	01	79-4
Отражение суммы начисленной амортизации по безвозмездно полученному объекту основных средств	79-4	02

Первоначальная стоимость объектов основных средств, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал организации, определяется по согласованию с учредителями на дату подписания учредительных документов. На основании заключения об их оценке учетные записи по отражению на счетах бухгалтерского учета поступления основных средств в качестве вклада учредителей в уставный капитал организации приведены в таблице 1.4.

Таблица 1.4 – Учетные записи по отражению постановки на баланс неучтенных объектов основных средств и поступления основных средств от учредителей в качестве вклада в уставный капитал

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Учет основных средств, выявленных при инвентаризации</i>		

Оприходование по текущей рыночной стоимости либо по оценочной стоимости неучтенных объектов основных средств, выявленных при инвентаризации	01	91-*
*Аналитический счет «Доходы от инвестиционной деятельности»		
<i>Поступление основных средств, внесенных учредителями в уставный капитал</i>		
Отражение поступления основных средств, внесенных в уставный капитал, в денежной оценке, согласованной учредителями организации	01	75-1

Особенности поступления основных средств железной дороги. Все операции по приобретению объектов основных средств осуществляются в централизованном порядке в Управлении или в отделении железной дороги.

Хозяйственные операции по (приему) передаче объектов основных средств между Управлением железной дороги и отделениями производятся с использованием счета 78 «Внутрисистемные расчеты». Для учета внутренних расчетов между обособленными структурными подразделениями в пределах одного отделения применяется синтетический счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты», на котором выделен отдельный субсчет 79-4 «Расчеты по перераспределению основных средств и нематериальных активов».

Поскольку суммы внутренних расчетов при составлении сводного баланса железной дороги подлежат исключению, необходимо обеспечить тождественность записей в учете сторон, участвующих в расчетах. С этой целью применяются извещения (авизо), обязательными реквизитами которых 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.

Данное извещение (авизо) составляется в двух экземплярах передающей стороной и вместе с актом о приеме-передаче основных средств отправляется получателю основных средств, таким образом, данные документы служат основанием для составления записей по учету внутреннего перемещения. Один экземпляр извещения с отметкой об оприходовании объекта возвращается передающей стороне, которая только в этом случае получает право на списание объекта со счета 01 «Основные средства». Такой порядок применения извещений позволяет избежать двойного учета одного и того же объекта или оставить объект вне учета.

Закупка основных средств железной дороги может производиться несколькими способами. Один из которых – это *покупка основного средства непосредственно самим структурным подразделением.*

В случае закупки основных средств структурным подразделением все расходы по приобретению и доставке собирают на счете 08 «Вложения в

долгосрочные активы». При поступлении объектов основных средств от поставщика в структурное подразделение железной дороги основанием для приема служат: товарно-транспортные накладные формы ТТН-1; товарные накладные формы ТН-2; техническая документация по объекту основных средств. Далее постоянно действующая комиссия структурного подразделения составляет Акт о приеме-передаче основных средств и передает его и всю техническую документацию по поступившим основным средствам в отделение, где данные документы рассматриваются, и приобретенное основное средство вводится в эксплуатацию, а затем путем внутрихозяйственных расчетов передается обратно на структурное подразделение вместе со всей документацией. Учетные записи по отражению на счетах бухгалтерского учета поступления основных средств путем самостоятельной закупки структурным подразделением приведены в таблице 1.5.

Таблица 1.5 – Учетные записи по отражению поступления основных средств путем самостоятельной закупки структурным подразделением

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>1 Корреспонденция счетов в структурном подразделении</i>		
Приобретение основных средств	08	60
Отражение НДС по приобретенным основным средствам	18	60
Отражение расходов по приобретению основных средств	08	60, 76, 51, 52
Отражение НДС по расходам на приобретение основных средств	18	60, 76
Отражение передачи входящего НДС Управлению дороги	78	18
Отражение передачи расходов по приобретенным основным средствам отделению	79-4	23
<i>2 Корреспонденция счетов в отделении</i>		
Отражение принятия к учету расходов по приобретению основных средств, осуществленных структурным подразделением	08	79-4
Принятие к учету основных средств	01	08
Отражение передачи стоимости основных средств структурным подразделениям	79-4	01
<i>Корреспонденция счетов в структурном подразделении, принятие основного средства на баланс</i>		
Отражение принятия к учету стоимости основных средств, переданных отделением	01	79-4

При строительстве объектов основных средств хозяйственным способом все расходы по строительству собираются структурным подразделением на счете 23 «Вспомогательные производства», а затем списываются на счет 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Второй способ приобретения основных средств структурными подразделениями – *через отдел материально-технического снабжения (далее ОМТС) отделения.*

На первом этапе комиссия по амортизационной политике структурного подразделения принимает решение о необходимости приобретения основного средства, заседание которой оформляются протоколом. На основании решения комиссии секретарь комиссии оформляет заявку на приобретение необходимого основного средства, в виде технико-экономического обоснования (ТЭО), где указываются: цель приобретения объекта основного средства, ориентировочная стоимость необходимого основного средства, источник финансирования и также календарный план осуществления проекта. Кроме того структурным подразделением составляется письмо начальнику отделения на разрешение.

На втором этапе разрешение начальника отделения и заявка направляются в ОМТС в комиссию по закупкам, которая проводит тендер. После выбора поставщика ОМТС заключается договор с поставщиком на приобретение основного средства.

На третьем этапе, после приобретения основного средства пакет документов, включающий в себя копию договора на приобретение, авизо на стоимость приобретенного основного средства с ТТН, а так же авизо по транспортным расходам с документами, подтверждающими транспортные расходы, передается в бухгалтерию структурного подразделения.

На четвертом этапе бухгалтерия структурного подразделения передает в отдел капитального строительства отделения дороги авизо на стоимость приобретенного основного средства с копией ТТН и стоимостью понесенных транспортных расходов.

На заключительном этапе отдел капитального строительства после проверки документов передает структурному подразделению авизо по капвложениям на стоимость всех понесенных затрат.

Учетные записи по отражению на счетах бухгалтерского учета поступления основных средств на структурное подразделение через ОМТС отделения представлены в таблице 1.6.

Таблица 1.6 – Учетные записи по отражению поступления основных средств на структурное подразделение через ОМТС отделения

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>1 Корреспонденция счетов в отделении на третьем этапе</i>		

Приобретение основных средств	08	60
Отражение НДС по приобретенным основным средствам	18	60
Отражение расходов по приобретению основных средств	08	60, 76, 51, 52
Отражение НДС по расходам на приобретение основных средств	18	60,76
Принятие к учету основных средств	01	08
Отражение передачи стоимости основных средств структурным подразделениям	79-4	01
<i>2 Корреспонденция счетов в структурном подразделении на четвертом этапе</i>		
Отражение принятия к учету стоимости основных средств, переданных отделением	01	79-4

Учетные записи по отражению на счетах бухгалтерского учета *приобретения основных средств, требующих монтажа, который осуществляется непосредственно структурным подразделением,* представлены в таблице 1.7.

Таблица 1.7 – Учетные записи по отражению поступления основных средств, требующих монтажа, который осуществляется непосредственно структурным подразделением

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>1.1 Корреспонденция счетов в отделении при принятии к учету основных средств, требующих монтажа</i>		
Приобретение основных средств, требующих монтажа	07	60
Отражение НДС по приобретенным основным средствам	18	60
Отражение расходов по приобретению основных средств, требующих монтажа	07	60, 76, 51, 52
Отражение НДС по расходам на приобретение основных средств	18	60, 76
Сдача оборудования в монтаж	08	07
Отражение расходов по монтажу основных средств	08	60, 76, 23, 10, 70, 69
<i>1.2 Корреспонденция счетов в структурном подразделении</i>		
Отражение расходов по монтажу основных средств	23	60, 76, 10, 70, 69
Передача расходов по монтажу основных средств, осуществленному силами структурного подразделения	79-4	23

<i>2.1 Корреспонденция счетов в отделении при принятии к учету основных средств, не требующих монтажа</i>		
Принятие к учету расходов по монтажу основных средств, осуществленному силами структурного подразделения	08	79-4
Отражение передачи входящего НДС в Управление дороги	78	18
Принятие к учету основных средств	01	08
Отражение передачи стоимости основных средств структурным подразделениям	79-4	01
<i>2.2 Корреспонденция счетов в структурном подразделении</i>		
Отражение принятия к учету стоимости основных средств, переданных отделением	01	79-4

Железная дорога, являющаяся единым хозяйствующим субъектом, имеет свои особенности в части приобретения некоторых объектов основных средств. Такие основные средства, как локомотивы, грузовые и пассажирские вагоны, путевая техника, контейнеры и др. приобретаются и оплачиваются централизованно.

Перечень основных средств, приобретаемых централизованно, формирует Управление железной дороги, которое разрабатывает общий план закупок по дороге. Основанием для составления данного плана является Государственная программа развития железнодорожного транспорта Республики Беларусь, разрабатываемая на 5 лет Советом Министров Республики Беларусь. Далее Управление железной дороги распределяет приобретаемые централизованно основные средства между отделениями.

Подвижной состав (локомотивы, пассажирские вагоны, электропоезда и т.п.) приобретаются железной дорогой централизованно для структурных подразделений железной дороги, которые их используют. Первоначальная стоимость локомотивов и пассажирских вагонов определяется уровнем цен заводов-изготовителей, а также расходами, образующимися при их приобретении. В покупную стоимость локомотивов входит стоимость кузова, двигателей, электрооборудования, тормозного и прочего оборудования, колесных пар, а в стоимость пассажирских вагонов – тормозного и автосцепного оборудования, системы и принадлежностей отопления, проводки и арматуры электрического освещения, колесных пар и других несъемных предметов.

Передача объектов отделениям учитывается в порядке внутренних расчетов. В таблице 1.8 приведены учетные записи по отражению на счетах бухгалтерского учета поступления основных средств, покупка которых производится централизованно Управлением железной дороги.

Учет грузовых вагонов и контейнеров ведется на балансе Управления железной дороги. Грузовые вагоны относятся к группе транспортных средств, контейнеры – к группе инструменты, инвентарь и принадлежности. Грузовые вагоны учитывают по их типам (полувагоны, крытые, платформы, цистерны и т.п.), контейнеры – по грузоподъемности и материалу изготовления.

Грузовые вагоны и контейнеры могут поступать в результате:

- покупки (новых и бывших в эксплуатации грузовых вагонов и контейнеров), изготовления новых контейнеров;
- безвозмездного поступления;
- компенсации в натуральном выражении за утеранные и поврежденные грузовые вагоны и контейнеры;
- в других случаях, установленных законодательством Республики Беларусь.

Таблица 1.8 – Учетные записи по отражению поступления основных средств, покупка которых производится централизованно Управлением железной дороги

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>1 Корреспонденция счетов в Управлении БЖД</i>		
Приобретение основных средств	08	60
Отражение НДС по приобретенным основным средствам	18	60
Отражение расходов по приобретению основных средств	08	60, 76, 51, 52
Отражение НДС по расходам на приобретение основных средств	18	60, 76
Предъявление к вычету НДС по приобретенным основным средствам	68	18
Отражение передачи расходов по приобретенным основным средствам отделению	78	08
<i>2 Корреспонденция счетов в отделении</i>		
Отражение принятия к учету расходов по приобретению основных средств, осуществленных Управлением железной дороги	08	78
Принятия к учету основных средств	01	08
Отражение передачи стоимости основных средств структурным подразделениям	79-4	01
<i>3 Корреспонденция счетов в структурном подразделении</i>		

Отражение принятия к учету стоимости основных средств, переданных отделением	01	79-4
--	----	------

Принятие к бухгалтерскому учету новых грузовых вагонов и контейнеров производится на основании следующих документов: договора купли-продажи или иного договора; счета на оплату; товарной накладной; дорожной ведомости; таможенной или статистической декларации; акта формы

ВУ-1 «Акт о технической приемке новых грузовых вагонов в окончательно готовом виде» и ведомости формы ВУ-13 (для вагонов) «Ведомость на прием новых вагонов на железнодорожной станции железной дороги», а также актов формы ВУ-1К (для контейнеров) «Акт приемки и оценки контейнеров». Для вагонов и контейнеров, бывших в эксплуатации – акт формы

ВУ-70 «Акт передачи (приема) грузового вагона на баланс» и акт формы ВУ-70КМ «Акт приема-передачи универсального контейнера».

Порядок отражения фактических затрат, связанных с приобретением грузовых вагонов и контейнеров, на счетах бухгалтерского учета Управления железной дороги аналогичен порядку отражения приобретения основных средств на других предприятиях.

Контейнеры, изготовленные для собственных нужд, принимаются на бухгалтерский учет в вагонном депо по акту формы ВУ-1К.

После ввода в эксплуатацию в том же месяце авизо с приложенными копиями акта формы ВУ-1К и акта формы ВУ-70КМ передаются в Управление железной дороги. Учетные записи по отражению в бухгалтерском учете поступления контейнеров, изготовленных для собственных нужд, приведены в таблице 1.9.

Таблица 1.9 – Учетные записи по отражению поступления контейнеров, изготовленных для собственных нужд

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>1 Корреспонденция счетов в вагонном депо, изготовившем контейнеры</i>		
Отражение сумм фактических затрат по изготовлению контейнеров	23	10,70,69,76
Списание затрат на стоимость контейнеров	08	23
Ввод контейнеров в эксплуатацию	01	08
Передача стоимости контейнеров Управлению железной дороги	78	01
<i>2 Корреспонденция счетов в Управлении железной дороги</i>		
Принятие к учету контейнеров	01	78

Модернизация грузовых вагонов производится в целях улучшения технических характеристик вагона за счет вложений в долгосрочные активы,

производимых Управлением железной дороги. Работы по модернизации вагонов выполняет вагонное депо, которое на сумму фактических затрат по модернизации грузовых вагонов составляет акт формы ОС-3 и передает его в Управление железной дороги. Данный акт является основанием увеличения первоначальной стоимости грузового вагона. В таблице 1.10 приведены учетные записи по отражению модернизации грузовых вагонов.

Таблица 1.10 – Учетные записи по отражению модернизации грузовых вагонов

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>1 Корреспонденция счетов в вагонном депо, выполняющем работы по модернизации</i>		
Отражение сумм фактических расходов на модернизацию	23	10, 70, 69, 76
Отражение передачи произведенных затрат Управлению железной дороги	78	23

Окончание таблицы 1.10

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>2 Корреспонденция счетов в Управлении железной дороги</i>		
Принятие к учету фактических расходов, связанных с модернизацией	08	78
Увеличение стоимости грузовых вагонов на сумму фактических расходов, связанных с их модернизацией	01	08

1.4 Бухгалтерский учет выбытия основных средств

Объекты основных средств выбывают в случаях:

- физического износа;
- частичной или полной ликвидации при авариях, стихийных бедствиях, чрезвычайных ситуациях, а также при проведении их реконструкции;
- продажи;
- безвозмездной передачи;
- внесения в качестве вклада в уставный капитал других организаций;
- выявления недостатка;
- в других, установленных законодательством.

К выбытию не относят перемещение основных средств внутри обособленного структурного подразделения (из цеха в цех, из цеха на склад

и т.п.), поскольку оно не вызывает учетных записей по списанию основных средств, а отражается лишь в инвентарной карточке объекта.

Выбытие конкретных объектов основных средств связано с возможностями замены их новыми объектами, образованием дополнительных затрат и др. Поэтому организации предварительно выполняют экономические расчеты и анализ целесообразности намеченных мероприятий и только потом принимают решение о способе выбытия объектов основных средств (списание ввиду износа, продажи неиспользуемых объектов и т.д.).

Выбытие основных средств по причине их физического или морального износа, в случаях аварий и стихийных бедствий, в связи с проведением работ по расширению, реконструкции, техническому перевооружению производства и по другим причинам считается *ликвидацией*. Списание ликвидированных объектов основных средств осуществляется в соответствии с порядком, установленным собственником.

Выбытие основных средств в результате списания (по причине физического износа, утраты (гибели) в связи с чрезвычайными обстоятельствами и т.п.) оформляется *актом о списании имущества*. Форма акта на списание имущества утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 15 от 12.03.2012 г. При списании машин, оборудования, транспортных средств, пришедших в негодность вследствие аварий, к акту о списании имущества прилагают копию акта об аварии, в котором указываются причины аварии и ее виновники.

Разборка и демонтаж оборудования, зданий, сооружений, хозяйственного инвентаря и других объектов основных средств осуществляется после утверждения актов об их ликвидации. Автомобили, прицепы и полуприцепы исключают из списка основных средств после утверждения акта о списании имущества и получения справки ГАИ о снятии их с государственной регистрации.

Выбытие объектов основных средств (за исключением случаев списания по причине износа и утраты в связи с чрезвычайными ситуациями, а также отчуждения физическим лицам) оформляется *актом о приеме-передаче основных средств*. Форма акта утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 23 от 22.04.2011 г. Этим актом оформляется выбытие основных средств вследствие их продажи, обмена, безвозмездной передачи, передачи в финансовую аренду (лизинг), внесения в качестве вклада в уставный капитал и в других случаях.

Учет выбытия основных средств ведется пообъектно в соответствии с присвоенными инвентарными номерами, которые по мере списания объекта изымаются из учета. Если основное средство состоит из частей, имеющих различные сроки полезного использования и учитываемых как отдельные инвентарные объекты, замена каждой такой части отражается в

бухгалтерском учете как выбытие и приобретение самостоятельного объекта.

Первичный учет основных средств при их выбытии представлен на рисунке 1.7.

Для оформления и учета операций по выбытию объектов из состава основных средств в организациях железной дороги применяются: акт о приеме-передаче объекта основных средств.

Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма ОС-4), акт о списании автотранспортных средств (форма ОС-4а), акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма ОС-4б), акт о списании объекта основных средств, содержащих драгоценные металлы и драгоценные камни (кроме автотранспортных средств) (форма ОС-4дм), акт о списании автотранспортных средств, содержащих драгоценные металлы и драгоценные камни (форма ОС-5дм), применяются для оформления и учета списания пришедших в негодность:

- объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) – по форме ОС-4;
- автотранспортных средств – по форме ОС-4а;
- групп объектов основных средств – по форме ОС-4б;
- объекта основных средств, содержащего драгоценные металлы и драгоценные камни (кроме автотранспортных средств) – по форме ОС-4дм;
- автотранспортных средств, содержащих драгоценные металлы и драгоценные камни – по форме ОС-5дм.

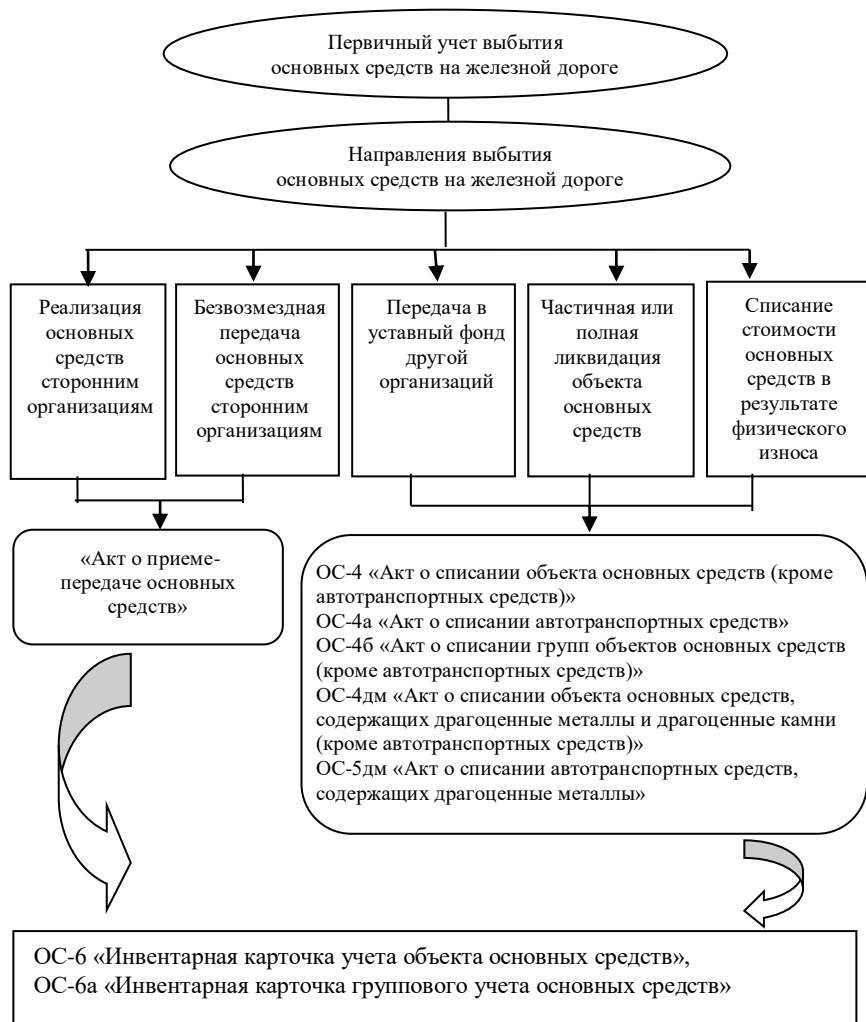


Рисунок 1.7 – Первичный учет основных средств при их выбытии

Акты составляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии, назначенной руководителем организации, утверждаются руководителем или уполномоченным им лицом.

Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй – остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств, и является

основанием для сдачи на склад и реализации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания.

В случае списания автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом также передается документ, подтверждающий снятие его с учета в Государственной автомобильной инспекции Министерства внутренних дел Республики Беларусь.

Данные результатов реализации, безвозмездной передачи и прочего списания основных средств вносятся в инвентарную карточку учета объекта, объектов и группового учета объектов основных средств (формы ОС-6, ОС-6а).

В организациях железной дороги действует следующий порядок списания с учета объектов основных средств:

1 Решением руководителя создается постоянно действующая комиссия по списанию имущества (далее – Комиссия). В состав комиссии включаются главный бухгалтер (его заместитель); бухгалтер; работники организации, на которых возложена ответственность за сохранность имущества организации; руководители (заместители руководителей).

В структурных подразделениях (филиалах), целесообразно создание рабочих комиссий с делегированием им части функций. Рабочими комиссиями филиалов готовится следующий примерный перечень документов для рассмотрения основной Комиссией:

– технико-экономическое обоснование списания имущества (с приложением необходимых документов), которое должно содержать расчет экономического эффекта от списания объекта;

– копия инвентарной карточки учета объекта основных средств;

– копия технического паспорта объекта;

– фотографии объекта;

– план-схема расположения объекта недвижимого имущества;

– согласование заинтересованных органов и организаций (исполкомов и других (в случаях, предусмотренных законодательством));

– заключение о техническом состоянии объекта при списании основных средств, не соответствующих техническим нормативным правовым актам в области технического нормирования и стандартизации, а также если начисленная амортизация предлагаемого к списанию объекта составляет 100 процентов;

– акт о списании имущества по формам ОС-4, ОС-4а, ОС-4б с отражением необходимых для принятия решения разделов:

по форме ОС-4 – раздела 1 «Сведения о состоянии объекта основных средств на дату списания» и раздела 2 «Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств»;

по форме ОС-4а – раздела 1 «Сведения о техническом состоянии автотранспортного средства на дату списания», раздела 2 «Сведения о

стоимости автотранспортного средства на дату списания с бухгалтерского учета, раздела 3 «Краткая характеристика объекта основных средств»;

по форме ОС-46 – раздела 1 «Сведения о состоянии объекта основных средств на дату списания».

При списании основных средств, выбывающих вследствие чрезвычайных ситуаций, рабочие комиссии дополнительно представляют копию акта экспертной комиссии соответствующих организаций (МЧС, Проматомнадзора и др.), а также пояснения причин, вызвавших эти обстоятельства, и отчет о мерах, принятых в отношении виновных лиц.

2 Необходимый пакет документов предоставляется секретарю Комиссии. По мере необходимости производится заседание комиссии, которая рассматривает поступившие материалы.

3 Результаты принятого комиссией решения оформляются протоколом. Протокол и акты на списание имущества подписываются всеми членами комиссии и утверждаются решением руководителя. При этом с первого числа месяца, следующего за месяцем утверждения акта на списание по объектам основных средств, амортизация по которым начислялась линейным и нелинейным способами, начисление амортизации прекращается.

4 Секретарь Комиссии в течение срока, установленного регламентом работы Комиссии, готовит приказ о списании объектов основных средств, в котором определяется исполнитель работ по уничтожению (сносу, демонтажу) имущества, включая при необходимости проведение технического обследования, разработку проектной документации, осуществляются и устанавливаются конкретные сроки уничтожения (сноса, демонтажа).

5 По окончании работ по уничтожению (сносу, демонтажу) имущества рабочей постоянно действующей комиссией оформляется акт уничтожения (сноса, демонтажа) в котором должны содержаться сведения о затратах, связанных со списанием объекта основных средств с бухгалтерского учета, и о поступлении материальных ценностей от их списания, а также рассмотрены причины отклонений доходов и расходов от списания от указанных в технико-экономическом обосновании.

Акты уничтожения (сноса, демонтажа) утверждаются руководителем, либо лицом, им уполномоченным, в установленный графиком документооборота срок передаются в бухгалтерию предприятия (либо филиала) и служат основанием:

– для заполнения разделов 3 формы ОС-4, 4 и 5 формы ОС-4а, 2 формы ОС-4б;

– списания остаточной (ликвидационной) стоимости имущества;

– окончательного определения результатов списания и отметки в инвентарной карточке учета объектов основных средств.

Имущество может быть списано организациями и структурными подразделениями железной дороги в следующих случаях:

– если оно не соответствует техническим нормативным правовым актам в области технического нормирования и стандартизации;

– если начисленная амортизация составляет 100 процентов;

– утраты (гибели) в связи с чрезвычайными обстоятельствами (пожар, авария, стихийное бедствие, дорожно-транспортное происшествие и др.);

– если оно не было продано на аукционе по цене, равной одной базовой величине, а при возможности использования капитальных строений (зданий, сооружений) под жилые помещения и (или) для ведения личного подсобного хозяйства – на аукционе по цене, равной одной базовой величине, с условием их реконструкции.

При этом *истечение установленных сроков службы имущества не может служить основанием для списания*, если объекты по своему техническому состоянию пригодны для дальнейшего их использования по назначению.

Кроме того, на железной дороге утвержден перечень объектов имущества, при полном или частичном списании которых необходимо предварительное согласование с Управлением железной дороги.

Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета выбытия основных средств.

Уменьшение первоначальной (переоцененной) стоимости выбывшего объекта основных средств на сумму накопленной амортизации и обесценения отражается по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту 01 «Основные средства». *Остаточная стоимость* выбывающего объекта основных средств списывается с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счетов:

– 06 «Долгосрочные финансовые вложения» – при внесении вклада в уставный капитал другой организации;

– 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» – при выбытии основных средств, по которым принято решение о предстоящей реализации в течение последующих 12 месяцев (в том числе и в составе выбывающей группы);

– 91 «Прочие доходы и расходы» (увеличение расходов по инвестиционной деятельности) – при продаже, списании и безвозмездной передаче объектов основных средств;

– 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» – при выявлении недостачи основных средств.

Расходы, связанные с выбытием основных средств, отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (аналитический счет «Расходы по инвестиционной деятельности») и кредиту счетов:

– 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость услуг подрядных строительных организаций;

– 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму обязательных страховых взносов в Фонд социальной защиты населения, начисленных от заработной платы лиц, осуществляющих демонтаж и разборку объектов;

– 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму заработной платы лиц, работающих в организации и осуществлявших демонтаж и разборку объектов;

– 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на стоимость услуг сторонних организаций по ликвидации и демонтажу объекта по тарифам без налога на добавленную стоимость; на сумму начисленных взносов по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

– других счетов.

Стоимость материалов, полученных при выбытии основных средств, отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (аналитический счет «Доходы по инвестиционной деятельности»).

Сумма добавочного капитала по выбывшим основным средствам, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных объектов основных средств, списывается на увеличение нераспределенной прибыли по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Объекты основных средств, изношенные физически или морально, списывают с баланса и ликвидируют путем разборки, демонтажа и других действий, в результате которых объекты становятся непригодными для эксплуатации. В таблице 1.11 представлены учетные записи по отражению в бухгалтерском учете списания основных средств.

Если предприятие имеет излишние, неиспользуемые основные средства, они могут быть проданы сторонним организациям. Продажу оформляют актом о приеме-передаче основных средств, составляемым в двух экземплярах. Передающая сторона на основании своего акта производит списание объекта, а другой экземпляр вместе с расчетными документами на оплату объекта по договорной или рыночной стоимости через банк передается покупателю.

Таблица 1.11 – Учетные записи по отражению списания основных средств

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит

Списание первоначальной стоимости объекта основных средств	01-0	01-1
Списание накопленной амортизации	02	01-0
Списание остаточной стоимости основного средства	91-4	01-0
Списание расходов, связанных с выбытием основных средств	91-4	60, 69, 70, 76
Оприходование материалов, полученных от демонтажа основного средства	10	91-1
Отражение финансового результата от списания основного средства	91-5 99	99 91-5

Учетные записи по отражению в бухгалтерском учете реализации основных средств представлены в таблице 1.12.

Таблица 1.12 – Учетные записи по отражению реализации основных средств

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение задолженности покупателя за проданный объект основных средств	62	91-1
Списание первоначальной стоимости объекта основных средств	01-0	01-1
Списание накопленной амортизации	02	01-0
Списание остаточной стоимости реализуемого основного средства	91-4	01-0
Списание расходов, связанных с реализацией основных средств	91-4	60, 69, 70, 76
Начисление НДС на стоимость проданного объекта основных средств (от договорной стоимости объекта, либо от остаточной стоимости, если договорная стоимость ниже)	91-2	68
Отражение финансового результата от реализации основного средства	91-5 99	99 91-5

Хозяйствующий субъект может признать целесообразным полностью или частично изношенные основные средства передать безвозмездно другим организациям, где они могут использоваться. Передачу оформляют актом о приеме-передаче основных средств, составляемым передающей стороной в двух экземплярах. В акте указывают первоначальную стоимость объекта, сумму накопленной амортизации и другие сведения, используемые передающей стороной для списания объекта, а принимающей – для определения нормы амортизационных отчислений, срока полезного использования, если объект изношен не полностью. На лицевой стороне акта

указывают «Безвозмездно». Учетные записи по отражению в бухгалтерском учете безвозмездной передачи основных средств представлены в таблице 1.13.

Таблица 1.13 – Учетные записи по отражению безвозмездной передачи основных средств

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Безвозмездная передача основных средств в пределах одного собственника (кроме безвозмездной передачи в структуре железной дороги)</i>		
Списание первоначальной стоимости объекта основных средств	01-0	01-1
Списание накопленной амортизации	02	01-0
Списание остаточной стоимости безвозмездно переданного в пределах одного собственника объекта основных средств	83	01-0
<i>Безвозмездная передача основных средств в структуре железной дороги</i>		
Списание первоначальной стоимости объекта основных средств	01-0	01
Списание первоначальной стоимости объекта основных средств	79-4	01-0
Списание накопленной амортизации	02	79-4
Списание суммы налога на добавленную стоимость, уплаченной при приобретении безвозмездно передаваемого объекта основных средств, либо фактически уплаченной суммы налога по объектам, используемым при производстве либо создании передаваемых объектов	78	18
<i>Безвозмездная передача основных средств (кроме передачи в пределах одного собственника)</i>		
Списание первоначальной стоимости объекта основных средств	01-0	01-1
Списание накопленной амортизации	02	01-0
Списание остаточной стоимости безвозмездно переданного объекта основных средств (за исключением переданных в пределах одного собственника)	91-4	01-0
Начисление НДС от остаточной стоимости безвозмездно переданного объекта основных средств (за исключением переданных в пределах одного собственника)	91-2	68
Отражение финансового результата от безвозмездной передачи основного средства	99	91-5

Учетные записи по отражению в бухгалтерском учете выбытия основных средств вследствие обнаружения их недостачи по результатам проведенной инвентаризации представлены в таблице 1.14.

Таблица 1.14 – Учетные записи по отражению выбытия основных средств вследствие обнаружения их недостачи по результатам проведенной инвентаризации

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списание первоначальной стоимости объекта основных средств	01-0	01-1
Списание накопленной амортизации	02	01-0
Списание остаточной стоимости основных средств	94	01-0
Отнесение части стоимости недостачи на виновное лицо	73	94
Отражение разницы между рыночной и остаточной стоимостью недостающих основных средств, подлежащих взысканию с виновных лиц	73	98
Начисление НДС с суммы разницы между рыночной и остаточной стоимостью недостающих основных средств, подлежащих взысканию с виновных лиц	73	68
Погашение недостачи виновным лицом	50, 70	73
Включение разницы между рыночной и остаточной стоимостью недостающих основных средств, подлежащих взысканию с виновных лиц, в состав прочих доходов по мере ее погашения	98	91-1
Списание недостачи при отсутствии виновных лиц либо недостачи, во взыскании которой отказано судом	91-4	94

Особенности выбытия основных средств железной дороги. Объекты основных средств, в первую очередь подвижной состав, могут передаваться от одного структурного подразделения другому, а также от Управления железной дороги отдельным подразделениям дороги. Такая передача объектов, осуществляемая в пределах данного юридического лица, называется внутренним перемещением основных средств. С точки зрения железной дороги и в целом оно не является выбытием основных средств. Для его оформления используют накладную на внутреннее перемещение объектов основных средств, в случае содержания в данных объектах драгоценных металлов и драгоценных камней составляется накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств, содержащих

драгоценные металлы и драгоценные камни. Накладная составляется в двух экземплярах передающей стороной. Одновременно с накладной также в двух экземплярах выписывают извещение (авизо), служащее контрольным документом. Ави́зо не позволяет передающей стороне списать основные средства до тех пор, пока они не будут оприходованы принимающей стороной. Последняя в обоих экземплярах делает отметку об оприходовании объекта, после чего один экземпляр возвращает передающей стороне, которая списывает основные средства и сумму их амортизации.

Расходы по внутреннему перемещению основных средств не изменяют первоначальной стоимости объекта и учитываются в составе издержек производства. Сумма числящегося по выбывающим основным средствам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок, достоверно относящаяся к данному основному средству, отражается в бухгалтерском учете на сумму образовавшейся в результате переоценки первоначальной (переоцененной) стоимости и на сумму амортизации по счету 83 «Добавочный капитал».

Дополнительно представляются сведения о суммах уценки, отраженных на счете 91 «Прочие доходы и расходы», но не восстановленных на момент передачи.

В порядке ликвидации списывают грузовые вагоны, контейнеры и т.п. после истечения срока службы или по техническому состоянию, не обеспечивающему нормальную и безопасную их эксплуатацию. Отражение в бухгалтерском учете списания грузовых вагонов и контейнеров производится после исключения их из инвентарного парка на основании актов формы ВУ-10 «Акт на исключение из инвентаря грузового вагона», ВУ-10КМ «Акт на исключение универсального контейнера из инвентаря». Акт на списание составляет комиссия, которая также оформляет опись запасных частей, других материалов, подлежащих снятию с объекта при его разборке и оприходованию. Фактическое количество и стоимость снятых с объекта и сданных на склад материальных ценностей оформляется накладной, прилагаемой к описи.

