

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РФ

ФГБОУ ВПО «Пензенская ГСХА»

Н.Н. Бондина

И.А. Бондин

Т.В. Зубкова

О.В. Лаврина

И.В. Павлова

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Часть I

Пенза 2013

Коллектив авторов

**Бухгалтерский
финансовый учет. Часть 1**

«БИБКОМ»

2013

УДК 657(075)
ББК 65.052(я7)

Коллектив авторов

Бухгалтерский финансовый учет. Часть 1 / Коллектив авторов — «БИБКОМ», 2013

В учебном пособии излагаются теоретические основы бухгалтерского учета (предмет, функции, методы бухгалтерского учета), раскрываются основные вопросы по организации финансового учета.

УДК 657(075)
ББК 65.052(я7)

© Коллектив авторов, 2013
© БИБКОМ, 2013

Содержание

ВВЕДЕНИЕ	5
Тема 1 ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО ФИНАНСОВОГО УЧЕТА	6
1.1 Основы организации бухгалтерского финансового учета	6
1.2 Задачи и требования, предъявляемые к финансовому учету	7
1.3 Пользователи бухгалтерской информации	8
1.4 Финансовый и управленческий учет: цели, сравнительная характеристика, область использования, подготавливаемая информация	14
1.5 Принципы бухгалтерского учета	16
1.6 Система нормативного регулирования бухгалтерского финансового учета в Российской Федерации	19
1.7 План счетов бухгалтерского учета в организациях АПК	23
1.8 Учетная политика организации, принципы ее формирования и раскрытия	25
1.9 Руководство бухгалтерским учетом в России	28
Тема 2 УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	30
2.1 Понятие, классификация и задачи учета долгосрочных инвестиций	30
2.2 Учет строительства, осуществляемого подрядным способом	33
2.3 Учет строительства, осуществляемого хозяйственным способом	35
2.4 Учет накладных расходов по строительству	40
2.5 Учет приобретения и создания внеоборотных активов	42
2.6 Учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений	45
2.7 Учет затрат по формированию основного стада	46
2.8 Учет источников финансирования долгосрочных инвестиций	48
2.9 Отражение операций по долгосрочным инвестициям в регистрах учета	49
Конец ознакомительного фрагмента.	51

Бухгалтерский финансовый учет. Часть 1

ВВЕДЕНИЕ

Адаптация экономики к рыночным условиям внесла значительные изменения в теорию и практику бухгалтерского учета, повлекла преобразования всего учета в более оперативную, не обремененную громоздкими регистрами, доступную информационно-управленческую систему.

Согласно Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, принят ряд Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/08 – ПБУ 24/11), которые ориентированы на постепенный переход отечественного бухгалтерского учета в России на международные стандарты. В результате существенным изменениям подверглись теоретические методологические основы бухгалтерского учета, в том числе в организациях агропромышленного комплекса.

В учебном пособии излагаются теоретические основы бухгалтерского учета (предмет, функции, методы бухгалтерского учета), раскрываются основные вопросы по организации финансового учета.

Развитие бухгалтерского учета в России на базе международных стандартов внесло серьезные изменения в формирование учетной политики, отражение хозяйственных операций и процессов, исчисление доходов, расходов и финансовых результатов. Все эти изменения нашли свое отражение в предлагаемом издании.

Учебное пособие написано в соответствии с примерной программой дисциплины «Бухгалтерский финансовый учет» и компетентностной составляющей подготовки бакалавров по направлению «Экономика» (ПК-16, ПК-17, ПК-18, ПК-23) и состоит из двух частей.

Первая часть учебного пособия содержит материал по организации бухгалтерского финансового учета; учету вложений во внеоборотные активы; учету основных средств, нематериальных активов и материально-производственных запасов. В ней рассматривается порядок учета расчетов с персоналом по оплате труда; учет денежных средств и финансовых вложений; учет расходов организации.

Тема 1 ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО ФИНАНСОВОГО УЧЕТА

1.1 Основы организации бухгалтерского финансового учета

Управление организацией осуществляется на основе информации, большая часть которой поставляется по данным бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет охватывает все процессы и хозяйственные явления организации. В международной практике бухгалтерский учет рассматривается как язык предпринимательства и деловой активности. На этом языке может быть описано финансовое положение любой организации. И только благодаря ему можно узнать, чем располагает организация, способна ли она покрывать свои обязательства и насколько эффективно она работает.

Информация, которую представляет бухгалтерский учет, составляет базу для принятия многих экономических решений как внутри организации, так и за ее пределами многочисленными пользователями учетной информации.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Через систему бухгалтерского учета проходят все факты хозяйственной жизни организации, создающие поток экономической информации для целей управления, контроля, анализа и планирования хозяйственной деятельности.

