

Дебет 90/2 Кредит 26 — 1400 000 руб. — списана полная сумма информационных расходов для целей бухгалтерского учета;

Дебет 99 Кредит 68/3 — 96 000 руб. — учтено постоянное налоговое обязательство.

Сумма постоянного налогового обязательства будет определяться как произведение дебетового оборота по счету 93/98 «Налоговые отклонения по доходам будущих периодов» и ставки налога на прибыль. По данным примера 3 эта сумма составит 96 тыс. руб. ($400000 \times 24/100$).

Из представленных примеров видно, что существует доступный и понятный способ учета различий, возникающих между требованиями бухгалтерского и налогового законодательства в отношении признания и учета доходов и расходов, который может использоваться в практике бухгалтерской работы организаций многих отраслей народного хозяйства Республики Беларусь. Его применение позволит, во-первых, сформировать счета учета разниц между бухгалтерским и налоговым учетом доходов и расходов и, следовательно, обеспечить достоверное определение и учет постоянных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов и обязательств. При этом, несмотря на имеющиеся отличия в признании доходов и расходов сами процедуры налогового и бухгалтерского учета будут единообразны. Во-вторых, поскольку субсчета счета 93 «Налоговые отклонения» размещены в диапазоне от 01 до 99 счета, по ним можно применять всю систему аналитических признаков, доступных в любой бухгалтерской программе. Это, в свою очередь, позволит в полном объеме использовать в налоговом учете доходов и расходов способ двойной записи. В-третьих, применение рассмотренного методического приема поможет снизить трудоемкость учетных работ по составлению налоговой отчетности и усовершенствует процесс реализации контрольной функции бухгалтерского учета.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Будникова О.Н. Развитие методики налогового учета доходов и расходов на основе метода учета по отклонениям/ Бухгалтерский учет и анализ.— 2006.— № 11.
2. Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации». Утверждена Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 26.12.2003 № 181/ Главный бухгалтер.— 2004.— № 6.
3. Международные стандарты финансовой отчетности 2004: издание на русском языке.— М.: Аскери-Асса, 2004.
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь: Общая часть.— Мн.: Национальный центр правовой информации Республики Беларусь, 2005.
5. Черняков А.Б. Сближение бухгалтерского и налогового учета прямых и косвенных расходов/ Налоговый учет для бухгалтера.— 2006.— № 6.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ РЫБОВОДСТВА

А.П. Михалкевич, канд. экон. наук, профессор БГЭУ

Формирование в нашей стране рыночных экономических отношений предъявляет новые повышенные требования к методологии, методикам и организации бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет развивается и совершенствуется вместе с требованиями субъектов хозяйствования и в соответствии с действующим законодательством по вопросам учета, отчетности и налогообложения.

Одним из важнейших участков в бухгалтерском учете сельскохозяйственных организаций является учет затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции. Сельскохозяйственные организации при учете затрат руководствуются Рекомендациями по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий, утвержденных приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия от 14.12.1999 г. № 316.

Однако рыболовные хозяйства нашей республики, учитывая особенности технологического процесса выращивания продукции рыболоводства, не могли руководствоваться вышеназванными рекомендациями и использовали в своей практической работе методические указания по организации оперативного и бухгалтерского учета в рыболовных хозяйствах системы Минрыбхоза СССР, утвержденные приказом Минрыбхоза СССР от 21.04.1986 г. № 220. В связи с этим появилась объективная необходимость в разработке практических рекомендаций по организации бухгалтерского учета в рыболовных хозяйствах.

Рыболовные хозяйства организацию бухгалтерского учета своей деятельности осуществляют в зависимости от технологического процесса разведения и выращивания рыбы. В зависимости от организации технологического процесса рыболовные хозяйства подразделяют на три типа: прудовые рыболовные хозяйства, озерные товарные рыболовные хозяйства и товарные рыболовные хозяйства индустриального типа.

В нашей республике преимущественно разведением рыбы занимаются прудовые рыбные хозяйства. Их подразделяют на:

- полносистемные — хозяйства, занимающиеся полным технологическим циклом выращивания товарной рыбы (от икры до товарной рыбы);
- рыбоводники — хозяйства, которые занимаются выращиванием рыболовного материала, как правило, для реализации его другим хозяйствам;
- нагульные — рыболовные хозяйства, работающие по неполному технологическому циклу выращивания товарной рыбы с использованием рыболовного материала других хозяйств;
- селекционные — рыболовные хозяйства, занимающиеся улучшением существующих и выведенных новых пород рыб;
- репродукторы — рыболовные хозяйства, выращивающие племенных производителей и ремонтных рыб старших возрастов.