Исключенные из инвентарного парка в случае физического износа грузовые вагоны на основании актов формы ВУ-10 и контейнеры на основании актов формы ВУ-10КМ передаются в вагонное депо, где они принимаются на учет как «исключенные из инвентарного парка». Грузовым вагонам и контейнерам присваиваются новые трехзначные номера по трем последним цифрам инвентарного номера.

Разборка (разделка) грузовых вагонов и контейнеров осуществляется после утверждения актов о списании основных средств. Списание остаточной стоимости грузовых вагонов и контейнеров, а также оприходование запасных частей, деталей, материалов и металлолома,

полученных при их разборке, оформляются по аналогии с другими основными средствами (таблица 1.11).

При списании грузового вагона вследствие аварии или крушения вагонное депо составляет технический акт, в котором дается техническая характеристика состояния вагона, и акт на списание вагона с баланса. После определения виновного в аварии или крушении вагона Управление железной дороги предъявляет ему претензию на возмещение убытков. Сумма претензии складывается из остаточной стоимости вагона, уменьшенной на стоимость материалов, которые подлежат снятию с вагона, и увеличенной на сумму расходов по его разборке. В таблице 1.15 представлены учетные записи по отражению на счетах бухгалтерского учета списания грузовых вагонов вследствие аварии или крушения.

Таблица 1.15 – Учетные записи по отражению списания грузового вагона вследствие аварии или крушения

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>1 Корреспонденция счетов в Управлении железной дороги</i>		
Списание первоначальной стоимости объекта основных средств	78	01
Списание накопленной амортизации	02	78
<i>2 Корреспонденция счетов в вагонном депо</i>		
Принятие к учету основных средств	01	78
Принятие к учету накопленной амортизации	78	02
Списание накопленной амортизации	02	01
Списание остаточной стоимости грузовых вагонов вследствие аварии или крушения	94	01
Отражение сумм фактических расходов по разборке грузовых вагонов	94	10, 70, 69
Оприходование запасных частей, деталей, материалов, металлолома, полученных при разборке грузовых вагонов (в оценке их возможного использования или реализации)	10	94
Передача сумм ущерба от списания грузовых вагонов Управлению БЖД	78	94
<i>3 Корреспонденция счетов в Управлении железной дороги</i>		
Отражение сумм ущерба	94	78
Отнесение сумм ущерба на виновных юридических или физических лиц	76	94
Погашение нанесенного ущерба виновными юридическими или физическими лицами	51, 50, 70, 52	76
Списание сумм недостач, если виновное лицо не установлено или судом отказано в возмещении ущерба с виновного лица	91-4	94

1.5 Учет амортизации основных средств

Для проведения амортизационной политики в организациях железной дороги создаются комиссия из числа имеющихся в штате специалистов технических, производственно-технологических, информационно-технологических, финансово-экономических, бухгалтерских и юридических подразделений. Положение о комиссии и ее состав утверждаются руководителем организации (вышестоящей организации, собственником имущества организации). Результаты работы комиссии по проведению амортизационной политики оформляются протоколами, в которых содержатся ссылки на записи в учетной политике организации и соответствующие первичные учетные документы.

В зависимости от способа начисления амортизации и условий функционирования объектов амортизируемой стоимостью, от которой рассчитываются амортизационные отчисления, является:

– первоначальная стоимость объектов или первоначальная стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок в соответствии с законодательством (за вычетом амортизационной ликвидационной стоимости, если она применяется в организации);

– недоамортизированная (остаточная) стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок в соответствии с законодательством.

Организация вправе определить амортизируемую стоимость за вычетом амортизационной ликвидационной стоимости объекта. *Амортизационная ликвидационная стоимость* – оценочная величина в текущих ценах, которую организация планирует получить от реализации объекта основных средств за вычетом предполагаемых затрат, связанных с их реализацией, в конце устанавливаемого срока полезного использования указанного объекта.

Решение о применении амортизационной ликвидационной стоимости при расчете амортизируемой стоимости принимается организацией самостоятельно и закрепляется учетной политикой организации. Амортизационная ликвидационная стоимость пересматривается самостоятельно организацией по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным.

Определение величины амортизационной ликвидационной стоимости на дату принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету и ее пересмотр по окончании отчетного года производятся:

– самостоятельно организацией на основании сведений об уровне цен на аналогичные основные средства, полученных от торговых организаций, опубликованных в средствах массовой информации и специальной литературе;

– с привлечением оценщиков.

Амортизируемая стоимость основных средств изменяется в случаях:

– модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки, проведенного технического диагностирования и освидетельствования, оформленных актами сдачи-приемки выполненных работ, на сумму соответствующих затрат;

– проведения переоценки основных средств в соответствии с законодательством;

– пересмотра размера амортизационной ликвидационной стоимости в случае ее применения при расчете амортизационных отчислений;

– выявления ошибки в определении амортизируемой стоимости;

– других в соответствии с законодательством.

Порядок начисления амортизации определен Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь № 37/18/6 от 27.02.2009 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

Объектами начисления амортизации являются основные средства как используемые, так и не используемые в предпринимательской деятельности, а также объекты, предоставленные организацией во временное владение и (или) пользование с целью получения дохода, учитываемые в качестве доходных вложений в активы.

Объектами начисления амортизации не являются следующие группы и виды основных средств:

– библиотечные фонды, сценическо-постановочные средства и оборудование;

– фильмофонды, музейные и художественные ценности;

– здания, сооружения, являющиеся памятниками архитектуры и искусства, включенными в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь, за исключением зданий и сооружений, используемых организациями для осуществления предпринимательской деятельности, кроме зданий и сооружений, числящихся на балансовых счетах бюджетных организаций и некоммерческих организаций культуры;

– основные средства государственных организаций, находящихся за границей;

– земельные участки.

Сумма, начисляемая по объекту амортизации, зависит от установленного срока его полезного использования или нормативного срока службы и выбранного метода начисления амортизации. Независимо от использования (неиспользования) объектов основных средств в

предпринимательской деятельности организацией определяется нормативный срок их службы.

Нормативные сроки службы основных средств приведены в постановлении Министерства экономики Республики Беларусь «Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь» № 161 от 30.09.2011 г. При расхождении срока эксплуатации объекта основных средств, устанавливаемого организацией-изготовителем в технической документации, и значения нормативного срока службы, указанного в классификации амортизируемых основных средств на срок, равный 1 году, и более чем на 1 год, комиссия вправе определить нормативный срок службы по сроку эксплуатации, указанному в технической документации организации-изготовителя.

Нормативный срок службы по объектам основных средств, не включенным в классификацию амортизируемых основных средств, устанавливается решением комиссии на основании технической документации организаций-изготовителей, а в ее отсутствие – путем оценки комиссией технического состояния объекта. При этом объект основных средств по решению комиссии относится к одной из подгрупп классификации амортизируемых основных средств.

Нормативный срок службы объектов основных средств, в том числе ранее находившихся в эксплуатации, определяется при приобретении каждым балансодержателем или собственником с даты принятия их к бухгалтерскому учету при вводе в эксплуатацию в годах (соответствующем им количестве месяцев).

По объектам, ранее находившимся в эксплуатации, комиссия вправе:

– определить нормативные сроки службы вдвое ниже соответствующих значений, приведенных в классификации амортизируемых основных средств, но не ниже чем до трех лет – по зданиям, сооружениям и передаточным устройствам и двух лет – по другим объектам основных средств;

– определить в целях амортизации уплаченной стоимости приобретенного объекта основных средств нормативный срок службы самостоятельно с учетом технического состояния объекта, требований техники безопасности и других факторов на срок не менее одного года, если срок фактического использования объекта на дату приобретения окажется равным или более соответствующего значения, приведенного в классификации амортизируемых основных средств.

По объектам основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, комиссия по проведению амортизационной политики устанавливает *срок полезного использования*. Решение принимается комиссией исходя из указанных условий, потребностей воспроизводства,

утвержденных бизнес-планов, планов технического обновления и реструктуризации производства, сложившейся конкурентоспособности товаров, продукции, работ, услуг.

Срок полезного использования объекта может быть установлен не более срока деятельности организации. Он устанавливается в годах в пределах между нижней и верхней границами диапазонов, определенных по группам амортизируемых объектов основных средств в Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов. Комиссия вправе принимать сроки полезного использования объектов основных средств равными нормативным срокам службы соответствующих объектов.

Установленный период начисления амортизации (нормативный срок службы, или срок полезного использования объекта) прерывается на время проведения модернизации объектов, их дооборудования, полной или частичной реконструкции, достройки, а также при консервации объектов в соответствии с законодательством. Срок нахождения таких объектов в эксплуатации продлевается на период, в течение которого не начислялась амортизация.

Норма амортизации основных средств рассчитывается в процентах с двумя знаками после запятой, а при компьютерной обработке информации – не менее чем с шестью знаками после запятой.

Амортизация основных средств начисляется в организации ежемесячно по объектам основных средств до полного перенесения стоимости объекта или его выбытия.

Начисление амортизации начинается после приема основных средств в эксплуатацию. *Линейным и нелинейным способами* амортизация начисляется с первого числа месяца, следующего за месяцем ввода объекта основных средств в эксплуатацию. По объектам, не требующим монтажа и принятым к бухгалтерскому учету в составе основных средств на дату приобретения, которые фактически не эксплуатируются по причинам производственного и иного характера, амортизация линейным и нелинейным способами производится с месяца, следующего за месяцем начала их фактической эксплуатации. При этом срок полезного использования, установленный при приобретении указанных объектов, начинается с момента начала их фактической эксплуатации.

По учреждаемой или образующейся в результате реорганизации организации амортизация по объектам основных средств начисляется с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена государственная регистрация организации.

Начисление амортизации по объектам основных средств *производительным способом* начинается с даты их ввода в эксплуатацию.

Начисление амортизации не производится:

– во время проведения модернизации объектов основных средств, их дооборудования, полной или частичной реконструкции, достройки, технического диагностирования и освидетельствования с полной остановкой объекта или его части, а также при консервации объектов в соответствии с законодательством;

– по не введенным в эксплуатацию объектам государственного и мобилизационного материальных резервов, резерва, создаваемого для ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций, и объектам, предназначенным для хранения и утилизации вооружения, военной и специальной техники;

– по объектам основных средств, полученным организацией в собственность (хозяйственное ведение, оперативное управление) вследствие погашения обязательств должником, не используемым ею в предпринимательской деятельности и предназначенным для отчуждения, – в течение 12 месяцев начиная с месяца их принятия на учет в качестве основных средств.

Начисление амортизации прекращается:

– по выбывшим объектам основных средств, а также по объектам основных средств, предназначенным для реализации, амортизация по которым начислялась линейным и нелинейным способами, – с первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия или признания в качестве предназначенного для реализации;

– по выбывшим объектам основных средств, а также по объектам основных средств, предназначенным для реализации, амортизация по которым начислялась производительным способом, – с даты окончания эксплуатации в связи с выбытием;

– по самортизированным объектам основных средств – с первого числа месяца, следующего за месяцем полного включения амортизируемой стоимости данных объектов в затраты на производство, расходы на реализацию, в состав инвестиционных расходов.

Организация самостоятельно определяет *способы и методы начисления амортизации*, в том числе и по объектам одного наименования. До окончания срока полезного использования амортизируемых объектов способы и методы начисления амортизации разрешается пересматривать:

– с начала отчетного года с обязательным отражением в учетной политике организации;

– в течение отчетного года в случаях завершения модернизации, реконструкции объектов основных средств, их дооборудования, достройки, технического диагностирования и освидетельствования с полной их остановкой.

При пересмотре способов и методов начисления амортизации недоамортизированная стоимость объекта распределяется на оставшийся срок его полезного использования.

В настоящее время начисление амортизации на предприятиях производится одним из следующих способов (рисунок 1.8).



Рисунок 1.8 – Способы начисления амортизации основных средств

Линейный способ заключается в равномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение всего нормативного срока службы или срока полезного использования объекта основных средств.

Нелинейный способ заключается в неравномерном начислении организацией амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств.

Нелинейный способ не применяется при начислении амортизации:

– на здания, сооружения, за исключением антенн и взлетно-посадочных полос;

– машины, оборудование и транспортные средства с нормативным сроком службы до 3 лет, легковые автомобили (кроме эксплуатируемых в качестве служебных, относимых к специальным, а также используемых для услуг такси);

– оборудование гражданской авиации, срок полезного использования которого определяется исходя из временного ресурса;

– уникальное оборудование, предназначенное для использования в испытаниях, производстве опытных партий продукции;

– предметы интерьера, включая офисную мебель;

– предметы для отдыха, досуга и развлечений.

Производительный способ начисления амортизации объекта основных средств заключается в начислении организацией амортизации исходя из амортизируемой стоимости объекта и отношения натуральных показателей объема продукции (работ, услуг), выпущенной (выполненных) в текущем периоде, к ресурсу объекта.

Порядок расчета способов начисления амортизации приведен в таблице 1.16.

При применении линейного, нелинейного или производительного способов начисления амортизации по объектам основных средств одного наименования такие объекты выделяются в отдельные амортизационные подгруппы.

Амортизация по объектам основных средств, находящимся в организациях и не используемым в предпринимательской деятельности, в том числе по тем, которые в отчетном месяце не эксплуатировались, начисляется линейным способом исходя из установленных нормативных сроков службы.

Особенности учета амортизации основных средств в организациях железнодорожного транспорта. По основным средствам, используемым в предпринимательской деятельности, амортизация начисляется исходя из принятых организациями железной дороги в соответствии с диапазонными сроками полезного использования норм амортизации и их амортизируемой стоимости.

Объектами начисления амортизации являются основные средства как действующие (эксплуатируемые), так находящиеся в запасе (на складе). На железных дорогах к основным средствам, находящимся в запасе, относятся локомотивы, грузовые и пассажирские вагоны, оставленные в запас и резерв дороги. Начисление амортизации во время ремонта и простоя основных средств не прекращается. По объектам основных средств, сданным в аренду (лизинг), начисление амортизации производится арендодателем (лизингодателем) или арендатором (лизингополучателем) в соответствии с формой аренды (лизинга) и условиями договора.

На железной дороге в соответствии с учетной политикой амортизируемая стоимость основных средств определяется без учета амортизационной ликвидационной стоимости. При начислении амортизации применяется линейный способ в качестве основного. По усмотрению руководителя организации возможно применение иных способов начисления амортизации по группам основных средств либо по отдельным объектам с обязательным указанием в учетной политике организации. Расчет амортизации производится исходя из месячной нормы амортизации.

Таблица 1.16 – Порядок расчета амортизации основных средств

Способы начисления амортизации	Порядок расчета	Условные обозначения
1 Линейный	$A_{\text{год}} = AC \cdot H_a / 100;$ $H_a = 1 / \text{СПИ} \cdot 100 \%$	AC – амортизируемая стоимость объекта основных средств; H _a – годовая норма амортизации в процентах от амортизируемой стоимости

		объекта, % СПИ – срок полезного использования объектов основных средств, лет
--	--	---

Окончание таблицы 1.16

Способы начисления амортизации	Порядок расчета	Условные обозначения
2 Нелинейные	$SЧЛ = (СПИ \cdot (СПИ+1))/2$	ЧОЛ – число лет, остающихся до конца срока службы объекта;
2.1 Прямой метод суммы чисел лет	$H_a = ЧОЛ / СЧЛ \cdot 100 \%$ $A_{год} = АС \cdot H_a / 100;$	СЧЛ – сумма чисел лет срока службы объекта;
2.2 Обратный метод суммы чисел лет	$H_a = (СПИ - ЧОЛ) / СЧЛ \times 100 \%$ $A_{год} = АС \cdot H_a / 100;$	$K_{ус}$ – коэффициент ускорения (от 1 до 2,5 раза)
2.3 Метод уменьшаемого остатка	$H_a = (1 / СПИ \cdot 100) \cdot K_{ус}$ $A_{год} = (АС - A_{год-1}) \cdot H_a / 100$	
3 Производительный	$АО_i = АС \cdot ОПР_i / ОПР_T$	ОПР _i – объем выполненных работ в отчетном периоде; ОПР _T – прогнозируемый объем выполненных работ в течение всего срока эксплуатации

Движение амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств, отражается на счете 02 «Амортизация основных средств».

К счету 02 «Амортизация основных средств» открыты субсчета:

02-1 "Амортизация собственных основных средств";

02-2 "Амортизация основных средств, полученных в финансовую аренду (лизинг)";

02-3 "Амортизация вложений в материальные активы".

На субсчете 02-1 "Амортизация собственных основных средств" учитывается движение амортизации основных средств, принадлежащих организации на правах собственности.

Сумма начисленной амортизации отражается по кредиту субсчета 02-1 "Амортизация собственных основных средств" ежемесячно. При сезонном использовании амортизируемых объектов, участвующих в предпринимательской деятельности, годовая сумма амортизационных отчислений включается в издержки производства и расходы на реализацию за период эксплуатации данного объекта в году.