Под **финансовым учетом** понимается бухгалтерский учет, осуществляемый с целью получения информации, необходимой для внешних пользователей. Он строго регламентирован и подчиняется принятым положениям по бухгалтерскому учету.

Бухгалтерский финансовый учет предоставляет учетную информацию о результатах деятельности организации ее внешним пользователям: акционерам, партнерам, кредиторам, налоговым и статистическим органам, банкам, осуществляющим финансирование, и т. д. С этих позиций данные финансового учета не представляют коммерческой тайны. Ведение финансового учета осуществляется в обязательном порядке и в строго регламентированной форме в соответствии с требованиями законодательства. Для финансового учета характерно соблюдение общепринятых бухгалтерских принципов, применение денежных единиц измерения, периодичность и объективность.

Финансовый учет предназначен для обобщения информации о деятельности организации в целом: доходах и расходах, состоянии денежных средств, дебиторской и кредиторской задолженности, наличии и движении активов, а также о платежах в бюджет и внебюджетные фонды, о финансовых вложениях и финансовых результатах деятельности.

Таким образом, в финансовом учете формируется информация по общим показателям деятельности коммерческой организации. Данные финансового учета сводятся в финансовой отчетности и представляются внешним пользователям: учредителям организации, органам статистики, банковским, финансовым учреждениям и налоговым органам.

В финансовом учете отражаются общие показатели деятельности организации, поэтому они не представляют коммерческой тайны. В финансовом учете содержится необходимая информация финансовой бухгалтерии: данные о затратах для контрольных целей и обеспечения сопоставимости данных с управленческим учетом.

1.2 Задачи и требования, предъявляемые к финансовому учету

Становление и развитие рыночных отношений, управление экономикой, использование Международных стандартов финансовой отчетности определяют усиление роли и значения бухгалтерского учета. В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» сформулированы следующие задачи:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности, руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества, обязательств, а также использованием материальных, денежных и трудовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения их устойчивости.

Для обеспечения четкого управления работой организации, предупреждения возможных диспропорций в выполнении производственной программы, для анализа и контроля за состоянием хозяйственных средств и их источников, за результатами финансовой деятельности бухгалтерский учет должен обеспечивать выполнение ниже следующих требований.

- Учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организации ведется в валюте Российской Федерации – в рублях.

- Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящихся у данной организации.

- Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

- Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета.

- Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.

- В бухгалтерском учете организаций текущие затраты на производство сельскохозяйственной продукции и капитальные вложения учитываются отдельно.

Документальное отражение имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляются на русском языке.

1.3 Пользователи бухгалтерской информации

В современных условиях значительно возрос круг пользователей бухгалтерской отчетности. Перечень лиц, которым представлялась бухгалтерская отчетность в административной системе, как правило, ограничивался четырьмя адресами: вышестоящая организация, местный финансовый орган, местное учреждение государственного банка и территориальный орган статистики.

Ныне организация формирует информацию как для внешних, так и для внутренних пользователей. Число пользователей бухгалтерской отчетности в рыночной экономике может насчитывать десятки, сотни и даже тысячи юридических и физических лиц, желающих иметь информацию о том или ином хозяйствующем субъекте. При этом имеются в виду пользователи не только в рамках национальных границ, но и за их пределами, что определяется постоянным расширением мирохозяйственных связей и глобализацией мировой экономики.

В мировой практике с начала XX столетия бухгалтерская отчетность получила статус публичной. Это положение нашло отражение практически в законодательных актах всех развитых стран. При переходе нашей страны к нэпу в 1923 г. было принято Постановление ВЦИК о публичной бухгалтерской отчетности, действовавшее до конца 20-х годов, т. е. до перехода экономики на планово-административную систему управления. Статус публичной бухгалтерской отчетности восстановлен в нашей стране в 1996 г. законом «О бухгалтерском учете», в котором прямо указано на необходимость обеспечения полной и достоверной информацией о деятельности организации и ее имущественном положении внешних пользователей (инвесторов, кредиторов и других субъектов, связанных с отчитывающейся организацией хозяйственными или административными отношениями).

Все организации испытывают потребность в достоверной информации. Различная информация необходима владельцам организаций, инвесторам, специалистам государственных служб, менеджерам. Все они рассматривают систему бухгалтерского учета как источник информации, который предоставляет:

1. Сведения об активах организаций, финансовых результатах ее деятельности, периодичности отчетности, об общем финансовом состоянии;
2. Сведения оперативно-аналитического характера для планирования и контроля, принятия управленческих решений о предстоящей хозяйственной деятельности. Обеспечение информацией пользователей, в соответствии с законом или потребностями в ней, является одной из целей бухгалтерского учета.