Для успешного управления производственными процессами и выполнением рыболовно-технических работ руководители и специалисты хозяйств должны владеть достоверной информацией, необходимой для принятия обоснованных управленческих решений. Такая информация формируется в рамках бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет должен обеспечить представление необходимой информации о выполнении производственных процессов по выращиванию продукции рыболовства с учетом их особенностей в зависимости от типа рыболовных хозяйств. Затраты на производство продукции рыболовства следует учитывать по дебету счета 20 «Основное производство» субсчета 2 «Животноводство» в разрезе статей, предусмотренных для отрасли животноводства. Необходимо отметить, что по статье «Сырье и другие материалы», в отличие от других отраслей, учитывают стоимость закупленных со стороны личинок, мальков, сеголеток и других видов рыболовного материала, а также фактическую себестоимость рыболовного материала, выращенного в хозяйстве и пересаженного в пруды для дальнейшего выращивания.

Стоимость рыболовного материала, выращенного в хозяйстве, списывается в затраты рыболовства на основании Акта зарыбления прудов. По другим статьям затраты учитывают в таком же порядке, как и в отрасли животноводства.

Учет затрат и выход продукции рыболовства производится в Производственном отчете по рыболовству (форма № 18-АПК.Р). Затраты в Производственном отчете следует учитывать в разрезе следующих аналитических счетов, открываемых к субсчету «Животноводство», синтетического счета 20 «Основное производство», с учетом особенностей технологического процесса выращивания продукции рыболовства:

- содержание рыб производителей;
- выращивание и содержание ремонтных рыб;
- разведение личинок (мальков);
- выращивание сеголеток;
- содержание сеголеток в зимовальных прудах;
- выращивание двухлеток;
- выращивание товарной рыбы.

По счету «Содержание рыб производителей» учитывают затраты по содержанию рыб производителей в маточных прудах: стоимость израсходованных кормов, удобрений, вносимых в маточные пруды, оплату труда рабочих по уходу за производителями, амортизацию и ремонт маточных прудов и другие расходы, связанные с их содержанием. В конце отчетного периода затраты по содержанию маточных и нерестовых прудов, а также и рыб производителей списывают на аналитический счет «Разведение личинок», что отражается по дебету аналитического счета «Разведение личинок» и кредиту аналитического счета «Содержание рыб производителей». После облова прудов и проведения осенней инвентаризации рыб производителей затраты по содержанию рыб и маточных прудов от облова и до конца года считаются незавершенным производством, которые включаются в себестоимость личинок в следующем году.

На аналитическом счете «Выращивание и содержание ремонтных рыб» учитывают затраты по выращиванию рыб ремонтного стада и прудов по их содержанию. Затраты по выращиванию рыб ремонтного стада после облова прудов и до конца года учитывают отдельно как незавершенное производство в Производственном отчете по рыболовству (ф. № 18-АПК.Р) нарастающим итогом за месяц и до конца года. В конце сезона проводят инвентаризацию рыб ремонтного стада, по результатам которой принимается решение об их дальнейшем использовании. При переводе рыб ремонтного стада в маточное стадо делают записи по дебету счета 11 «Животные на выращивании и откорме», субсчет 10 «Маточное стадо рыб» и кредиту счета 11, субсчет 11 «Ремонтное стадо рыб»; при их реализации на сторону — делают записи по дебету счета 90 «Реализация» и кредиту счета 11, субсчет 11 «Ремонтное стадо рыб». В конце года затраты по содержанию и выращиванию рыб ремонтного стада списывают с кредита аналитического счета «Выращивание и содержание ремонтных рыб», открываемого к счету

20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» в дебет аналитического счета «Разведение личинок (мальков)» счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство».