Амортизационные отчисления от стоимости объектов основных средств, отраженные по кредиту субсчета 02-1 "Амортизация собственных основных средств", включаются:

– в расходы по капитальному строительству объектов основных средств в корреспонденции с дебетом счета 08 "Вложения в долгосрочные активы";

– в текущие затраты в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные затраты", 26 "Общехозяйственные затраты", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" (при условии обособленного учета их коммерческой деятельности);

– в расходы на реализацию в корреспонденции с дебетом 44 "Расходы на реализацию";

– в прочие расходы по текущей деятельности – в случаях временного прекращения эксплуатации основных средств, участвующих в предпринимательской деятельности (простои, вызванные полной остановкой производства, простои продолжительностью свыше трех месяцев, находящиеся в запасе, на консервации в соответствии с законодательством), а также начисления амортизации по объектам, предоставленным за плату во временное владение и пользование, – в корреспонденции с дебетом счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности";

– в расходы по инвестиционной деятельности – при начислении амортизации по объектам основных средств, не используемым в предпринимательской деятельности, – в корреспонденции с дебетом счета 91 "Прочие доходы и расходы".

При выбытии (продаже, списании, безвозмездной передаче и по другим причинам) объектов основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности, сумма начисленной амортизации списывается с дебета субсчета 02-1 "Амортизация собственных основных средств" в кредит счета 01 "Основные средства", субсчет 01-0 "Выбытие основных средств". Аналогичная запись производится при списании начисленной амортизации по недостающим или полностью испорченным объектам основных средств.

На субсчете 02-2 "Амортизация основных средств, полученных в финансовую аренду (лизинг)" учитывается движение амортизации основных средств, полученных по договорам аренды (лизинга) с правом выкупа и в доверительное управление.

Амортизационные отчисления по объекту аренды (лизинга) производятся ежемесячно в течение срока договора аренды (лизинга) вне зависимости от того, находится объект на балансе у арендатора (лизингополучателя) или у арендодателя (лизингодателя).

Капитальные затраты, осуществленные арендатором (лизингополучателем) и относящиеся к арендованным (полученным в лизинг) объектам основных средств, подлежащим по истечении договора

аренды (лизинга) возврату арендодателю (лизингодателю), возмещаются арендодателем (лизингодателем) на условиях договора аренды (лизинга) либо лизингополучателем путем ежемесячного начисления по ним амортизации.

Амортизация по объектам основных средств, поступившим в организацию по договору аренды (лизинга), отражается по кредиту субсчета 02-2 "Амортизация основных средств, полученных в финансовую аренду (лизинг)" в корреспонденции с дебетом счетов учета издержек производства или расходов на реализацию. Данная запись отражается в учете при условии, что объект основных средств находится на балансе арендатора (лизингополучателя). При оприходовании объекта аренды (лизинга) арендатором (лизингополучателем) как собственного сумма амортизации по этому объекту, числящаяся на субсчете 02-2 "Амортизация основных средств, полученных в финансовую аренду (лизинг)", переносится с дебета этого субсчета в кредит субсчета 02-1 "Амортизация собственных основных средств".

Если по окончании договора аренды (лизинга) или до его окончания объекты основных средств возвращаются арендодателю (лизингодателю), то в учете арендатора (лизингополучателя) составляется запись на списание суммы начисленной амортизации по дебету субсчета 02-2 "Амортизация основных средств, полученных в финансовую аренду (лизинг)" и кредиту счета 01 "Основные средства", субсчет 01-0 "Выбытие основных средств".

При нахождении объекта основных средств на балансе у арендодателя (лизингодателя) амортизационные отчисления арендатором (лизингополучателем) отражаются: в составе текущих затрат, расходов на реализацию, как часть арендного (лизингового) платежа, подлежащего перечислению арендодателю (лизингодателю).

На субсчете 02-3 "Амортизация вложений в материальные активы" учитывается движение амортизации вложений в материальные активы (по инвестиционной недвижимости, предметам финансовой аренды (лизинга) и прочим вложениям в материальные активы).

Амортизация по объектам жилищного фонда и внешнего благоустройства в случае использования их в предпринимательской деятельности с целью извлечения дохода начисляется ежемесячно в общепринятом порядке по дебету счетов учета затрат в корреспонденции с кредитом счета 02 "Амортизация основных средств".

При финансировании объектов жилищного фонда и внешнего благоустройства с привлечением средств бюджета, амортизация в виде потери их стоимости определяется одновременно в конце года по нормам амортизационных отчислений, рассчитанных от нормативных сроков службы линейным способом и учитывается справочно на забалансовом счете 014 "Потеря стоимости основных средств".

В таблице 1.17 представлены учетные записи по отражению на счетах бухгалтерского учета амортизации основных средств на железной дороге.

Таблица 1.17 – Учетные записи по отражению амортизации основных средств

Содержание хозяйственных операций	Учетные записи	
	Дебет	Кредит
Начисление амортизации основных средств, находящихся в эксплуатации, простое, ремонте продолжительностью до 3 месяцев	20, 23, 25, 26, 29	02-1
Начисление амортизации основных средств, находящихся в простое продолжительностью свыше 3 месяцев, в запасе	90-12	02-1
Начисление амортизации основных средств, не используемых в предпринимательской деятельности	91-2	02-1
Начисление амортизации основных средств при осуществлении расходов будущих периодов	97-9	02-1
Отражение суммы накопленной амортизации при переоценке объектов основных средств	83	02
	02	83

Аналитический учет по счету 02 "Амортизация основных средств" ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств.

1.6 Учет обесценения и переоценки основных средств

Организации, для которых переоценка основных средств по законодательству не является обязательной, учитывают основные средства по первоначальной стоимости. Они имеют право определять и отражать в учете на конец отчетного периода сумму их обесценения.

Основанием для расчета суммы обесценения объекта основных средств является решение руководителя организации, оформленное соответствующим приказом (распоряжением). На конец отчетного периода бухгалтер отражает в учете операцию обесценения объекта основных средств на сумму превышения его остаточной стоимости над возмещаемой стоимостью. Эта операция может иметь место при наличии документального подтверждения признаков обесценения основного средства и возможности достоверного определения суммы обесценения.

Об обесценении основного средства свидетельствуют следующие признаки, определяемые за период с начала года до отчетной даты:

- значительное (более чем на 20 %) уменьшение текущей рыночной стоимости основного средства;
- существенные изменения в технологической, рыночной, экономической среде, в которой функционирует организация;
- увеличение рыночных процентных ставок;

- существенное изменение способа использования основного средства;
- физическое повреждение основного средства;
- иные признаки обесценения основного средства.

При наличии признаков обесценения основного средства определяется его возмещаемая стоимость на конец отчетного периода как наибольшая из текущей рыночной стоимости основного средства за вычетом предполагаемых расходов, непосредственно связанных с его реализацией, и ценности использования основного средства. *Ценностью использования основного средства* является приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования.

Если признаки обесценения основного средства в отчетном периоде прекращают иметь место, то на основании решения руководителя организации в бухгалтерском учете на конец отчетного периода отражается сумма восстановления обесценения основного средства в пределах накопленной суммы обесценения по данному объекту основных средств.

Сумма рассчитанного обесценения объектов основных средств, учитываемых по первоначальной стоимости, отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Восстановление суммы начисленного обесценения объектов основных средств, учитываемых по первоначальной стоимости, отражается по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Нормативный документ, предоставляющий право выбора и описывающий возможные способы переоценки объектов основных средств – Инструкция о порядке переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке, утвержденная постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь № 162/131/3705.11.2010 г. В инструкции приведены следующие методы переоценки:

- прямой оценки, когда стоимость определяется организациями самостоятельно или с привлечением субъектов, занимающихся оценочной деятельностью;

- пересчета валютной стоимости, предусматривающий пересчет стоимости затрат на приобретение (за исключением стоимости основных средств, доходных вложений в материальные активы), создание, доставку, установку и монтаж, которые осуществлялись в белорусских рублях, кроме обособленно учитываемых затрат, возникших после ввода объекта в эксплуатацию (процентов по кредитам и займам, за исключением процентов по просроченным кредитам и займам, курсовых, суммовых разниц, расходов,

связанных с покупкой валюты для расчетов с поставщиками и подрядчиками), в иностранную валюту по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату их осуществления. При этом в случае реконструкции (модернизации, реставрации), проведения иных аналогичных работ стоимость таких затрат пересчитывается в иностранную валюту по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату ввода в эксплуатацию основных средств, доходных вложений в материальные активы после их завершения;

- индексный, при котором к первоначальной (переоцененной) стоимости, числящейся в бухгалтерском учете (книге учета доходов и расходов) до переоценки, применяются коэффициенты изменения стоимости по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, дифференцированные по периодам принятия объектов на бухгалтерский учет.

Согласно действующему законодательству переоценка имущества производится на 1 января года, следующего за отчетным, за период, прошедший с даты предыдущей переоценки по 31 декабря отчетного года.

В результате переоценки основных средств их стоимость может увеличиваться (дооценка) или уменьшаться (уценка). Хозяйственные операции по дооценке основных средств в бухгалтерском учете отражаются в порядке, представленном в таблице 1.18.

Если ранее не было уценки основных средств со списанием потерь на счет 91 «Прочие доходы и расходы», то их дооценка в учете отражается:

- по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал» – на сумму разницы между переоцененной и первоначальной стоимостью объекта;

- дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» – на сумму увеличения накопленной амортизации основных средств.

Таблица 1.18 – Учетные записи по отражению дооценки основных средств

Содержание хозяйственных операций	Учетные записи	
	Дебет	Кредит
Отражена сумма восстановления ранее отраженной уценки первоначальной стоимости основных средств	01	91
Отражена сумма дооценки первоначальной стоимости основных средств	01	83
Отражена сумма восстановления уценки накопленной амортизации основных средств	91	02
Отражена оставшаяся сумма дооценки накопленной амортизации основных средств	83	02

Сумма уценки основных средств относится в уменьшение добавочного капитала в пределах имеющегося остатка по данному объекту основных средств, образовавшегося в результате ранее проведенных его переоценок. Оставшаяся сумма уценки объекта основных средств относится на увеличение инвестиционных расходов.

2 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

2.1 Понятие, задачи и классификация производственных запасов

Краткосрочные материальные активы – одна из составляющих имущества организации. Их часто называют оборотными материальными активами. Они состоят из производственных запасов, незавершенного производства, полуфабрикатов собственного изготовления, готовой продукции и покупных товаров.

Производственные запасы – краткосрочные материальные активы, предназначенные для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг.

Важнейшим условием непрерывности перевозочного процесса и своевременного удовлетворения потребностей народного хозяйства в перевозках является наличие объектов производственных запасов в соответствующем объеме и структуре. Объектами производственных запасов выступают сырье, материалы и другие аналогичные ресурсы, которые потребляются в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг или используются для управленческих нужд.

Под **материальными ресурсами** понимают предметы труда, на которые направлен труд человека с целью осуществления процесса перевозки (работы, услуги) и производства продукции. В отличие от средств труда предметы труда потребляются целиком в производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на изготовленную продукцию и осуществленную перевозку (работу, услугу) и заменяются после каждого производственного цикла.

Текущая производственно-коммерческая деятельность промышленного предприятия может быть представлена как постоянный процесс закупки им сырья и материалов, производства продукции, хранения готовой продукции на складе, ее последующей реализации и получение от покупателей денег,

которые вновь могут быть направлены на закупку сырья и материалов. Таким образом, текущая производственно-коммерческая деятельность несет циклический характер. Особенностью производственно-коммерческой деятельности транспортного предприятия является совпадение процессов производства и реализации и как следствие – отсутствие запасов готовой продукции. На рисунке 2.1 для сравнения представлены производственно-коммерческие циклы промышленного и транспортного предприятий.

Постоянно происходящие изменения в системе управления предприятием, усложнение взаимосвязей с окружающим миром расширяют границы учета материальных ресурсов, повышают его роль в системе управления, и как следствие – изменяются и расширяются задачи учета материальных ресурсов.



Рисунок 2.1 – Производственно-коммерческий цикл промышленного и транспортного предприятий

Задачи учета материальных ресурсов представлены на рисунке 2.2.

На железнодорожном транспорте организация бухгалтерского учета материалов ведется в соответствии со следующими нормативно-правовыми актами, основными из которых являются:

– Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 июля 2013 г., № 57-3;

- Инструкция по бухгалтерскому учету запасов от 12.11.2010 г. № 133;
- Инструкция о порядке применения норм расхода топлива для механических транспортных средств, машин, механизмов и оборудования от 31.12.2008 № 141;
- Инструкция от 15.03.2004 г. № 34 «О порядке использования, учета и хранения драгоценных металлов и драгоценных камней»;
- Инструкция по заполнению типовых форм первичных учетных документов ТТН-1 "товарно-транспортная накладная" и ТН-2 "товарная накладная" от 18.12.2008 г. № 192.

своевременным обеспечением производственного процесса необходимыми предметами труда, за материальными ценностями, находящимися в пути, неотфактурованными поставками

Рисунок 2.2 – Основные задачи учета производственных запасов

Производственные запасы занимают значительное место в активах организации. Они мобильны, и поэтому необходим контроль их сохранности и рациональности использования.

Правильная организация учета производственных запасов предполагает создание необходимых условий для их хранения и распределения материальной ответственности. Места хранения материалов (склады) должны быть оборудованы стеллажами и ячейками для размещения материалов, весовыми и измерительными приборами. Для отдельных видов материалов могут создаваться специализированные склады. Необходимо определить конкретных материально ответственных лиц и оформить их материальную ответственность. Кроме того, руководитель организации должен определить список лиц, имеющих право разрешать отпуск материалов со склада, а планово-экономический или производственный отдел – разработать нормы расхода материалов на производство конкретных видов продукции.

Производственные организации используют много видов производственных запасов. Для правильной организации учета необходима группировка производственных запасов по отдельным признакам (рисунок 2.3).

По назначению и роли в процессе производства:

– *сырье и материалы* – сырьем являются продукты добывающей промышленности и сельского хозяйства, которые поступают в производство (нефть, газ, лен, молоко) и ранее не подвергались переработке. Материалы по назначению подразделяются на *основные*, образующие физическую основу изготавливаемой продукции (металл – для машин; дерево – для мебели; кожа – для обуви); *вспомогательные*, которые придают продукции особые качества, потребляются средствами труда в качестве смазочных, охлаждающих, обтирочных материалов, используются для содержания помещений в чистоте (моющие, чистящие и дезинфицирующие средства) или используются на канцелярские цели (бумага, ручки, карандаши). Следует выделить такую группу материалов, как *материалы верхнего строения пути*, которая характерна только для железнодорожного транспорта;

– *топливо* – материальные ценности, предназначенные для выработки энергии, отопления объектов, эксплуатации транспортных средств, а также для технических нужд организации. Топливо может

ЗАДАЧИ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ	Обеспечение администрации и структурных подразделений предприятия необходимой информацией с целью закупки оптимальной партии материальных ценностей
	Достоверное и своевременное отражение на синтетических счетах и субсчетах поступления, отпуска и реализации материальных ценностей; начисление и зачет налога на добавленную стоимость
	Правильное и своевременное документальное оформление всех операций по заготовке, поступлению и отпуску материалов
	Выявление и отражение затрат, связанных с приобретением материальных ресурсов; правильный расчет и списание отклонений по направлениям затрат; полное и своевременное исчисление фактической себестоимости заготавливаемых материалов
	Предварительный, текущий и последующий контроль за приобретением и распределением материальных ресурсов; получение достоверных данных об остатках производственных запасов, по их объему и структуре, необходимых для управления и обеспечения бесперебойной работы; определение уровня обеспеченности ими предприятия
	Контроль за сохранностью материальных ресурсов в местах хранения и на всех стадиях движения, за деятельностью должностных лиц, имеющих отношение к приобретению, приемке и отпуску материалов
	Контроль за соблюдением действующих норм и нормативов, за технологическими отходами и потерями, за использованием вторичных ресурсов, выявлением излишних и неиспользованных материалов, их реализация
	Своевременное получение точной информации о величине экономии или перерасхода материальных или топливно-энергетических ресурсов по сравнению с установленными лимитами
	Контроль за соблюдением поставщиками договоров поставки,

быть: технологическим (участвующим в технологическом процессе); двигательным; хозяйственным. Выделяют следующие виды топлива: твердое, жидкое, газообразное;

– *покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, конструкции и детали* – приобретаются в порядке производственной кооперации для выпускаемой продукции и нуждаются в дальнейшей обработке или сборке. Изделия, приобретенные для комплектации, не являются материалами и учитываются на счете 41 «Товары»;

– *тара и тарные материалы* – материальные ценности, используемые в процессе производства для хранения сырья и продукции, а также предназначенные для изготовления тары и ее ремонта;

– *прочие материалы* – образуются в процессе производственной деятельности. К ним относятся отходы производства (обрубки, обрезки, стружка, лоскуты), отходы от утилизации неисправимого брака, материальные ценности, полученные от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части в данной организации;

– *инвентарь и хозяйственные принадлежности* – средства труда, предназначенные для серийного и массового производства определенных изделий (инструменты и принадлежности целевого назначения, штампы, пресс-формы и др.), относящиеся к *отдельным предметам в составе средств в обороте*;

– *запасные части* – детали, изготавливаемые или приобретаемые организацией для замены изношенных частей и ремонта основных средств.

Данная классификация используется для организации бухгалтерского учета материальных ресурсов: на каждую группу материалов открывается отдельный субсчет. Для целей оперативного управления производственным процессом дополнительно организуется аналитический учет материалов по техническим свойствам.

В зависимости от **технических свойств** выделяют следующие группы материальных запасов: черные металлы, цветные металлы, резинотехнические изделия и т.д. Классификация материалов предусматривает отраслевые особенности организации. Каждая группа материалов подразделяется, на подгруппы, например, в группе черных металлов выделяются прокат, балки и швеллеры, сталь, катанка и т.д. Затем в каждой подгруппе приводится перечень наименований материалов с их технической характеристикой. Группировка материалов по техническим свойствам строится применительно к перечню материалов, установленному в отчете об остатках,

поступлении и расходе сырья и материалов, что упрощает составление этого отчета.