Вся совокупность пользователей бухгалтерской отчетности делится на две большие группы: внешние и внутренние пользователи.

Состав пользователей бухгалтерской информации представлен на рисунке 1.

Внутренние пользователи потребляют основную массу информации, однако ее состав для уровня и должности определяется по месту работы, необходимостью сохранения коммерческой тайны. Высший управленческий персонал использует сведения в целом по организации, менеджеров интересует информация о степени выполнения объемов производства или продаж, степень обеспеченности ресурсами. Чтобы обеспечить работников управления информацией, разрабатывается система внутренней отчетности, которая должна быть своевременной, аналитической, достоверной, достаточной для проведения анализа, осуществления контроля и принятия управленческих решений в области текущей и инвестиционной деятельности.

Целесообразно дать более подробную характеристику каждой группе внутренних пользователей бухгалтерской информации.



Рисунок 1 – Пользователи бухгалтерской отчетности

Руководство организации является основным пользователем бухгалтерской информации. Любая управленческая деятельность в конечном счете сводится к принятию управленческих решений, направленных на оптимизацию тех или иных показателей функционирования организации. Руководство организации принимает решения, касающиеся практически всех сторон деятельности организации (за исключением тех решений, право принятия которых, согласно законодательству и уставу организации, закреплено за общим собранием акционеров или участников). Поэтому для руководства организации полезна любая бухгалтерская информация. Наибольший интерес представляет бухгалтерская отчетность, в частности бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках. Так как в этих основных отчетных формах показаны отчетные данные не только за прошедший, но и за предыдущий отчетный период, ознакомление с данными отчетности позволяет непосредственно отслеживать изменение основных показателей. В частности, руководство организации интересуется: размер денежных средств на счетах в кредитных учреждениях и кассе организации; размер прибыли, полученной организацией; динамика изменения дебиторской задолженности (с детализацией по конкретным дебиторам); данные о состоянии задолженности перед работниками (по заработной плате) и бюджетом (по налогам и сборам). Весьма полезными для руководства организации могут оказаться сведения о состоянии кредиторской задолженности, о размере материально-производственных запасов, о состоянии расчетов по привлеченным займам и кредитам. Руководство организации в управленческой и административной деятельности широко использует не только отчетные (итоговые) данные о финансовом состоянии организации, но и текущую информацию о состоянии производственного про-

цесса. То есть эта группа пользователей бухгалтерской информации активно пользуется данными не только бухгалтерского, но и оперативного, а также налогового учета.

Подразделения организации, занятые финансовым анализом, в своей работе используют, как правило, данные бухгалтерской отчетности. Однако и для них иная бухгалтерская информация может иметь весьма существенное значение. Состав, правила группировки и детализации данных для этой категории пользователей определяются видом анализа и целями, которые ставят перед собой аналитики. Анализ, проводимый для целей стратегического управления, может потребовать использования данных не только за два года (отчетный и предыдущий), но и за ряд последовательных отчетных периодов. В этом случае бухгалтерская служба должна обеспечить доступ к бухгалтерской информации, содержащейся в учетных регистрах, которые сданы на хранение. Анализ, производимый в целях оперативного планирования, а также для оценки состояния отдельных сторон производственной или торговой деятельности организации, требует обеспечить возможность получения разнообразной информации, касающейся ограниченного периода времени. Этого можно достигнуть соответствующей организацией документооборота.

В числе *подразделений, использующих бухгалтерскую информацию для целей производства или управления*, могут быть, например, планово-экономический отдел организации, службы маркетинга, главного инженера и т. п. Эти подразделения пользуются бухгалтерской информацией, необходимой для решения конкретных задач. Так, например, службу маркетинга прежде всего интересует информация о движении готовой продукции и товаров на складах организации, службу главного инженера – данные о состоянии и сроках полезной эксплуатации внеоборотных активов, размер материально-производственных запасов, показатели деятельности вспомогательных подразделений, обеспечивающих процесс основного производства.

К числу подразделений, использующих бухгалтерскую информацию для целей производства или управления, можно отнести и структурные подразделения, выделенные на обособленный баланс. Если организация имеет такие подразделения, бухгалтерская информация используется в полном объеме как этими подразделениями, так и головной организацией.

Собственники имущества организации выделяются в отдельную группу пользователей бухгалтерской информации, как правило, в том случае, когда учредители и участники организации такими собственниками не являются. То есть тогда, когда речь идет об унитарных предприятиях, наделенных имуществом государственными или муниципальными органами. В этом случае имущество выделяется не в собственность, а в хозяйственное ведение или оперативное управление. Разумеется, собственники имущества заинтересованы в наиболее эффективном его использовании. Для анализа эффективности эксплуатации имущества используют, прежде всего, данные бухгалтерской отчетности. Однако на практике могут иметь место ситуации, когда собственник имущества требует дополнительной бухгалтерской информации, сгруппированной по принципам, которые установлены собственниками активов организации.