На аналитический счет «Разведение личинок (мальков)» списывают затраты по содержанию и обслуживанию маточного и ремонтного стада рыб, инкубационных цехов, нерестовых прудов и прудов по содержанию рыб производителей и ремонтных рыб. Кроме того, на этом счете учитывают затраты, связанные с получением личинок рыб, а также расходы по приобретению гипофизов и личинок рыб со стороны. На счете «Разведение личинок (мальков)» учитывают также затраты по содержанию подростковых мальковых прудов, подращиванию молоди в лотках и мальковых прудах. После облова нерестовых (мальковых) прудов определяются результаты выращивания личинок, их количество и вес, которые отражаются в Акте об облове пруда (ф. № 431-АПК.Р), данные которого являются основанием для составления Сводной ведомости облова прудов (ф. № 437-АПК.Р). На основании Сводной ведомости облова прудов (ф. № 437-АПК.Р) в бухгалтерии организации делают записи на счетах бухгалтерского учета: дебет счета 43 «Готовая продукция», аналитический счет «Личинки рыб» и кредит счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», аналитический счет «Разведение личинок (мальков)» — по плановой себестоимости их выращивания. При реализации личинок на сторону, их списывают с кредита счета 43 «Готовая продукция», аналитический счет «Личинки рыб» в дебет счета 90 «Реализация», а пересаженных в выростные пруды — в дебет счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», аналитический счет «Выращивание сеголеток». Необходимо учитывать, что затраты по содержанию прудов после их облова и до конца года являются незавершенным производством, которые включаются в себестоимость рыболовной продукции в следующем отчетном периоде. После того, как будут учтены все затраты, связанные с получением и выращиванием личинок, и будет отражено в учете количество выращенных личинок, приступают к определению их фактической себестоимости. На этапе «Выращивание личинок» объектами калькуляции являются выращенные личинки, калькуляционной единицей — 1 тыс. штук личинок. После определения себестоимости личинок разница между фактической и плановой себестоимостью списывается в дебет счетов по направлениям их использования с кредита счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», аналитический счет «Разведения личинок (мальков)».

На аналитическом счете «Выращивание сеголеток» учитывают затраты по выращиванию сеголеток, а также по содержанию и эксплуатации выростных прудов 1-го порядка. Кроме того, на этот счет списывают стоимость рыбопосадочного материала (мальков) по их фактической себестоимости. Стоимость мальков включается в затраты по выращиванию сеголеток на основании Акта зарыбления прудов (ф. № 440-АПК.Р). В конце срока выращивания производят облов прудов. Результаты облова оформляются Актом об облове пруда (ф. № 431-АПК.Р), который составляется по окончании полного облова пруда.

Товарная накладная ф. № ТН-2 является основанием для оприходования сеголеток по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», аналитического счета «Выращивание сеголеток». На сеголеток, пересаженных в зимовальные пруды, по плановой себестоимости, делают записи по дебету аналитического счета «Содержание сеголеток в зимовальных прудах» и кредиту счета 43 «Готовая продукция». В случае реализации сеголеток другим организациям их списывают с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Реализация». В конце года определяется фактическая себестоимость выращенных сеголеток. После определения фактической себестоимости плановая себестоимость сеголеток корректируется до фактической по всем направлениям их использования. Калькуляционные разницы списываются с кредита счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», аналитического счета «Выращивание сеголеток» в дебет счетов 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», аналитический счет «Содержание сеголеток в зимовальных прудах» — на сеголеток, пересаженных в зимовальные пруды, и дебет счета 90 «Реализация» — на реализованных сеголеток на сторону.

На аналитическом счете «Содержание сеголеток в зимовальных прудах» учитывают затраты по содержанию прудов с начала года до их облова, а также по содержанию сеголеток в зимовальных прудах. Кроме того, на этот счет списывают затраты незавершенного производства на начало года, включающие расходы организации по содержанию прудов от их отлова до конца года, а также фактическую себестоимость сеголеток со времени их пересадки в зимовальные пруды. Фактическая себестоимость сеголеток, пересаженных в зимовальные пруды, включается в затраты по их содержанию в зимовальных прудах на основании Акта о зарыблении зимовальных прудов (ф. № 441-АПК.Р) и расчета их фактической себестоимости.