Классификация материальных ресурсов на железнодорожном транспорте отличается от общепринятой в силу специфики данного вида деятельности. Поскольку продукция транспорта не имеет вещественной формы, а представляет собой перемещение грузов и пассажиров, на железной дороге отсутствует сырье и не применяется деление материалов на основные и вспомогательные.



Рисунок 2.3 – Классификация материальных производственных запасов

По принадлежности организации выделяют запасы:

- принадлежащие организации на праве собственности – они учитываются на счете 10 «Материалы»;
- принадлежащие другим лицам и находящиеся во временном пользовании – учитываются на забалансовых счетах 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение» и 003 «Материалы, принятые в переработку».

В зависимости от **выполняемых функций** материальные ресурсы и их производственные запасы группируются следующим образом: текущие, подготовительные, страховые, сезонные, переходящие.

Текущие запасы обеспечивают непрерывность снабжения производственного процесса между двумя поставками. Они составляют основную часть производственных запасов. Их величина постоянно меняется.

Подготовительные (буферные) запасы выделяются из производственных запасов при необходимости дополнительной их подготовки перед использованием в производстве (например, сушка леса).

Страховые (гарантийные) запасы предназначены для непрерывного снабжения потребителя в случае непредвиденных обстоятельств: отклонения в периодичности и в величине партий поставок от запланированных, изменения интенсивности потребления, задержки поставок в пути. В отличие от текущих запасов размер гарантийных запасов – величина постоянная. При нормальных условиях работы эти запасы неприкосновенны.

Сезонные запасы должны обеспечить нормальную работу железной дороги при сезонном характере перевозок.

Переходящие запасы – это остатки материальных ресурсов на конец отчетного периода. Они предназначаются для обеспечения непрерывности производства и потребления в отчетном и следующем за отчетным периоде до очередной поставки.

На основании классификации организации разрабатывают *систематизированный перечень* используемых ими материалов, в котором материалы приводятся по группам, подгруппам и наименованиям и каждому наименованию материалов присваивается *номенклатурный номер*. Он обычно включает: номер группы (один знак), номер подгруппы (один знак), вид материалов (два знака), характеристику материала (три знака). Для сокращения номенклатуры материалов и упрощения учета в необходимых случаях однородные, близкие по своим свойствам и незначительно отличающиеся по цене материалы могут объединяться в единый номенклатурный номер.

Основой для правильной организации учета производственных запасов служит разработанная в организации *номенклатура-ценник* – систематизированный перечень материалов, запасных частей, топлива и других объектов, используемых в данной организации. Она служит справочником для специалистов всех отделов (отдел материально-технического обеспечения, бухгалтерия, плановый, финансовый и др.). Каждому наименованию материалов присваивается числовое обозначение – номенклатурный номер (код). В номенклатуре-ценнике указывается учетная цена и единица измерения материалов.

2.2 Документальное оформление и учет приобретения материалов

Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» предусматривает принятие производственных запасов к бухгалтерскому учету по *фактической стоимости*. Формируется она как сумма фактических затрат, связанных с приобретением производственных запасов. Фактическую себестоимость каждого вида производственных материалов устанавливают по окончании месяца, когда бухгалтер получит данные, подтверждающие все слагаемые этой себестоимости (расходы на перевозку, выполнение погрузочно-разгрузочных работ и прочие расходы).

Материалы являются наиболее весомым компонентом в составе производственных запасов. Они постоянно находятся в движении, поступают от многих поставщиков по разным ценам, и потому возникает необходимость в текущем учете оценивать материалы по *учетным ценам*. На каждый вид материально-производственных запасов устанавливается учетная цена для текущей оценки и контроля за их движением.

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов от 12.11.2010 г. № 133 (в ред. от 30.04.2012 № 26) в организациях применяются следующие *варианты учетных цен*:

- цены приобретения (в этом случае другие затраты, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе транспортно-заготовительных затрат);
- фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего отчетного периода;
- планово-расчетные цены (плановая себестоимость заготовления, установленная на основе покупных цен с добавлением планируемой величины транспортно-заготовительных расходов);
- средняя цена группы – устанавливается в тех случаях, когда производится укрупнение номенклатурных номеров материалов путем объединения в один номенклатурный номер нескольких размеров, сортов,

видов однородных материалов, имеющих незначительные колебания в ценах;

– средняя цена каждого наименования материалов.

При применении в текущем учете материалов учетных цен отдельно учитываются отклонения фактической себестоимости от их стоимости по указанным ценам. Они учитываются не по каждому номенклатурному номеру ценностей, а по группам с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений. По окончании месяца определяются суммы и процент отклонения, с помощью которых учетная стоимость материалов доводится до их фактической величины.

Выбор формы первичных документов, используемых в организациях железной дороги, зависит от способа и организации поступления материальных ресурсов. Материальные ресурсы могут поступать: в порядке оптовой и биржевой торговли; путем поставок непосредственно предприятиями-производителями; в порядке безвозмездной передачи; путем внесения учредителями в уставный фонд предприятия; при выявлении излишек в ходе инвентаризации и т.д.

На железной дороге организация заготовления материальных ресурсов осуществляется централизованно и децентрализованно.

Централизованная организация снабжения материальными ресурсами является на железной дороге определяющей и осуществляется УП «Белжелдорснаб» (НХ), которое представляет собой единый центр заготовления и приобретения материальных ресурсов для обеспечения бесперебойной работы железнодорожного транспорта.

Через УП «Белжелдорснаб» заготавливаются материалы, произведенные за пределами Республики Беларусь. Отделы материально-технического снабжения (ОМТС) отделений железной дороги (НОДХ-1, НОДХ-2 и т.д.), которым УП "Белжелдорснаб" делегирует свои права, заготавливают материальные ресурсы, произведенные на территории Республики Беларусь. В случае децентрализованного заготовления материальных ресурсов данный процесс осуществляется непосредственно структурными подразделениями отделений железной дороги (рисунок 2.4).

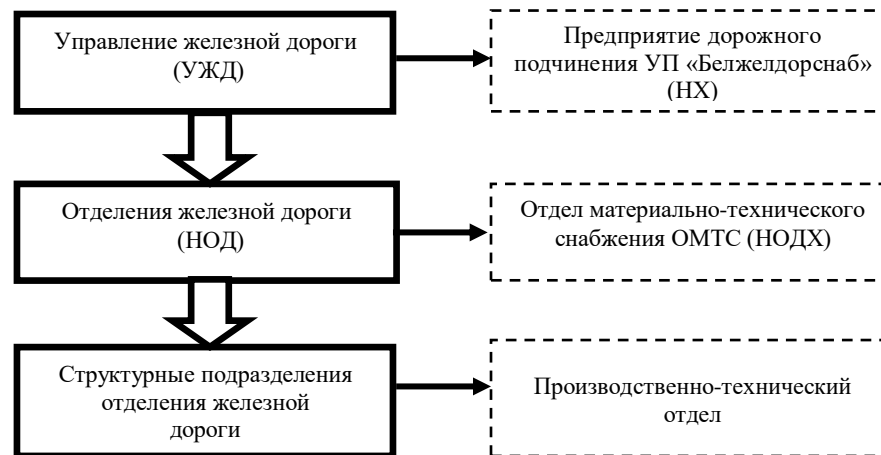


Рисунок 2.4 – Организационная структура материально-технического обеспечения

Так как централизованно заготавливаемые ресурсы требуют специфики в организации расчета за их поставку, то на железной дороге регламентированы материальные ресурсы, которые должны быть заготовлены централизованно (рисунок 2.5). Не включенные в данный перечень материальные ресурсы структурные подразделения имеют право (с разрешения вышестоящей организации) заготавливать самостоятельно (децентрализованно).

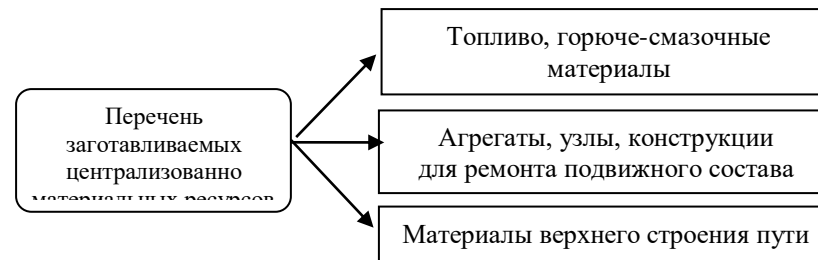


Рисунок 2.5 – Перечень материальных ресурсов, заготавливаемых централизованно

Организации железной дороги также учитывают материальные ресурсы по фактической себестоимости, однако при централизованной форме снабжения структура фактической себестоимости материальных ресурсов различна по уровням управления (рисунок 2.6).



Рисунок 2.6 – Структура фактической себестоимости

Организация процесса заготовки материальных ресурсов через предприятия материально-технического снабжения железной дороги представлена на рисунке 2.7.

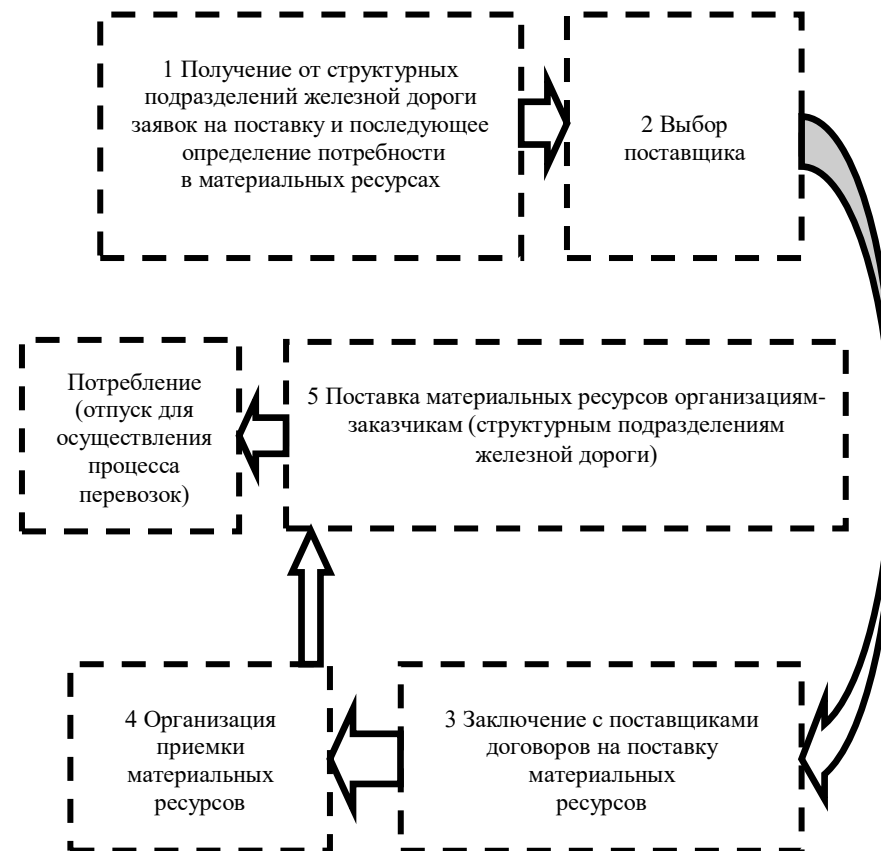


Рисунок 2.7 – Организация материально-технического снабжения на железной дороге

Как видно из рисунка, процесс заготовки материальных ресурсов можно разделить на этапы.

На первом этапе для обеспечения материальными ресурсами и создание производственных запасов на структурных подразделениях железной дороги УП «Белжелдорснаб» или отделы материально-технического снабжения отделений железной дороги определяют потребности в материалах, комплектующих и запасных частях в соответствии с поданными заявками (форма М-21 п). Заявка – это документ, составленный организацией, отражающий потребность в материальных ресурсах, при этом заявки бывают двух видов: разовые и годовые. Сроком предоставления годовых

заявок на поставку материальных ресурсов является период с 1 сентября до 1 декабря.

Полученные от структурных подразделений железной дороги заявки подвергаются обработке, и на их основе определяют потребность соответствующей организации и железной дороги в целом во всех видах материальных ресурсов.

Второй этап материально-технического снабжения связан с выбором поставщиков, т. е. если на складах организаций МТС не имеется нужных материальных ресурсов, начинается поиск поставщиков. Выбор поставщиков зависит в первую очередь от цены и качества материальных ресурсов, длительности связей с изготовителем, стабильности его экономического положения, географического местоположения.

Следует отметить, что первые два этапа процесса заготовления являются организационно-техническими и не требуют для выполнения привлечения бухгалтерского учета.

На третьем этапе проводятся переговоры с поставщиками и заключаются договоры на поставку материальных ресурсов.

Четвертый этап материально-технического снабжения связан с организацией приемки материальных ресурсов, так как, отгрузив материальные ценности, поставщик одновременно высылает в адрес УП «Белжелдорснаб» платежные требования-поручения вместе с отгрузочными и другими сопроводительными документами (спецификации, сертификаты, качественные удостоверения, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные и др.). Полученные от поставщиков документы проверяются на соответствие отгрузке договорным условиям поставки и ассортименту, количеству, цене, срокам поставки и т. п. Если количество или качество прибывших материалов не совпадает с данными сопроводительных документов, то принимает их комиссия по акту о приемке материалов (форма ФМУ-6) (приложение Р). Составление акта предусмотрено также при приемке материалов, поступивших без документов (неотфактурованные поставки). Акт составляется в двух экземплярах с обязательным участием представителя от УП «Белжелдорснаб» и представителя поставщика или незаинтересованной организации по согласованию с поставщиком, а затем утверждается руководителем организации или лицом, на то уполномоченным.

Один экземпляр акта передается в бухгалтерию УП «Белжелдорснаб» для учета движения материальных ресурсов, а другой – представителю поставщика или представителю незаинтересованной организации по согласованию с поставщиком для предъявления претензии поставщику (виновнику).

Выполнение договоров поставки отмечается в специальных карточках или на копиях договоров, а фактическое поступление материальных

ценностей – в журнале учета поступающих грузов (форма ФМУ-1), который ведется соответствующим отделом. В нем указывают: регистрационный номер, дату записи, наименование поставщика, дату и номер транспортного документа, номер, дату и сумму счета, род груза, номер и дату приходного ордера или акта о приемке груза.

Третий и четвертый этапы общего технологического процесса снабжения уже становятся объектом бухгалтерского учета, что подтверждается оформляемыми первичными документами, на основании которых осуществляются учетные записи в бухгалтериях соответствующих организаций материально-технического снабжения железной дороги.

Организационная сложность материально-технического снабжения на железной дороге вносит свои особенности в отражение данного объекта бухгалтерского учета.

На пятом этапе происходит передача (поставка) материальных ресурсов структурным организациям. Получение материальных ресурсов структурными подразделениями осуществляется на основании доверенности (форма ФМУ-2), которую оформляет их бухгалтерия в соответствии с законодательством. В доверенности указываются: дата выдачи и срок ее действия, перечень материалов, подлежащих получению. При получении материальных ресурсов структурным подразделением первичным документом, которое оформляет УП «Белжелдорснаб», является собственная ТТН. Поступившие на структурное подразделение материальные ресурсы приходятся на склад путем составления приходного ордера (форма ФМУ-10 в одном экземпляре), (приложение С) однако если количество и качество прибывших материальных ресурсов не соответствуют данным в сопроводительных документах, то комиссия по приемке материалов составляет акт о приемке материалов (форма ФМУ-6 в двух экземплярах), который является первичным документом при оприходовании материальных ресурсов, и тогда приходный ордер не оформляется.

Таким образом, процесс снабжения материальными ресурсами организаций железной дороги как объект бухгалтерского учета – это совокупность операций, в результате которых субъекты хозяйствования обеспечиваются материальными ресурсами, необходимыми для непрерывности перевозочного процесса и своевременного удовлетворения потребностей народного хозяйства в перевозках.

Процесс организации централизованного снабжения структурных подразделений железной дороги материальными ресурсами приведен на рисунках 2.8 и 2.9.

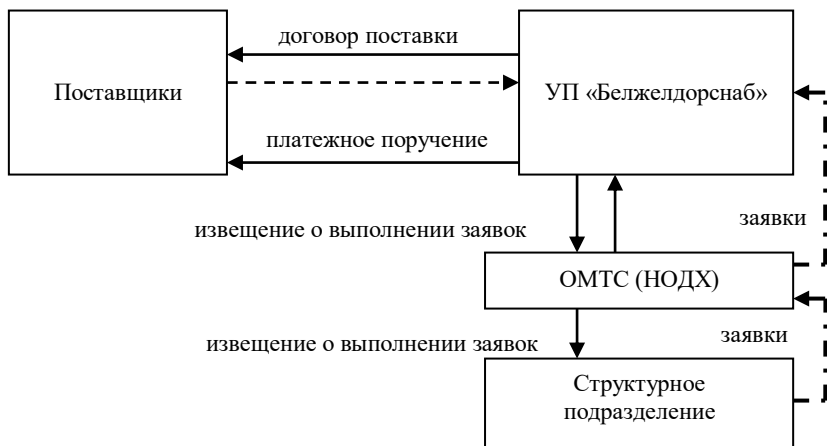


Рисунок 2.8 – Организация централизованного снабжения материальными ресурсами через УП «Белжелдорснаб»

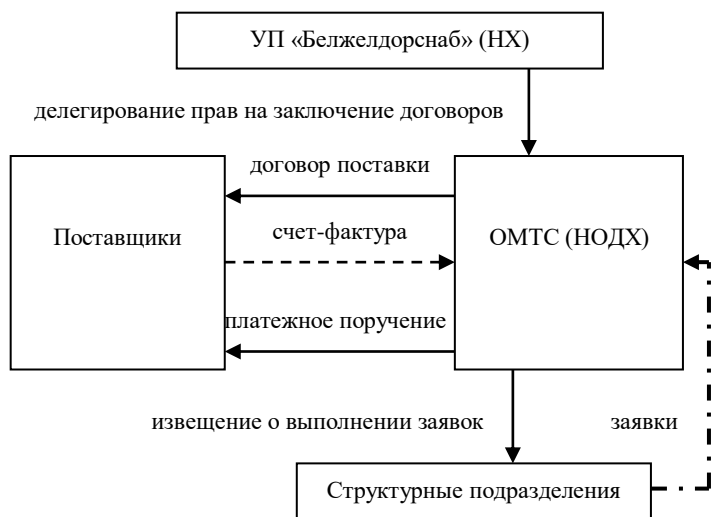


Рисунок 2.9 – Организация централизованного снабжения материальными ресурсами через ОМТС (НОДХ)

Документы, отражающие процесс заготовления и оприходования материальных ресурсов, приведены на рисунке 2.10.