К числу таких же пользователей относятся учредители управления по договору доверительного управления имуществом, а также участники договора простого товарищества. Помимо данных бухгалтерской отчетности и промежуточных данных, представляемых соответственно доверительным управляющим и участником, ведущим общие дела, источником информации может выступать справочная информация, которую представляет сторона, непосредственно осуществляющая предпринимательскую деятельность, к очередной отчетной дате (для целей налогообложения).

В определенной степени такими же пользователями являются основные общества в отношении дочерних и преобладающие общества в отношении зависимых, а также при иных

связях между хозяйствующими субъектами в рамках группы взаимосвязанных организаций. Оценка влияния головного общества в отношении дочерних, зависимых и других подобных обществ осуществляется в таком случае на основании данных о вкладе в уставный капитал. Однако эти данные отражают стоимость имущества (денежными средствами или в виде неденежных активов), переданного дочернему или зависимому обществу при его учреждении или в процессе последующих текущих расчетов.

Персонал организации в первую очередь интересуют размер прибыли, полученной организацией в соответствующем отчетном периоде, и размер фонда материального поощрения или иных фондов, предназначенных для поощрения работников организации и развития социально-бытовой и культурной сферы. Предметом заинтересованности персонала организации также может быть задолженность организации по суммам начисленной оплаты труда и иных выплат в пользу работников. Представители работников могут потребовать (если это право закреплено в коллективном трудовом договоре) данные о размере денежных средств, которыми располагает организация.

Таким образом, для этой категории заинтересованных пользователей бухгалтерской информации необходима особая группировка и детализация соответствующих данных.

Учредители, акционеры и участники хозяйственных обществ желают знать, насколько эффективно используются вложенные ими средства. Поэтому для них основной информацией является общий размер полученной прибыли, размер прибыли, приходящейся на одну акцию (или долю участника общества с ограниченной ответственностью), а также структура активов организации. Кроме того, представители этой группы заинтересованных пользователей бухгалтерской информации могут истребовать информацию о движении активов общества, о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности, о направлениях и размерах использования собственных средств организации (помимо части прибыли, распределяемой в виде дивидендов), о состоянии расчетов в рамках группы взаимосвязанных организаций, о факсах и суммах непроизводительных расходов и т. п.

Внешние пользователи являются основными пользователями, в чьих интересах организация должна предоставлять финансовую информацию. По степени получения информации их можно подразделить:

1) *пользователи с прямым финансовым интересом* – они пользуются в основном информацией, содержащейся в финансовой отчетности, сформированной по данным учета. Из этой информации они делают выводы о жизнеспособности организации, перспективах ее развития, платежеспособности.

Инвесторов организации прежде всего интересует ее финансовая устойчивость – способность своевременно погашать текущие и долгосрочные обязательства. Следовательно, для инвесторов в первую очередь имеет значение информация, используемая при расчете показателей финансового анализа: структура задолженности и структура активов организации. Кроме того, инвесторов интересует и дополнительная информация: например, период активной деятельности организации, количество заключенных и исполненных хозяйственных договоров, объем выпуска продукции, выполненных работ или оказанных услуг. Инвесторов, направивших свои средства на финансирование конкретных мероприятий или программ (например, на строительство), интересует информация о ходе выполнения соответствующих работ, об эффективности, правомерности и рациональности освоения выделенных средств.

Информация, необходимая *кредиторам* организации, во многом аналогична информации, которой интересуются инвесторы.

Организация, формирующая бухгалтерскую информацию, должна учитывать, что для инвесторов первоочередное значение имеют данные на долгосрочную перспективу, а кредиторов прежде всего интересует, насколько оперативно и полно организация сможет погасить

текущие обязательства. В соответствии с гражданским законодательством, минимальный размер стоимости имущества, на который могут рассчитывать кредиторы в случае банкротства или ликвидации организации, гарантируется размером уставного капитала. Следовательно, для кредиторов приоритетное значение имеет информация о размере объявленного уставного капитала, собственного капитала, а также чистых активов организации. В принципе, существенное значение имеет информация о размере кредиторской задолженности и перед другими кредиторами. Однако эти данные чаще всего относятся к категории коммерческой тайны, ее предоставление возможно только тогда, когда оговорено соответствующим соглашением между дебитором и кредитором.

Дебиторы организации (покупатели и подрядчики) менее, чем другие пользователи бухгалтерской информации, заинтересованы в обладании полным объемом данных о всех операциях, совершаемых организацией. Тем не менее определенная информация для них может быть полезной: например, данные об операциях, совершенных организацией в последнее время, период и результаты деятельности организации на данном секторе рынка и т. п.