После зимовки молодняк (годовиков) пересаживают в выростные пруды II-го порядка для их дальнейшего дорастивания. Результаты содержания сеголеток в зимовальных прудах отражаются в Акте об облове пруда (ф. № 431-АПК.Р). В Акте указывают выход рыбы и отход в пределах норм и сверх норм. Оприходование годовиков производится по дебету счета 43 «Готовая продукция», субсчет «Годовики рыб» и кредиту счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», аналитического счета «Содержание сеголеток в зимовальных прудах». Выращенные годовики могут быть реализованы другим организациям, на что оформляется товарно-транспортная накладная (ф. № ТТН-1) или же их пересаживают в выростные пруды для дальнейшего дорастивания.

Годовиков, реализованных другим организациям, списывают с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Реализация», а пересаженных в выростные пруды II-го порядка, — в дебет счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», аналитический счет «Выращивание двухлеток». На годовиков, пересаженных в выростные пруды II-го порядка, заполняется Акт о зарыблении пруда (ф. № 440-АПК.Р.).

В конце отчетного года рассчитывается фактическая себестоимость выращенных годовиков. Объектами калькуляции являются выращенные годовики рыб, а калькуляционной единицей — 1 тыс. штук годовиков. После определения фактической себестоимости выращенных годовиков плановая себестоимость реализованных и пересаженных в выростные пруды II-го порядка годовиков доводится до фактической путем списания калькуляционных разниц между фактической и плановой себестоимостью с кредита счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», аналитического счета «Содержание сеголеток в зимовальных прудах» в дебет счетов 90 «Реализация» — на годовиков, отпущенных в реализацию, и счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», аналитического счета «Выращивание двухлеток» — при пересадке годовиков в выростные пруды.

Для учета затрат по выращиванию двухлеток используют аналитический счет **«Выращивание двухлеток»**. На этом аналитическом счете учитывают затраты по выращиванию двухлеток, содержанию прудов с начала года до момента их облова, а также затраты прошлого года по содержанию прудов от их облова и до конца года. Затраты по содержанию прудов после их облова и до конца отчетного года являются незавершенным производством на конец отчетного года и будут списаны в себестоимость продукции следующего года, выращенной в этих прудах. Осенью, когда наступает время облова нагульных прудов, подводят итоги выращивания двухлеток, которые отражаются в Акте об облове пруда (ф. № 431-АПК.Р). Выращенных двухлеток учитывают по плановой себестоимости, на что делают записи по дебету счета 43 «Готовая продукция», аналитический счет «Двухлетки рыб» и кредиту счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», аналитического счета «Выращивание двухлеток».

На стоимость двухлеток, пересаженных в нагульные пруды, делают записи по дебету счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», аналитического счета «Выращивание товарной рыбы» и кредиту счета 43 «Готовая продукция», а на реализованных другим организациям — по дебету счета 90 «Реализация» с кредита счета 43 «Готовая продукция». В конце отчетного года определяют фактическую себестоимость выращенных двухлеток. После определения фактической себестоимости выращенных двухлеток их плановая себестоимость доводится до фактической путем списания калькуляционных разниц между фактической и плановой себестоимостью с кредита счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», аналитического счета «Выращивание двухлеток» в дебет счета 90 «Реализация» — при реализации двухлеток на сторону и дебет счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», аналитического счета «Выращивание товарной рыбы» — при пересадке двухлеток в нагульные пруды.

Затраты по выращиванию товарной рыбы учитывают на аналитическом счете **«Выращивание товарной рыбы»**. Они состоят из расходов по содержанию и выращиванию товарной рыбы, содержанию нагульных прудов до их облова, а также фактической себестоимости двухлеток, пересаженных в нагульные пруды. По окончании срока выращивания товарной рыбы производится облов нагульных прудов. Облов прудов и взвешивание рыбы при отправке на сортировочную базу, торговую сеть или в рыбоперерабатывающий цех производится в присутствии комиссии, назначаемой руководителем организации. В состав комиссии входят специалист по рыбоводству, прудовые рабочие и представитель бухгалтерии. По окончании полного облова каждого нагульного пруда составляется Акт об облове пруда (ф. № 431-АПК.Р).

Реализованная на сторону товарная рыба является для организации готовой продукцией. До составления отчетных калькуляций она оценивается по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической себестоимости. На оприходование готовой продукции дебетуется счет 43 «Готовая продукция», субсчет «Товарная рыба» и кредитуется счет 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», аналитический счет «Выращивание товарной рыбы».