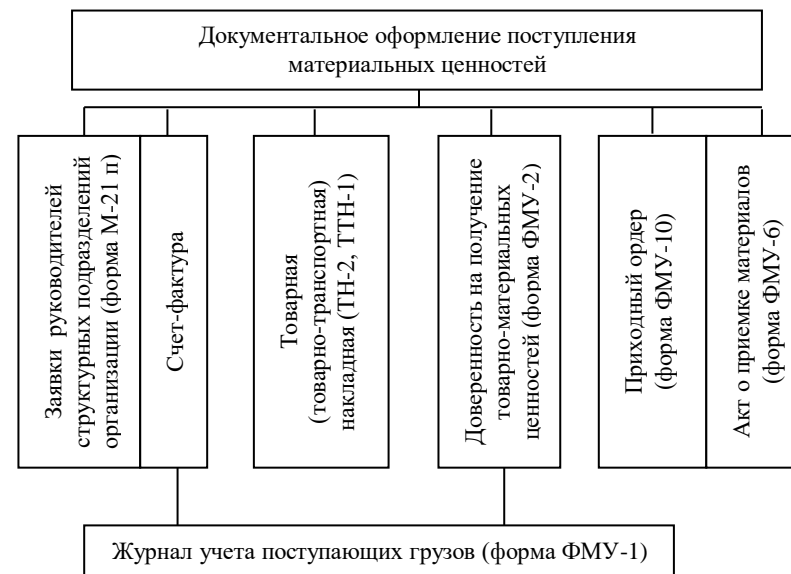


Рисунок 2.10 – Документы, отражающие поступление материальных ресурсов

Перечень первичных документов по учету материальных ресурсов в отделениях и структурных подразделениях железной дороги представлен в таблице 2.1.

Для учета движения производственных запасов предусмотрен активный счет 10 "Материалы". На данном счете учитывают движение сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, тары и прочих материальных ценностей организации (в том числе находящихся в пути и переработке).

Синтетический учет процесса приобретения (заготовления) материальных ресурсов может осуществляться одним из следующих способов:

- на счете 10 «Материалы» – по фактической себестоимости приобретения (заготовления);
- на счете 15 «Заготовление и приобретение материалов» – по фактической себестоимости приобретения (заготовления), на счете 10 «Материалы», где отражается учетная стоимость приобретенных материальных ресурсов, и на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов», где отражается разница между фактической себестоимостью и учетной стоимостью приобретенных материальных ресурсов;
- на счете 10 «Материалы» – по учетной стоимости материальных ресурсов и на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов», где

отражается разница между фактической себестоимостью и учетной стоимостью приобретенных материальных ресурсов.

Таблица 2.1– Перечень первичных документов по учету материальных ресурсов в отделениях и структурных подразделениях железной дороги

Документ	Код формы	Количество экземпляров	Кто составляет	Основание для составления
Доверенность на получение товарно-материальных ценностей	ФМУ-2	1	Бухгалтер	Заявка руководителя структурного подразделения
Товарная (товарно-транспортная) накладная	ТН-2 ТТН-1	4	Бухгалтер или уполномоченное лицо	Договор или счет-фактура
Журнал учета поступающих грузов	ФМУ-1	1	Отдел снабжения	Расчетные документы, связанные с поступлением материалов
Приходный ордер	ФМУ-10	1	Материально-ответственное лицо	Данные ТТН-1, ТН-2
Акт о приемке материалов	ФМУ-6	2	Комиссия по приемке материалов	Количество и качество прибывших на склад материальных ресурсов, которые не соответствуют данным в сопроводительных документах

Поступление материалов, для оценки которых в момент оприходования применяется специально установленная учетная цена, в учете отражается с использованием счетов 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов» или без использования данных счетов.

На основании товаросопроводительных документов делается учетная запись на поступление материалов по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» и кредиту счетов: 60

«Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 20 «основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и других в зависимости от источника поступления ценностей и характера расходов по заготовке и доставке материалов.

Оприходование фактически поступивших материалов отражается учетной записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» по учетным ценам склада. Разница между фактической себестоимостью приобретения и стоимостью поступивших материалов по учетным ценам списывается на счет 16 «Отклонение в стоимости материалов». Списание отклонений отражается:

– по дебету счета 16 «Отклонение в стоимости материалов» и кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» – если фактическая себестоимость поступивших материалов больше их стоимости по учетным ценам (положительное отклонение);

– по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» и кредиту счета 16 «Отклонение в стоимости материалов» – если фактическая себестоимость поступивших материалов меньше их стоимости по учетным ценам (отрицательное отклонение).

Согласно рабочему плану счетов железной дороги к счету 10 «Материалы» открываются следующие субсчета:

- 10-1 «Сырье и материалы»;
- 10-2 «Запасные части, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;
- 10-3 «Топливо и смазочные материалы»;
- 10-4 «Тара и тарные материалы»;
- 10-5 «Бланки строгой отчетности»;
- 10-6 «Прочие материалы и возвратные отходы»;
- 10-7 «Строительные материалы»;
- 10-8 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;
- 10-9 «Инвентарь, хозяйственные принадлежности на складе. Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;
- 10-10 «Инвентарь, хозяйственные принадлежности в эксплуатации»;
- 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»;
- 10-12 «Износ инвентаря, хозяйственных принадлежностей»;
- 10-13 «Износ специальной оснастки и специальной одежды в эксплуатации»;
- 10-14 «Временные (нетитульные) сооружения и приспособления»;
- 10-15 «Денежные документы».

Учетные записи по отражению на счетах бухгалтерского учета поступления материальных ресурсов представлены в таблице 2.2.

Таблица 2.2 – Учетные записи по отражению на счетах бухгалтерского учета поступления материальных ресурсов

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Приобретение материальных ресурсов в результате покупки у поставщиков		
<i>Учет поступления материальных ресурсов при централизованном снабжении в УП «Белжелдорснаб»</i>		
Поступление материальных ресурсов от поставщиков, находящихся за пределами Республики Беларусь, в соответствии с договорами поставок по учетной стоимости	10	60
Принятие к учету НДС по приобретенным материальным ресурсам	18-13	60
Отражение расходов, связанных с приобретением материальных ресурсов, в том числе транспортно-заготовительных	20	60, 68, 70, 76 и др.
Принятие к учету НДС в части расходов, отраженных на счете 20, связанных с услугами, выполненными сторонними снабженческими и транспортными организациями	18-13	60, 76
Оплата стоимости материальных ресурсов поставщикам, находящимся за пределами Республики Беларусь	60	51, 52, 55
Передача приобретенных материальных ресурсов структурным подразделениям железной дороги	78	10
Передача налоговых вычетов по приобретенным материальным ресурсам (кроме топлива)	78	18-13
Принятие к учету структурными подразделениями материальных ресурсов, поступивших от УП «Белжелдорснаб»	10	78
Принятие налоговых вычетов по поступившим материальным ресурсам (кроме топлива)	18-13	78
Отнесение налоговых вычетов на уменьшение задолженности бюджету по НДС (зачет НДС)	68	18-13
<i>Учет поступления материальных ресурсов при централизованном снабжении в ОМТС (НОДХ)</i>		
Поступление материальных ресурсов от поставщиков, находящихся в пределах Республики Беларусь, в соответствии с договорами поставок по учетной стоимости	10	60

Принятие к учету НДС по приобретенным материальным ресурсам	18-13	60
---	-------	----

Продолжение таблицы 2.2

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение расходов, связанных с приобретением материальных ресурсов, в том числе транспортно-заготовительных	20	60, 68, 70, 76 и др.
Принятие к учету НДС в части расходов, отраженных на счете 20, связанных с услугами, выполненными сторонними снабженческими и транспортными организациями	18-13	60, 76
Оплата стоимости материальных ресурсов поставщикам, находящимся в пределах Республики Беларусь	60	51, 52, 55
Передача приобретенных материальных ресурсов структурным подразделениям отделения железной дороги	79-2	10
Передача налоговых вычетов по приобретенным материальным ресурсам	79-2	18-13
Принятие к учету структурными подразделениями материальных ресурсов, поступивших от ОМТС (НОДХ)	10	79-2
Принятие налоговых вычетов по поступившим материальным ресурсам	18-13	79-2
Отнесение налоговых вычетов на уменьшение задолженности бюджету по НДС (зачет НДС)	68	18-13
Принятие материальных ресурсов на ответственное хранение, полученных от УП «Белжелдорснаб»	002	
Произведено списание стоимости материальных ресурсов с забалансового учета		002
<i>Учет децентрализованного приобретения материальных ресурсов</i>		
Поступление материальных ресурсов от поставщиков согласно договорам поставки по учетной стоимости	10	60
Принятие к учету НДС по приобретенным материальным ресурсам	18-13	60
Отражение расходов по приобретению материальных ресурсов, в том числе транспортно-заготовительных	10,16	60, 68, 70, 76 и др.

Принятие к учету НДС в части расходов, отраженных на счете 16, связанных с услугами, выполненными сторонними снабженческими и транспортными организациями	18-13	60, 76
---	-------	--------

Продолжение таблицы 2.2

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Оплата стоимости материальных ресурсов поставщикам с учетом НДС	60, 76	51
Отнесение налоговых вычетов на уменьшение задолженности бюджету по НДС (зачет НДС)	68	18-13
Безвозмездное поступление материальных ресурсов		
<i>Безвозмездное поступление материальных ресурсов в структуре железной дороги (в пределах одного собственника)</i>		
Принятие к учету безвозмездно полученных материальных ресурсов по фактической себестоимости	10	79
Принятие к учету НДС по безвозмездно полученным материальным ресурсам	18-3	79
Отнесение налоговых вычетов на уменьшение задолженности бюджету по НДС (зачет НДС)	68	18-3
<i>Безвозмездное поступление материальных ресурсов от сторонних организаций (кроме поступления в пределах одного собственника)</i>		
Принятие к учету безвозмездно полученных материальных ресурсов по фактической себестоимости	10	98
Принятие к учету НДС по безвозмездно полученным материальным ресурсам	18-3	98
Списание суммы НДС по безвозмездно полученным материальным ресурсам	98	18-13
Отпуск в производство безвозмездно полученных материальных ресурсов	20, 23	10
Включение в состав прочих доходов по текущей деятельности фактической себестоимости отпущенных в производство безвозмездно полученных материальных ресурсов	98	90-7
Приобретение материальных ресурсов подотчетными лицами железной дороги		
Принятие к учету материальных ресурсов, приобретенных подотчетными лицами	10	71
Принятие к учету НДС по приобретенным подотчетным лицом материальным ресурсам	18-13	71

Отнесение налоговых вычетов на уменьшение задолженности бюджету по НДС (зачет НДС)	68	18-13
Излишки материальных ресурсов, выявленные при инвентаризации		
Оприходование излишков материальных ресурсов, выявленных при инвентаризации, с одновременным включением в состав прочих доходов по текущей деятельности	10	90-7

Окончание таблицы 2.2

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Полученные технологические отходы		
Принятие к учету технологических отходов по цене их возможной реализации	10	10
Прочие каналы поступления материальных ресурсов		
Принятие к учету материальных ресурсов, переданных от одного структурного подразделения другому (от одного материально ответственного лица другому)	10	10
Оприходование материалов, ранее переданных в переработку	10	10
Принятие к учету неиспользованных в производстве материалов, возвратных отходов или годных остатков материалов при проведении различных видов ремонта	10	20, 23
Принятие к учету материалов, полученных от утилизации брака	10	28
Принятие к учету материалов, поступивших в счет погашения недостач или долга	10	73
Внесение материалов в качестве вклада в уставный фонд	10	75
Отражение стоимости материалов, допоставленных по предъявленным претензиям	10	76-3

2.3 Учет материалов в местах хранения и в бухгалтерии

Учет материалов в местах хранения (на складах и кладовых) зависит от организации их хранения. Хранение и расходование материалов может быть организовано по *сортам* (номенклатурным номерам) или *партиям*. В соответствии с выбранным способом хранения материалов организуется их складской и бухгалтерский учет – сортовой или партионный.

Наиболее распространенным методом учета материалов является **оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод**. Он предполагает ведение только складского учета материалов по сортам или (и) партиям с

последующим использованием его данных для целей бухгалтерского учета. Для складского учета на каждый номенклатурный номер или партию материалов открывается *карточка складского учета материалов*. Она регистрируется бухгалтером в специальном реестре и под расписку передается заведующему материальным складом.

На поступившие на склад материалы кладовщик оформляет приходный ордер (форма ФМУ-10) и записывает из него приход материалов в карточку складского учета в графу «Приход». После каждой записи в карточке выводится остаток материалов по количеству.

Материально ответственное лицо в установленные графиком документооборота сроки сдает в бухгалтерию первичные приходные и расходные документы, подтверждающие движение материалов. Для этого он составляет реестр сданных документов на приход и расход материалов с указанием количества документов, их номеров и групп материалов, к которым они относятся.

Бухгалтер материального отдела проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках учета материалов и подтверждает их своей подписью. На первое число каждого месяца кладовщик переносит количественные остатки из карточек складского учета в *ведомость учета остатков материалов*. Она открывается бухгалтерией на год по каждому складу и выдается кладовщику за день до окончания месяца для отражения остатков.

Сортовой (партионный) метод ведения складского учета материалов предполагает открытие карточек складского учета материалов на каждый номенклатурный номер. Технология ведения складского сортового учета такая же, как и при оперативно-бухгалтерском (сальдовом) методе. Различия состоят в том, что при сортовом (партионном) методе учета материалов на складе работник бухгалтерии дублирует складской учет путем ведения карточек количественно-суммового учета материалов. По окончании месяца осуществляется сверка данных карточек складского учета и количественно-суммового учета материалов.

В связи с применением компьютерных технологий регистрации и систематизации информации о наличии и движении материалов на складе данные бухгалтерского натурально-стоимостного учета и складского учета синхронизируются и исключается дублирование данных. Приходные и расходные документы по движению материалов на складе создаются с помощью компьютерной техники, и содержащаяся в них информация передается в автоматизированную базу данных. На основании содержащейся в этой базе информации ее пользователями по определенному алгоритму формируются карточки складского и бухгалтерского учета материалов, оборотные ведомости количественно-суммового учета, отчеты о движении материалов по складу и другие

учетные регистры. Таким образом, обеспечивается тождественность складского и бухгалтерского учета материалов.

Аналитический учет материалов в бухгалтерии ведется как натурально-стоимостный и стоимостный. Аналитический стоимостный учет материалов организуется по местам их хранения (материально ответственным лицам). Аналитический натурально-стоимостный учет материалов осуществляется по номенклатурным номерам, т.е. по наименованиям (видам, сортам, размерам и т.д.) материалов по каждому центру материальной ответственности. Существует несколько способов ведения аналитического натурально-стоимостного учета материалов в бухгалтерии: сортовой и оперативно-бухгалтерский (сальдовый).

При **сортовом** способе на каждый вид и сорт материалов бухгалтерия открывает *карточки количественно-суммового учета*, в которых на основании первичных документов отражается приход и расход материалов по количеству и сумме. По окончании месяца и на дату инвентаризации в карточках подсчитывают итоги по приходу и расходу за месяц и определяют остатки материалов. По этим данным составляют оборотные ведомости аналитического учета материалов по материально ответственным лицам. Итоговые данные по оборотным ведомостям аналитического количественно-суммового учета должны совпадать с оборотами и остатками ценностей по соответствующим центрам материальной ответственности (материально ответственным лицам). При использовании компьютерной техники бухгалтер формирует карточки количественно-суммового учета материалов и оборотные ведомости натурально-стоимостного учета материалов по складам (материально ответственным лицам) на основании информации, имеющейся в автоматизированной базе данных.

Суммовой аналитический учет наличия и движения материалов бухгалтер организует по материально ответственным лицам. Регистром аналитического суммового учета материалов является ведомость «Движение материальных ценностей (в денежном выражении)». Данная ведомость позволяет осуществлять контроль сохранности материалов по местам их хранения, позволяет отражать поступление и остатки материалов в разрезе групп материалов (по учетным ценам и фактической себестоимости). Она заполняется на основании первичных учетных документов по движению материалов и производственных отчетов цехов. При использовании компьютерных технологий сбора и обработки информации все необходимые регистры (оборотные ведомости, ведомости остатков и др.) формируются по заранее определенному алгоритму на основании информации, имеющейся в автоматизированной базе данных.

2.4 Документальное оформление и учет отпуска материалов со склада

Со складов структурных организаций для внутреннего потребления материалы отпускаются в пределах установленных норм по документам. Во всех документах, на основании которых оформляют отпуск материалов, обязательно указывают номер статьи номенклатуры расходов или номер заказа, на который следует списать стоимость этих материалов. Под **отпуском в производство** понимается отпуск материалов для обеспечения бесперебойной работы железнодорожного транспорта.