Под организациями *в рамках группы взаимосвязанных организаций* понимают хозяйствующие субъекты, входящие в состав холдинга или иной формы совместной деятельности хозяйствующих субъектов, при которой они не теряют своей юридической самостоятельности и в то же время в некоторой степени зависимы от результатов хозяйственной деятельности других участников объединения. Пользователям бухгалтерской информации, относящимся к этой категории, необходима информация о состоянии расчетов внутри всей группы взаимосвязанных организаций, а также о степени влияния (посредством участия в уставных капиталах, выдачи займов и ссуд и т. п.) одной организации на другие организации;

2) *пользователи с косвенным финансовым интересом* – это официальные государственные органы. Их интересует законность формирования налогооблагаемой базы, правильность расчетов, исполнение расчетной дисциплины.

Налоговые органы интересуют прежде всего данные о состоянии и размере налоговой базы по различным видам налогов. Эти органы официально являются адресатами бухгалтерской отчетности. Но основной объект их внимания – налоговые декларации и соответствие данных, указанных в них, данным бухгалтерского учета. Таким образом, для организаций, формирующих бухгалтерскую информацию для налоговых органов, первоочередное значение имеет правильное определение налоговой базы по отдельным налогам, а также достоверность сведений, указанных в бухгалтерских документах (справках), которые используются для ведения налогового учета.

Органы статистики формируют и представляют информацию, необходимую для принятия решений на государственном или региональном уровне. В связи с этим для целей статистической отчетности разработаны специализированные формы, где представлены не столько стоимостные, сколько натуральные показатели деятельности организации. Для органов статистики задача состоит в сопоставлении и обеспечении соответствия между данными бухгалтерского учета и соответствующими натуральными показателями.

Правоохранительные органы, как правило, проводят проверку по отдельным вопросам хозяйственно-экономической деятельности организации. Следовательно, объектом их внимания являются отдельные финансовые показатели. При этом возможна ситуация, когда необходима специальная группировка и детализация данных бухгалтерского учета. Объектом особого внимания данной группы заинтересованных пользователей бухгалтерской информации являются данные о состоянии расчетов по суммам нанесенного материального ущерба (работниками организации или деловыми партнерами), а также информация о фактах недостач и потерь материальных ценностей.

Объектом внимания *аудиторских фирм* является вся финансово-хозяйственная деятельность организации за исключением случаев, когда проверка проводится по отдельным вопросам или направлениям. В случае, если между организацией и аудиторской фирмой существуют длительные деловые отношения, методы группировки и детализации данных и схема документооборота разрабатываются совместно между соответствующими службами организации и аудиторами. Это позволяет существенно снизить трудозатраты по проведению аудиторских проверок и повысить эффективность аудита. В данном случае может иметь место и обратная связь – когда информация, полученная от проверяемой организации, используется для разработки методологии проведения аудиторских проверок.

Таким образом, при формировании бухгалтерской информации в расчете на конкретных пользователей следует применять методы группировки и детализации данных в соответствии с их запросами.

1.4 Финансовый и управленческий учет: цели, сравнительная характеристика, область использования, подготавливаемая информация

Финансовый и управленческий учет представляют собой взаимозависимые части единого бухгалтерского учета. Взаимосвязь обоих видов учета заключается в следующем:

- для принятия решений используется информация двух видов учета;
- однократное введение первичной информации характерно не только для управленческого учета, но и для составления бухгалтерской отчетности;
- общепринятые принципы финансового учета применяются и в управленческом учете;
- оба вида учета имеют единые объекты учета;
- используется единый подход к выбору целей и задач учета;
- в каждом из видов учета используются общие методы.

Для сравнительной характеристики финансового и управленческого учета необходимо выяснить **различия** этих подсистем.

1. *Цель ведения учета.* В финансовом учете формируется информация о деятельности организации в целом, доходах и расходах, состоянии денежных средств, дебиторской и кредиторской задолженности, платежах в бюджет и внебюджетные фонды, о финансовых вложениях, результатах деятельности и капитале. Данные финансового учета сводятся в финансовой отчетности и в установленном порядке предоставляются внешним пользователям.

Управленческий учет обеспечивает сбор и обработку информации управленческому персоналу организации в целях планирования, управления и контроля.

2. *Пользователи информации.* Пользователями финансовой информации являются акционеры, кредиторы, финансовые органы, внебюджетные фонды, органы власти. Руководители предприятия несут ответственность за подготовку финансовых отчетов, но сами этой информацией пользуются в ограниченной степени. В управленческом учете пользователем является управленческий персонал разных уровней управления, который несет ответственность за определенную деятельность. Например, информация о затратах может быть использована для определения себестоимости продукции.