При отпуске готовой продукции своему рыбоперерабатывающему цеху составляется накопительная ведомость, на основании которой делают записи по дебету счета 20 «Основное производство», субсчет 3 «Промышленные производства» и кредиту счета 43 «Готовая продукция». На реализованную рыбу делают записи по дебету счета 90 «Реализация» с кредита счета 43 «Готовая продукция», а при пересадке рыбы в зимовальные пруды, делают записи по дебету счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» аналитического счета «Содержание товарной рыбы в зимовальных прудах» с кредита счета 43 «Готовая продукция».

После того, как будут учтены все затраты, связанные с выращиванием товарной рыбы и будут оприходованы результаты выращивания, приступают к определению фактической себестоимости готовой продукции. На этапе «Выращивание товарной рыбы» объектами калькуляции является выращенная товарная рыба, калькуляционной единицей — 1 ц продукции. Методику исчисления фактической себестоимости продукции рыбоводства рассмот-

рим на примере исчисления фактической себестоимости товарной рыбы, для чего составим расчет следующей формы (табл. 1).

Таблица 1

Калькуляция себестоимости товарной рыбы

№ п/п	Показатели	Количество	Сумма, тыс. руб.
1	Затраты по содержанию нагульных прудов на начало года	X	22400
2	Стоимость двухлеток, пущенных в нагульные пруды (тыс. шт./тыс. руб.)	610	352695
3	Затраты по выращиванию товарной рыбы и содержанию нагульных прудов до их облова	X	38400
	Итого:		413495
4	Получено товарной рыбы и ее себестоимость, ц	5950	413495
5	Фактическая себестоимость 1 ц товарной рыбы	X	69,49
6	Затраты по содержанию нагульных прудов от их облова и до конца года (незавершенное производство на конец года)	X	15600

Рассмотренный порядок учета затрат и калькулирования себестоимости продукции рыбоводства позволяет рыбоводным организациям получать необходимую информацию о прохождении технологического процесса на всех стадиях и его результатах, что дает возможность принимать необходимые управленческие решения по его улучшению.

ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА ВЫПЛАТ ПО СИСТЕМАМ ПРЕМИРОВАНИЯ ЗА ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ

С.Л. Коротаев, ген. директор ЗАО «АудитКонсульт», канд. экон. наук

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 27.04.2006 г. № 555 «О некоторых мерах по совершенствованию государственного регулирования оплаты труда» [1] установлено, что **премирование руководителей (их заместителей) и главных специалистов коммерческих организаций осуществляется в порядке, предусмотренном законодательством, по итогам работы за квартал.**

При этом **30 процентов начисленной премии резервируется и выплачивается при отсутствии роста убытка от реализации продукции, товаров (работ, услуг) в следующем порядке:**

- за I и II кварталы — по итогам работы за первое полугодие;
- за III и IV кварталы — по итогам работы за год.

Согласно письму Минтруда от 23 июня 2006 г. № 03-02-09/2819п [2] названное выше постановление вступило в силу с 1 июня 2006 г., а установленный им порядок премирования должен применяться начиная с III квартала 2006 г.

Конкретный порядок бухгалтерского учета начисляемых и резервируемых сумм премии и их последующей выплаты определен разъяснением Министерства финансов Республики Беларусь от 22.06.2006 г. № 15-9/390 [3], согласно которому:

- 70 процентов начисленной квартальной премии относится на себестоимость продукции (работ, услуг) бухгалтерской записью по дебету счетов 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на реализацию» в корреспонденции со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 30 процентов от суммы квартальной премии резервируется и относится на себестоимость продукции (работ, услуг) бухгалтерской записью по дебету счетов 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на реализацию» в корреспонденции со счетом 96 «Резервы предстоящих расходов» субсчет «Сумма зарезервированной премии».

Если по итогам работы за полугодие или год субъектом хозяйствования получен финансовый результат, позволяющий произвести выплату зарезервированной премии, то на сумму зарезервированной премии и премии, причитающейся за 2 или 4 квартал, производится ее выплата. В учете операции, связанные с выплатой премии, предписывается отражать следующими бухгалтерскими записями:

- Д-т 96 «Резервы предстоящих расходов» субсчет «Сумма зарезервированной премии» — К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — суммы зарезервированной премии;
- Д-т 26 «Общехозяйственные расходы» (44 «Расходы на реализацию») — К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — суммы премии, начисляемой по итогам работы за 2 (4) квартал;