Документы, отражающие отпуск материальных ресурсов, приведены на рисунке 2.11.

Лимитно-заборные карты (формы ФМУ-28, ФМУ-30) (приложения Т,У) применяются для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых для обеспечения бесперебойной работы железной дороги. Они выписываются в двух экземплярах на одно или несколько наименований материалов и, как правило, на один шифр заказа сроком на месяц: один экземпляр для получателя, второй – для склада, отпускающего материалы. При небольших объемах отпуска материалов лимитно-заборные карты выписываются на квартал. На каждый склад выписывается отдельная карта.

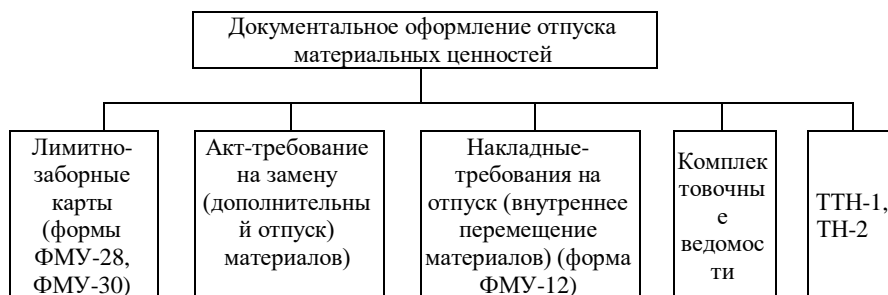


Рисунок 2.11 – Документы, отражающие отпуск материальных ресурсов

В лимитно-заборной карте указывается необходимое количество материалов (лимит) на установленный объем работ на месяц.

Отпуск материалов должен осуществляться складом только по предъявлению получателем своего экземпляра лимитно-заборной карты и строго в пределах установленных лимитов.

К сверхлимитному отпуску материалов относится дополнительный отпуск, связанный с исправлением или возмещением брака и покрытием перерасхода материалов.

По окончании месяца либо по использовании лимита лимитно-заборные карты вместе с другими приходно-расходными документами сдаются в бухгалтерию для учета движения материалов и подведения итогов.

Акты-требования на замену (дополнительный отпуск) материалов предназначены для учета отпуска материальных ресурсов сверх установленного лимита или при замене одного материала другим.

Отпуск материалов на производство разового потребления внутри организации, а также хозяйствам своей организации оформляется *накладной-требованием на отпуск (внутреннее перемещение) материалов (форма ФМУ-12)* (приложение Ф).

Накладные составляются материально ответственными лицами участка-получателя материальных ресурсов в двух экземплярах: один экземпляр с распиской получателя остается на складе, другой – с распиской лица, отпустившего материальные ресурсы, передается получателю материальных ресурсов.

Отпуск материальных ресурсов оформляется также *товарно-транспортной накладной (форма ТТН-1)* и *товарной накладной (форма ТН-2)*. Они составляются в четырех экземплярах (первый экземпляр – владельцу транспортного средства, второй – заказчику (плательщику), третий – грузоотправителю, четвертый – грузополучателю).

Перечень первичных документов по учету материальных ресурсов в отделениях и структурных подразделениях железной дороги представлен в таблице 2.3.

Таблица 2.3– Перечень первичных документов по учету материальных ресурсов в отделениях и структурных подразделениях железной дороги

Документ	Код формы	Количество экземпляров	Кто составляет	Основание для составления
Карточка складского учета		1	Бухгалтер	Необходимость аналитического учета
Лимитно-заборные карты	ФМУ-28, ФМУ-30	2	Материально ответственные лица	Заявки руководителей структурных подразделений
Акт-требование на замену (дополнительный отпуск) материалов		1	Уполномоченное лицо	Заявки руководителей структурных подразделений

Накладная-требование на отпуск	ФМУ-12	2	Материально ответственные лица	Заявки руководителей структурных подразделений
--------------------------------	--------	---	--------------------------------	--

Расход материалов учитывается отдельно по каждому производственному цеху и общехозяйственному подразделению. Стоимость израсходованных на производственные цели материалов списывается по учетным ценам с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счетов для учета производственных затрат: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 28 «Брак в производстве». Израсходованные на производственные цели материалы распределяются по видам продукции или статьям расходов. При продаже, списании потерь и в иных случаях стоимость выбывших материалов списывается в дебет счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» с кредита счета 10 «Материалы».

Учетные записи по отражению на счетах бухгалтерского учета по расходованию материальных ресурсов приведены в таблице 2.4.

Таблица 2.4 – Учетные записи по отражению на счетах бухгалтерского учета по расходованию материальных ресурсов

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Расход материальных ресурсов для обеспечения хозяйственной деятельности		
Отпуск материалов на строительство, осуществляемое хозяйственным способом структурными подразделениями железной дороги; монтаж оборудования; ввод в эксплуатацию объектов основных средств	08	10
Передача материальных ресурсов от одного структурного подразделения другому (от одного материально ответственного лица к другому)	10	10
Отпуск материалов для обеспечения технологического процесса перевозок грузов, пассажиров, багажа, почты	20	10
Отпуск материалов для обеспечения технологических процессов иных видов деятельности, осуществляемых структурными подразделениями	23	10

Отпуск материалов на общепроизводственные и общехозяйственные цели, связанные с организацией и управлением процесса перевозок и иных видов деятельности	25, 26	10
Отпуск материалов на исправление производственного брака	28	10
Отпуск материалов для обеспечения хозяйственной деятельности непромышленных производств и организаций (детских дошкольных учреждений, жилищно-коммунальных хозяйств и др.)	29	10
Списание положительных отклонений в стоимости материалов по направлениям расхода материалов	20, 23, 25, 26, 29, 97 и др.	16
Списание отрицательных отклонений в стоимости материалов по направлениям расхода материалов «красное сторно»	20, 23, 25, 26, 29, 97 и др.	16

Продолжение таблицы 2.4

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Реализация материальных ресурсов сторонним организациям		
Списание фактической себестоимости реализованных материальных ресурсов	90	10
Отражение задолженности покупателей за реализованные материальные ресурсы после их отгрузки и предъявления счетов	62	90
Получение оплаты за реализованные материальные ресурсы по цене реализации	50, 51, 52	62
Начисление НДС за реализованные материальные ресурсы от цены реализации или от фактической себестоимости материальных ресурсов (если цена реализации ниже фактической себестоимости ресурсов)	90	68
Выявление финансового результата от реализации материальных ресурсов:		
– прибыль	90	99
– убыток	99	90
Реализация материальных ресурсов рабочим и служащим организаций железной дороги и населению		
Списание фактической себестоимости реализованных материальных ресурсов	90	10
Отражение задолженности работников за реализованные им материальные ресурсы по цене реализации	73, 76	90

Погашение задолженности работников за реализованные им материальные ресурсы	50	73, 76
Получение оплаты от работников и населения за реализованные им материальные ресурсы по цене реализации	50	90
Начисление НДС за реализованные материальные ресурсы от цены реализации или от фактической себестоимости материальных ресурсов (если цена реализации ниже фактической себестоимости ресурсов)	90	68
Выявление финансового результата от реализации материальных ресурсов:		
– прибыль	90	99
– убыток	99	90
Безвозмездная передача материальных ресурсов сторонним организациям		
Списание фактической себестоимости материальных ресурсов, переданных безвозмездно	90	10, 16

Окончание таблицы 2.4

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начисление НДС от фактической себестоимости безвозмездно переданных материальных ресурсов	90	68
Недостача материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли		
Отражение недостачи материальных ресурсов	94	10
Включение в состав себестоимости перевозок, продукции (работ, услуг) величины недостачи материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли	20, 23, 25, 26	94
Недостача материальных ресурсов сверх норм естественной убыли		
Отражение недостачи материальных ресурсов	94	10
Списание на материально ответственное лицо стоимости недостающих материальных ресурсов	73	94
Отражение разницы между взыскиваемой (рыночной) стоимостью недостающих материальных ресурсов и их фактической себестоимостью	73	98
Включение в состав прочих расходов по текущей деятельности стоимости ущерба по недостатке материальных ресурсов в случае отказа судом во взыскании ее с виновного материально ответственного лица	90	94

Включение в состав прочих расходов по текущей деятельности стоимости ущерба по недостатке материальных ресурсов, образовавшейся в результате пожара, аварий и прочих чрезвычайных ситуаций	90	94
--	----	----

2.5 Методы оценки и учета списания израсходованных материалов

В учетной политике организация может предусмотреть один из следующих методов оценки материалов, израсходованных на производство:

- по фактической себестоимости каждой единицы;
- средней (средневзвешенной) стоимости;
- стоимости первых партий по времени приобретения материалов (метод ФИФО).

Материалы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), оцениваются по *фактической себестоимости каждой единицы*. По таким материалам осуществляется идентификация расхода и списания каждой их единицы на производство конкретных видов продукции.

В соответствии с Учетной политикой железной дороги при отпуске запасов (кроме товаров, учитываемых по розничным ценам) в производство и ином их выбытии в качестве основного способа применяется оценка по *себестоимости каждой единицы*.

Средняя стоимость определяется по каждому виду (группе) материалов как частное от деления общей стоимости вида (группы) на их количество. Общая стоимость вида (группы) материалов складывается из стоимости их остатка на начало месяца и стоимости поступивших в отчетном месяце материалов по учетным ценам. Этот способ оценки материальных ресурсов является традиционным для отечественного учета. Он учитывает колебание цен и сглаживает их влияние на себестоимость продукции, работ, услуг.

По *методу ФИФО* материалы списываются на производство последовательно в порядке их поставок по принципу: «первая партия на приход – первая в расход». Это означает, что независимо от того, какая партия отпущена в производство, материалы, израсходованные в производство, списываются по цене первой закупленной партии, затем второй и т.д. Преимущество метода заключается в том, что он позволяет показать в остатке сумму материальных ценностей по ценам последних по времени закупок, наиболее близко совпадающих с текущей рыночной стоимостью.

При использовании в оценке методов средней стоимости и ФИФО израсходованные материалы списываются по установленной *учетной цене*

(цене приобретения каждой партии или расчетной цене). Для получения фактической себестоимости израсходованных материалов ежемесячно рассчитывается и списывается отклонение фактической себестоимости материалов от их стоимости по установленным учетным ценам.

Для учета отклонений в стоимости материалов предназначен счет 16 «Отклонение в стоимости материалов». Счет предназначен для обобщения информации об отклонении фактической себестоимости поступивших материалов от их стоимости по учетным ценам. Данный счет применяется организациями, ведущими учет материальных ценностей по учетным ценам.

Расчет распределения отклонений в стоимости материалов между израсходованными на производство продукции (работ, услуг) и оставшимися на складе материалами составляется ежемесячно. Отклонения распределяются пропорционально стоимости материалов по учетным ценам. Основанием для составления расчетов служат данные ведомости «Движение материальных ценностей».

Методика составления расчета. Определяется процент отклонений по формуле

$$\% \text{ откл} = (\sum \text{откл}_н + \sum \text{откл}_п) / (O' + П') \cdot 100,$$

где $\sum \text{откл}_н, \sum \text{откл}_п$ – сумма отклонений соответственно на начало месяца; по поступившим материалам за месяц;

O' – стоимость материалов на начало месяца по учетным ценам;

П' – стоимость поступивших в течение месяца материалов по учетной цене.

Стоимость израсходованных материалов по учетным ценам по каждому направлению использования умножают на средний процент отклонений и делят на 100. Таким образом рассчитывают сумму отклонений на израсходованные в отчетном периоде материалы.

Рассчитанные по среднему проценту отклонения списываются по направлениям расхода материалов. Положительные отклонения на выбывшие и израсходованные ценности списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», с кредита счета 16 «Отклонения в стоимости материалов». Если отклонения отрицательные, то они списываются такими же учетными записями методом «красное сторно».

Аналитический учет отклонений в стоимости материалов ведется по группам производственных запасов с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений.

3 ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ИМУЩЕСТВА. ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ ЕЕ РЕЗУЛЬТАТОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Для проверки и документального подтверждения фактического наличия основных средств и производственных запасов, выявления отклонений от учетных данных и принятия решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета в сроки, установленные руководителем предприятия, проводится их инвентаризация.

Инвентаризация – это способ бухгалтерского учета, при помощи которого осуществляется проверка и документальное подтверждение фактического наличия средств и обязательств, выявление отклонений от

учетных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета.

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждом из них, устанавливаются организациями железной дороги, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Обязательное проведение инвентаризации определено Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» в следующих случаях:

- при реорганизации или ликвидации организации;
- перед составлением годовой отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества;
- при возникновении чрезвычайных ситуаций;
- в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Порядок проведения инвентаризации и отражение ее результатов в бухгалтерском учете установлены Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2007 № 180.

Инструкцией определено, что обязательная ежегодная инвентаризация должна быть начата не ранее 1 ноября и закончена до 31 декабря отчетного года. Конкретная дата начала инвентаризации устанавливается приказом руководителя.

Виды инвентаризации, проводимой в организации, представлены на рисунке 3.1.

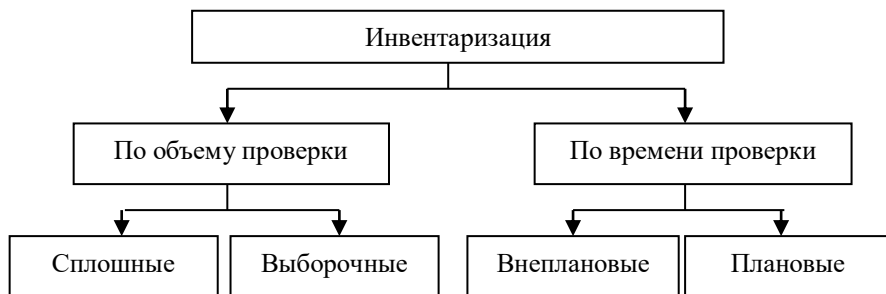


Рисунок 3.1 – Виды инвентаризации

Основными задачами инвентаризации являются:

- установление фактического наличия хозяйственных ресурсов;

– контроль над сохранностью материальных ценностей путем сопоставления их фактического наличия с данными бухучета;

– проверка состояния складского хозяйства, условий хранения ценностей.

Ответственность за проведение инвентаризации несут руководитель и главный бухгалтер организации.

Основные этапы проведения инвентаризации включают:

- 1) подготовительный этап;
- 2) этап проверки;
- 3) итогово-аналитический.

Первый этап сопровождается составлением приказа (указания) о проведении инвентаризации (приложение X). Приказом руководителя организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. В приказе оговариваются также объекты и сроки проверки, причины инвентаризации (контрольная проверка, смена материально ответственного лица, переоценка либо иные действия), определяется порядок проведения инвентаризации и назначается председатель инвентаризационной комиссии. При необходимости комиссии передаются соответствующие технические средства (весоизмерительные и счетные приборы, подъемное оборудование) и персонал (грузчики, водители, операторы и т.д.).

Основу инвентаризации производственных запасов составляет полная или выборочная проверка наличия ценностей специально созданной комиссией. Это может быть постоянно действующая инвентаризационная комиссия, рабочая комиссия, разовая комиссия.

В организационно-контрольные функции постоянно действующей комиссии входит проведение плановых инвентаризаций, а также выборочных инвентаризаций и контрольных проверок в межинвентаризационный период. В течение года – в межинвентаризационный период – в дистанции могут проводиться выборочные инвентаризации материальных ценностей в местах их хранения. В состав постоянной инвентаризационной комиссии в дистанции пути входит главный инженер, главный бухгалтер дистанции пути.

Рабочие комиссии, которые непосредственно проводят плановые инвентаризации материальных ценностей в местах их хранения, участвуют в определении результатов инвентаризации. Такие комиссии создаются при большом объеме работ или территориальной разобщенности имущества для одновременного проведения инвентаризации имущества. Утверждаются рабочие комиссии на весь отчетный год с возложением на них обязанностей по проведению разовых инвентаризаций. В состав рабочей комиссии включаются причастные специалисты (к примеру, в

дистанции пути это могут быть начальники участков, техники участков, бригаиры пути и т.д.).

Разовые комиссии создаются в каждом конкретном случае. Состав комиссии утверждается руководителем организации при проведении инвентаризации по мере необходимости.

На втором этапе проводится проверка фактического наличия и сопоставление с данными бухгалтерского учета.

При планировании проведения инвентаризации запасов учитывается структура складского хозяйства. Отдельные склады и кладовые подразделений организации могут быть самостоятельными учетными единицами или входить в состав других учетных единиц. В тех складах и кладовых, которые не являются самостоятельными учетными единицами, инвентаризация хранящихся запасов производится одновременно с инвентаризацией незавершенного производства в подразделении, где расположены данные склады и кладовые.

Перед проведением инвентаризации начальник организации обеспечивает условия для полной и точной проверки фактического наличия имущества в установленные сроки: комиссии предоставляется мерная тара и инвентарь для перемеривания, взвешивания, перемещения грузов, измерительные и контрольные приборы.

Бухгалтерия распечатывает инвентаризационные описи (приложения Ц–Щ), не заполняя графу «По данным бухгалтерского учета», по объектам и структурным подразделениям, подлежащим инвентаризации. Подготовленные инвентаризационные описи раздаются всем материально ответственным лицам для заполнения графы «Фактическое наличие» с указанием сроков заполнения.

Материально-ответственным лицом должны быть подготовлены все материальные ценности (рассортированы по видам), оформлены все приходные и расходные документы с целью их идентификации и пересчета.