3. *Обязанность ведения учета.* Ведение финансового учета является обязательным для каждого предприятия. Законом устанавливаются требования к финансовой информации. Регламентируются формы отчетности, их содержание, порядок расчета показателей. Ведение управленческого учета зависит от воли администрации, никто не вправе указывать, в какой форме должен быть организован учет и каким образом он будет осуществляться.

4. *Степень точности информации.* Так как менеджерам часто необходима срочная информация, то для принятия решений обходятся приблизительными оценками, требования к точности в управленческом учете ослаблено в сторону ускорения получения информации. Финансовый же учет основывается на точности информации, законом регламентируются не только ограничения, но и требования. Финансовые отчеты готовятся для внешних пользователей.

5. *Масштабы информации.* Финансовые отчеты обобщают информацию о деятельности всего предприятия. Управленческий учет может быть ограничен подразделениями предприятия.

6. *Принципы учета.* Финансовый учет строится в соответствии с принятыми нормами и стандартами бухгалтерского учета. Этот принцип позволяет внешним пользователям проводить сравнения и сопоставления. Пользователи должны быть уверены, что учет ведется

в общепринятом порядке, он в достаточной степени достоверен. Основным принцип работы управленческого аппарата организации состоит в выборе тех правил, приемов, которые приносят пользу и являются полезными для принятия решений.

7. *Структура учета.* Финансовый учет применяет следующее базовое равенство: активы = обязательство + собственный капитал. Управленческий учет не имеет единого исходного равенства, его структура определена в основном тремя видами объектов: доходы, издержки, активы.

8. *Используемые измерители.* В финансовом учете используются натуральные, трудовые и денежные измерители. При этом использование денежного измерителя в национальной валюте является обязательным. В управленческом учете наряду с использованием указанных измерителей широко используются специфические измерители произведенной продукции и выполненных работ – машино-час, человеко-час и т. д.

9. *Временной период.* В финансовом учете информация представляется за прошедший отчетный период. Данная информация используется в управленческом учете для планирования и прогноза. В управленческом учете информация представляется в зависимости от целей за истекший, настоящий и будущий периоды. Одно из основных требований, предъявляемых к информации управленческого учета, – ее своевременность.

10. *Частота подачи информации.* Для внешних потребителей информации финансовые отчеты подготавливаются на регулярной основе ежемесячно, ежеквартально, ежегодно. В управленческом учете отчеты могут составляться как на регулярной основе, так и по запросам руководителей разных уровней в нужное для них время. Отчеты по управленческому учету могут составляться ежедневно, еженедельно. Они содержат информацию, требующую немедленных действий.

11. *Сроки представления информации.* Сроки представления финансовых отчетов регламентируются законодательными актами РФ, а для управленческих отчетов устанавливаются администрацией предприятия.

12. *Методы ведения учета.* Основными элементами метода финансового учета являются счет и двойная запись, документация и инвентаризация. В управленческом учете эти элементы используются, но не всегда.

13. *Доступность отчетных данных.* Финансовая отчетность – открытая, публичная и не представляет коммерческой тайны. Информация управленческого учета обычно является коммерческой тайной предприятия, не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер.

14. *Ответственность за достоверность и своевременность представления учетных и отчетных данных.* В финансовом учете ответственность за достоверность и своевременность представления учетных и отчетных данных предусмотрена законодательством. По учетным и отчетным данным управленческого учета ответственность обычно не предусматривается. Вместе с тем данные управленческого учета могут быть основой для привлечения менеджеров к ответственности за его управленческие решения.

1.5 Принципы бухгалтерского учета

Принцип (лат. *principium* – начало, основа) – основное исходное положение какой-либо теории, науки, учения. В основе концепции бухгалтерского учета также лежат определенные принципы, которые, в свою очередь, закреплены законами и другими нормативными актами России.

Принципы бухгалтерского учета в Российской Федерации определены положением «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08). В данном положении установлен базовый принцип бухгалтерского учета, а также выделены допущения и требования, которые являются правилами ведения бухгалтерского учета.

Принцип денежного (стоимостного) измерения является базовым и составляет основу бухгалтерского учета. Он предполагает отражение в учете только той информации, которая может быть представлена в денежном выражении. Являясь всеобщим эквивалентом стоимости, деньги позволяют получать сопоставимые данные о разнообразных объектах бухгалтерского наблюдения. Таким образом, создается единая бухгалтерская информационная система о деятельности организации. В то же время данный принцип устанавливает и определенные информационные границы: бухгалтерский учет рассматривает только ту часть деятельности, которая может быть выражена в стоимостной форме. Часть информации о деятельности организации невозможно измерить в денежных единицах, хотя она имеет важное значение. Например, не поддается денежному измерению, а следовательно, и бухгалтерскому учету деловая репутация организации.