Подготовительная работа комиссии, предшествующая подсчету остатков материально-производственных запасов включает:

- опломбирование складских помещений;
- проверку весов, мерной тары;
- получение от материально-ответственного лица отчета с документами,

подтверждающими движение ценностей, а также расписки в их наличии.

Учитывая специфику деятельности организаций железнодорожного транспорта, к примеру, дистанции пути, материальные ценности могут храниться как в основной кладовой на территории, так и в кладовых на линейных участках. При этом материальные ценности числятся за одним материально-ответственным лицом, но для эксплуатации переданы под роспись в журнале бригаирам по отделениям. Для хранения данных материалов предназначены специальные кладовые бригаиры пути.

В случае хранения материальных ценностей на нескольких складах, инвентаризация всех ценностей должна проводиться одновременно на всех объектах материально-ответственного лица.

Товарно-материальные ценности, хранящиеся на складах других субъектов, заносятся в инвентаризационные описи на основании документов, подтверждающих их сдачу на ответственное хранение.

Особенности проведения инвентаризации в организациях железнодорожного транспорта определены спецификой осуществляемой ими деятельности. Так, в дистанции пути материалы верхнего строения разделены на 3 группы (свободное наличие, неснижаемый и технологический запасы). Условия хранения для всех трёх групп материалов одинаковы. Инвентаризационные описи на них должны быть составлены отдельно.

В бухгалтерском учете все виды рельс числятся в метрах нити. Для измерения длины рельс при их осмотре используется специальная рулетка.

Все виды скрепления в учете чистятся в тоннах. Фактическая сверка производится пересчетом их в натуре. В зависимости от степени годности (новые либо старогодные) путем умножения на вес одной единицы рассчитывается общее количество.

Шпалы деревянные, железобетонные, брусья деревянные в бухгалтерском учете учитываются в штуках. Инвентаризация проводится путем фактического пересчета. Определение общего веса металлолома рассчитывается исходя из входящих в его состав материалов путем перемножения их количества на вес единицы. Инвентаризация щебеня, проводится путем измерения в м³ и перемножения на коэффициент перевода в тонны. При этом все расчеты перевода оформляются соответствующим документом и подписываются членами комиссии.

В дистанции пути на все виды лежащих в пути материалов верхнего строения в соответствии с нормами создается покилометровый (технологический) запас.

Покилометровый запас рельсовых скреплений и соединителей, лапчатых болтов для мостовых брусьев хранятся в кладовых бригаиров пути. При этом болты, гайки и шайбы хранятся в смазанном виде в отдельных ящиках с указанием типа и количества.

Покилометровый запас рельс располагается на перегонах вдоль железнодорожного пути. Для удобства их инвентаризации и организации контроля за наличием на концах рельс нанесены краской тип рельса, протяженность, а также дата проверки дефектоскопом.

В случае поступления товарно-материальных ценностей во время проведения инвентаризации они принимаются материально-ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти запасы приходуется по реестру или товарному отчету после инвентаризации и

вносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации».

В описи указываются:

- дата поступления товаров;
- наименование поставщика;
- дата и номер приходного документа;
- наименование товара;
- количество товара;
- цена товара;
- общая сумма.

Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии делается отметка «После инвентаризации» со ссылкой на дату описи, на которую записаны эти ценности.

В организациях железнодорожного транспорта предметы в составе оборотных средств, находящиеся в эксплуатации, инвентаризируются по местам их нахождения и материально ответственными лицами, на хранении у которых они находятся. Инвентаризация производится путем осмотра каждого предмета. В описи они заносятся по наименованиям в соответствии с номенклатурой, принятой в бухгалтерском учете.

Инвентаризация специальной одежды, находящейся в эксплуатации, проводится комиссией индивидуально у каждого работника. Предварительно комиссии бухгалтерией выдается перечень спецодежды, числящейся за работником, с указанием даты выдачи.

В случае несоответствия данных с работника требуется письменное разъяснение причин несоответствия. По окончании проверки специальной одежды работники, у которых была проведена проверка наличия спецодежды, в индивидуальном порядке ставят свою подпись на инвентаризационной описи.

Отдельные предметы в составе оборотных средств, пришедшие в негодность и не списанные, в инвентарную опись не включаются, а составляется акт с указанием времени эксплуатации, причин негодности, возможности использования этих предметов в хозяйственных целях.

Товары, пришедшие в полную негодность, также не включаются в основную инвентаризационную опись, на них комиссия составляет акт о порче с указанием ее причин и лиц, виновных в порче (если установлено), и передает его в установленном порядке на рассмотрение руководителю организации.

Если инвентаризация длится долго, то в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера в период инвентаризации товарно-материальные ценности могут отпускатся материально-ответственными лицами в присутствии членов

инвентаризационной комиссии. Эти ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации».

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, по окончании работы инвентаризационной комиссии должны опечатываться. Во время перерывов в работе инвентаризационной комиссии (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

Третий этап проведения инвентаризации является заключительным, завершается составлением сверочных ведомостей, сводного акта, акта контрольной проверки ценностей и регистрацией в книге контрольных проверок.

В случае выявления расхождений фактических данных, полученных в процессе инвентаризации, с данными бухгалтерского учета, составляется «Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей». Обнаруженные расхождения фиксируются в проекте акта инвентаризации, к которому прилагается бухгалтерская справка с указанием возможных направлений списания выявленных недостач: на хищения, стихийные бедствия, порчу при хранении вследствие халатности виновных лиц.

Инвентаризационные описи подписываются всеми членами комиссии и материально ответственными лицами. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются в ведомости результатов, выявленных инвентаризацией (приложение Э), и на счетах бухгалтерского учета в порядке, представленном в таблице 3.1.

Таблица 3.1 – Учетные записи по отражению на счетах бухгалтерского учета результатов инвентаризации производственных запасов

Содержание операции	Учетная запись		Примечание
	Дебет	Кредит	
В результате инвентаризации выявлены излишки	10	90	Излишки производственных запасов приходуется по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации
Списана недостача ценностей в пределах норм естественной убыли	32 и др.	10	Недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли списывается в коммерческой организации на себестоимость продукции (работ, услуг)
Недостача сверх	90	10	По решению руководителя в случае, если

норм естественной убыли списывается на финансовые результаты			виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании, убытки от недостачи имущества списываются на уменьшение доходов (в некоммерческой организации – на увеличение расходов)
Недостача сверх норм естественной убыли	94	10	Независимо от причин возникновения все недостачи производственных запасов по их фактической себестоимости списываются с кредита материальных счетов в дебет счета 94 “Недостачи и потери от порчи ценностей”
Недостача списывается на виновное лицо	73	94	Учетная запись необходима для контроля за возмещением виновным лицом суммы недостачи (сумма может быть крупной, и, следовательно, будет возмещена не за один отчетный период)
Недостача удержана из заработной платы виновного работника	70	73	Согласно Гражданскому кодексу Республики Беларусь (ст. 108) при каждой выплате заработной платы общий размер всех удержаний не может превышать 20 %, а в случаях, предусмотренных законодательством, – 50 % заработной платы, причитающейся к выплате работнику
Недостача внесена виновным лицом в кассу (на расчетный счет) организации	50, 51	73	На принятые средства оформляется приходный кассовый ордер формы КО-1

Аналогичным образом производится инвентаризация основных средств.

Первоначальная стоимость излишков основных средств, выявленных в результате инвентаризации, определяется исходя из их текущей (рыночной) стоимости, устанавливаемой по документам на аналогичные активы, или в оценке, определяемой экспертом. В этой оценке объект принимается к учету в качестве основных средств по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту 91 «Прочие доходы и расходы».

До начала инвентаризации комиссия проверяет наличие и состояние инвентарных карточек, технические паспорта и другую документацию. В присутствии должностных и материально ответственных лиц (руководителей цехов, отделов, мастеров) члены комиссии осматривают каждый объект основных средств, его техническое состояние, комплектность, проверяют использование основных средств по назначению и записывают в инвентаризационную опись фактическое наличие по наименованиям, инвентарным номерам. При инвентаризации зданий,

сооружений и других объектов недвижимости проверяется наличие документов, подтверждающих собственность организации.

Каждый объект записывается в опись под наименованием, отражающим его назначение. В случаях, когда в результате восстановления, реконструкции, расширения или переоборудования назначение объекта изменилось, он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению. Изменения объекта в результате капитальных работ или частичной ликвидации, не отраженные в учете, указываются в инвентаризационной описи, и определяется стоимость произведенных изменений.

Описи подписываются всеми членами инвентаризационной комиссии. На каждой из них материально ответственное лицо дает расписку следующего содержания: «Все ценности, поименованные в настоящей инвентаризационной описи, комиссией проверены в натуре в моем присутствии и внесены в опись, в связи с чем претензии к инвентаризационной комиссии не имею. Ценности, перечисленные в описи, находятся на моем ответственном хранении».

По окончании инвентаризации описи передаются в бухгалтерию для сопоставления фактических остатков средств с остатками их по данным учета. Сопоставление производится в сличительных ведомостях (приложения

Ю, Я), куда из инвентаризационных описей заносятся фактические остатки, а в случае выявленной недостачи или излишка – из учетных регистров данные бухгалтерии о средствах, по которым установлены расхождения.

В случае расхождения (т.е. при наличии недостачи или излишков) материально ответственные лица дают письменные объяснения возникновения недостач или излишков.

В отдельную опись записывают выявленные при инвентаризации неучтенные объекты, а также непригодные для эксплуатации и восстановления объекты основных средств.

Материально ответственные лица по всем расхождениям с учетными данными дают письменные объяснения, а затем принимается решение об отражении в учете всех расхождений.

Недостача основных средств в соответствии с решением руководителя организации покрывается за счет виновных лиц, а если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них, убытки списываются на финансовые результаты.

Излишки основных средств независимо от причин их образования по решению руководителя организации приходятся по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и относятся на финансовые результаты.

Основные средства железной дороги представлены широким спектром объектов, среди которых ведущее место занимают грузовые вагоны и контейнеры. При этом транспортный производственный процесс (перевозка)

осуществляется не на определенной территории, а выполняется на территории со значительным протяжением, не ограничивающимся одной железной дорогой. Грузовые вагоны и контейнеры находятся в постоянном движении, а значительная часть из них движется далеко за пределами Республики Беларусь, и сроки их нахождения вне границ железной дороги весьма продолжительны. Кроме того, вагоны грузового парка и контейнеры не имеют закрепленных за ними маршрутов следования или участков обращения. Также данные объекты не связаны с определенным местом приписки.

Такая специфика эксплуатации парка грузовых вагонов и контейнеров не позволяет установить четких границ для определения сроков проведения инвентаризации грузовых вагонов и контейнеров, а также технологии ее проведения.

Основные средства, которые в момент инвентаризации находятся вне места нахождения организации (в дальних рейсах морские и речные суда, железнодорожный подвижной состав, автомашины; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и т.п.), должны быть инвентаризованы до момента их временного выбытия или после проведения инвентаризации.

В настоящее время на железной дороге для приведения парка грузовых вагонов и контейнеров в соответствие с реально существующим количеством, которое должно числиться на балансе, используются материалы ежегодной натурной номерной переписи грузовых вагонов и контейнеров.

Перепись – это проверка:

- наличия и размещения грузовых вагонов и контейнеров инвентарного парка на территории железнодорожных администраций государств участников Соглашения о совместном использовании вагонов и контейнеров;

- соответствия наличия парка, установленного переписью, паспортным данным автоматизированных баз данных парков вагонов и контейнеров (АБД ПВ, АБД ПК) дорожного и сетевого уровней.

Перепись – это получение данных о размещении вагонов и контейнеров нерабочего парка (неисправные, резерв) по железнодорожным администрациям, сведений о технических характеристиках и состоянии вагонов и контейнеров, сроках прохождения ими разных видов ремонтов.

Задачами проведения переписи вагонов и контейнеров и отражения ее результатов в бухгалтерском учете является:

- подтверждение фактического наличия грузовых вагонов и контейнеров;

- своевременное и полное документальное оформление и отражение на счетах бухгалтерского учета фактов расхождения наличного парка по

результатам переписи и инвентарного парка, числящегося до проведения переписи;

- полное и достоверное определение финансового результата переписи в бухгалтерском учете;

- контроль за сохранностью инвентарного парка грузовых вагонов и контейнеров, принятых к бухгалтерскому учету.

Итоги общесетевой переписи оформляются Списками переписи, которые содержат основные признаки, такие как номер объекта переписи, отметка об использовании, год постройки, год последнего капитально ремонта и др. Подведение итогов начинается со станций. Наличие вагонов и контейнеров на отделении определяется как сумма наличия их по станциям, а по дороге – как сумма наличия по отделениям. На каждом этапе результаты переписи оформляют актом установленной формы.

Для отражения на счетах бухгалтерского учета результатов переписи используется первичная учетная документация установленной формы с индексом ИПВ, ИПК.

Переписью выявляются вагоны и контейнеры, которые либо отражены в учете, но не показаны в переписи, либо по переписи выявлены, но в учете не отражены (излишки, недостачи).

В таблице 3.2 представлены учетные записи по отражению на счетах бухгалтерского учета результатов переписи грузовых вагонов и контейнеров в Управлении железной дороги.

Таблица 3.2 – Учетные записи по отражению на счетах бухгалтерского учета результатов переписи грузовых вагонов и контейнеров

Содержание операции	Дебет	Кредит
<i>Отражение в учете выявленной недостачи грузовых вагонов и контейнеров</i>		
Списание первоначальной (переоцененной) стоимости недостающих вагонов и контейнеров на субсчет "Выбытие основных средств"	01-0	01
Сумма накопленной амортизации по недостающему вагону (контейнеру)	02-1	01-0

Окончание таблицы 3.2.

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списывается остаточная стоимость недостающего вагона (контейнера) на недостачу	94	01-0
Начислен НДС по недостаче по вагонам (контейнерам), приобретенным в период с 1 января 2000 г. по 31 декабря 2001 г.	94	68
<i>В случае недостачи по вине иностранной железной дороги</i>		
Отнесение недостачи на виновных (железную дорогу-пользовательницу)	76-3	94
На рыночную стоимость компенсируемого вагона (контейнера)	08-3	76-3
На сумму введенного в эксплуатацию вагона (контейнера), принятого в счет компенсации	01-1	08-3
Поступление денежных средств в счет компенсации от железной дороги-пользовательницы	51,52	76-3
Списание недостачи на прочие расходы (включая НДС)	91	94
Отражение убытков от списания основных средств	99	91-5
<i>В случае недостачи по вине структурного подразделения одной дороги</i>		
Предъявление претензии Управлением железной дороги виновным организациям (структурным подразделениям, допустившим потерю грузовых вагонов (контейнеров) – вагонное депо, дистанция погрузо-разгрузочных работ, вагоноремонтный завод и т.д.) на сумму причиненного ущерба (остаточная стоимость вагонов (контейнеров) и НДС по ним в случае, если они были приобретены после 1 января 2000 г., или остаточная стоимость – если вагоны были приобретены до 1 января 2000 г.)	76-3	94
На сумму претензии структурному подразделению, допустившему потерю грузовых вагонов (контейнеров)	78	76-3
<i>Отражение в учете выявленного излишка грузовых вагонов и контейнеров</i>		
Оприходование излишков вагонов и контейнеров, обнаруженных в результате переписи	01-1	91

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2015.

2 Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению : утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2015.

3 Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов : утв. постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 № 37/18/6 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2015.

4 Инструкция по инвентаризации активов и обязательств : утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2007 № 180 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2015.

5 Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств : утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 26 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2015.

6 Об установлении форм акта о приеме-передаче основных средств, акта о приеме-передаче нематериальных активов и утверждении Инструкции о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов : утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22.04.2001 № 23 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2015.

7 Об установлении нормативных сроков службы основных средств : утв. постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 30.09.2011 № 161 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2015.

8 Инструкция по бухгалтерскому учету запасов : утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 № 133 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2015.

9 Бухгалтерский учет / под общ. ред. П. Я. Папковской. – Минск : Выш. шк., 2011.

10 Бухгалтерский учет : учеб. пособие / О. А. Левкович, И. Н. Тарасевич. – 8-е изд., перераб. и доп. – Минск : Амалфея, 2012.

11 Бухгалтерский учет : учеб. / П. Г. Пономаренко [и др.] ; под общ. ред. П. Г. Пономаренко. – Минск : Выш. шк., 2013.

12 Бухгалтерский учет на железнодорожном транспорте : учеб. пособие / В. Г. Гизатуллина [и др.] ; под общ. ред. В. Г. Гизатуллиной, П. Я. Папковской ; М-во образования Респ. Беларусь, Белорус. гос. ун-т трансп. – Гомель : БелГУТ, 2007.

13 **Шатров, С. Л.** Бухгалтерский учет и налогообложение : учеб.- метод. пособие / С. Л. Шатров, Н. В. Кравченко. – Гомель : БелГУТ, 2014.

14 **Лемеш, В. Н.** Основные средства: учет, оценка, отчетность / В. Н. Лемеш. – Минск : Регистр, 2013.

Учебное издание

ШАТРОВ Сергей Леонидович

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ
В ОРГАНИЗАЦИЯХ
ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА**

Учебно-методическое пособие

Редактор *А. А. Павлюченкова*
Технический редактор *В. Н. Кучерова*

Подписано в печать 01.09.2016 г. Формат 60×84 I/16
Бумага офсетная. Гарнитура Таймс. Печать на ризографе.
Усл. печ. л. 8,37. Уч.-изд. л. 8,97. Тираж 200 экз.
Зак. № . Изд. № 108

Издатель и полиграфическое исполнение:

Белорусский государственный университет транспорта:
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий
№ 1/361 от 13.06.2014
№ 2/104 от 01.04.2014

Ул. Кирова, 34, 246653, Гомель