Понятие «*допущения*» соответствует понятию «основополагающие бухгалтерские принципы» в западном учете, т. е. это главные правила ведения бухгалтерского учета и составления отчетности в Российской Федерации, отступление от которых не допускается.

Положением «Учетная политика организации» установлены следующие допущения:

- имущественная обособленность организации;
- непрерывность деятельности;
- последовательность применения учетной политики;
- временная определенность фактов хозяйственной деятельности.

Допущение имущественной обособленности требует, чтобы имущество и обязательства организации существовали обособленно от имущества и обязательств собственников этой и других организаций.

Данный принцип провозглашает юридическую самостоятельность экономического субъекта. В соответствии с ним личные материальные интересы и затраты владельцев организации не должны смешиваться с учетом производственных интересов и затрат организации. Например, туристические поездки, приобретение имущества в личное пользование не должны осуществляться за счет средств организации. Если одно лицо владеет несколькими организациями, то бухгалтерский учет в каждой из них ведется отдельно. Следовательно, информация бухгалтерского учета относится только к работе организации, а не к деятельности ее владельцев.

В то же время интересы собственника, акционера или учредителя должны совпадать с общими интересами развития организации. Так, цель владельцев фирмы – обеспечение расширенного воспроизводства и получение прибыли. Часть прибыли может принадлежать владельцам в виде дивидендов на вложенный в фирму капитал. Эти отношения отражаются в бухгалтерском учете как обязательства организации перед учредителями по выплате дивидендов.

В западных странах допущение имущественной обособленности соответствует принципу хозяйственной единицы учета.

Допущение непрерывности деятельности означает то, что организация будет продолжать свою работу в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения о ликвидации или существенном сокращении деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке. Этот принцип важен для организаций, вступивших или планирующих вступить в хозяйственные отношения с успешно и стабильно работающими партнерами.

Если организация имеет намерения о существенном сокращении деятельности или ликвидации, то она обязана отразить это в своей учетной политике, планируемой на следующий финансовый год, а также в пояснительной записке к годовому отчету за истекший год.

Последовательность применения учетной политики выражается в том, что выбранная организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Предприятие вправе изменить выбранные способы ведения бухгалтерского учета (учетную политику) в течение отчетного периода только в случаях реорганизации, смены собственника, изменения законодательства Российской Федерации или системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Соблюдение данного принципа обеспечивает сопоставимость финансовых результатов деятельности организации по отчетным периодам в течение года и по смежным годам. Это дает возможность использовать информацию бухгалтерского учета для анализа деятельности предприятия, группы предприятий, отраслей за длительный период.

Допущение временной определенности выражается в том, что факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду (и, следовательно, отражаются в бухгалтерском учете), в котором они совершались, независимо от времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Например, начисленная работникам оплата труда относится на издержки производства (обращения) только того периода, к которому она относится, независимо от фактического времени выплаты начисленной суммы.

В западном бухгалтерском учете допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности соответствует основополагающий принцип начисления.

Рассмотренные принципы бухгалтерского учета в части допущений показывают, что только их полное соблюдение позволяет раскрыть и реализовать информационную модель бухгалтерского учета и на ее основе решать задачи по рациональному управлению деятельностью предприятия.

В положении «Учетная политика организации» также отражены основные *требования* к ведению бухгалтерского учета:

- полнота;
- своевременность;
- осмотрительность;
- приоритет содержания над формой;
- непротиворечивость;
- рациональность.

Требование полноты учета означает отражение в бухгалтерских документах всех фактов хозяйственной деятельности. Бухгалтерский учет должен собирать и давать информацию о деятельности предприятия в максимально полном объеме.

Своевременность отражения в бухгалтерском учете и отчетности хозяйственных операций необходима для предоставления достоверной информации управленческому аппарату предприятия, а также другим заинтересованным пользователям. Несвоевременность поступления информации отрицательно сказывается на качестве принимаемых решений.

Требование осмотрительности означает большую готовность предприятия к учету потенциальных убытков, чем потенциальных прибылей. На основании этого активы и

доходы оценивают по наиболее низкому из возможных уровней. С этой целью на предприятии формируют резервы по сомнительным долгам или оценке отдельных видов имущества предприятия по наименьшей стоимости. Одновременно расходы и обязательства оценивают по наибольшей стоимости.

Требование осмотрительности, осторожности в западной практике трактуется как принцип консерватизма.

Требование приоритета содержания над формой – отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не только из правовых норм, но и из экономической целесообразности и условий хозяйствования. Например, если предприятие оказывает безвозмездную помощь другой организации при неустойчивом финансовом положении, невыплате заработной платы своим работникам, то это действие может трактоваться экономически нецелесообразным.

Требование непротиворечивости означает тождественность данных счетов разных уровней (аналитического и синтетического учета), а также их соответствие показателям бухгалтерской отчетности. Это одно из основополагающих требований, в соответствии с которым накопление, укрупнение и другая обработка информации в бухгалтерском учете не должны приводить к ее искажению.

Требование рациональности означает разумное и экономное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины предприятия. Организация бухгалтерского учета должна соответствовать своим целям. Это сбор информации, обеспечение контроля над целесообразностью производимых операций.

1.6 Система нормативного регулирования бухгалтерского финансового учета в Российской Федерации

Ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с нормативными документами, имеющими разный статус. Одни из них обязательны к применению (ФЗ «О бухгалтерском учете», положения по бухгалтерскому учету), другие носят рекомендательный характер (План счетов бухгалтерского учета, методические указания и др.).

С нормативной базой тесно связана «Концепция бухгалтерского учета в период перехода к рыночной экономике России», одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и президентским советом Института профессиональных бухгалтеров в декабре 1997 г., в которой были сформулированы принципы построения российской системы бухгалтерского учета в ближайшие десять-пятнадцать лет.

В России ведется постоянная работа по совершенствованию системы правового и методического регулирования бухгалтерского учета, базирующаяся на четырехуровневой системе нормативно-правовых актов.

Первый (законодательный) уровень составляют законы и иные законодательные акты (указы президента, постановления правительства), регулирующие прямо или косвенно постановку учета в организации.

Особое место на этом уровне занимает *Федеральный закон «О бухгалтерском учете»*, являясь одним из важнейших в системе экономических законов, разрабатываемых и утверждаемых применительно к новым условиям хозяйствования в Российской Федерации.

Принятие и вступление в законную силу ФЗ «О бухгалтерском учете» привело к повышению юридического статуса норм бухгалтерского учета для коммерческих и некоммерческих организаций. Закон закрепляет обязательность ведения и организации бухгалтерского учета юридических лиц. Кроме того, данный документ устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета. При этом в ст. 5 закона устанавливается система нормативного регулирования бухгалтерского учета, важнейшим элементом которой являются Положения по бухгалтерскому учету.

В законе четко определено, что ответственность за организацию бухгалтерского учета юридического лица, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации (руководитель ее исполнительного органа) либо лицо, ответственное за ведение дел организации. Таким образом, на законодательном уровне закреплено положение, что руководитель, а не главный бухгалтер несет ответственность за обнаруженные нарушения правил ведения бухгалтерского учета, несоблюдение законодательных норм в части совершения хозяйственных операций и в других случаях.

Структура закона показывает, что он в большей степени ориентирован на руководителей организаций, чем на профессионалов, ведущих учет. При этом технические аспекты бухгалтерского учета в законе представлены незначительно.

Закон впервые в российской нормативной практике закрепляет ряд положений, относящихся к понятийному аппарату бухгалтерского учета. При этом следует учитывать, что это не теоретические понятия в чистом виде и их нельзя в полной мере отождествлять с аналогичными понятиями, приводимыми при изучении курса теории бухгалтерского учета.

Весьма важное место на этом уровне занимают *Гражданский кодекс Российской Федерации* и *Налоговый кодекс Российской Федерации*. В первой части Гражданского кодекса РФ законодательно закреплены многие вопросы учетной работы. Среди них: наличие самостоятельного баланса как необходимый признак юридического лица; обязательность утвер-

ждения годового бухгалтерского отчета; случаи обязательного аудиторского заключения; понятие чистых активов дочерних зависимых обществ; порядок реорганизации и ликвидации предприятий. Применение Налогового кодекса существенно упорядочило базовые правила и процедуры, связанные с налогообложением коммерческих предприятий. В Налоговом кодексе РФ кроме чисто организационных вопросов нашли отражение и вопросы, связанные с ведением налогового учета, налоговой отчетности и ряд других.

Второй уровень системы нормативного регулирования составляют *положения по бухгалтерскому учету*. В этих документах обобщаются принципы и базовые правила бухгалтерского учета, изложены основные понятия, относящиеся к отдельным участкам учета, а также возможные бухгалтерские приемы без раскрытия конкретного механизма применения их к определенному виду деятельности. В настоящее время действует «Положение по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» и 24 положения, регламентирующих отдельные участки учета.

Перечень положений по бухгалтерскому учету

Номер, год принятия	Дата принятия	Номер приказа	Нормативный акт
1	2	3	4
1998	29.07.1998	№ 34н	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации
ПБУ 1/08	06.10.2008	№ 106н	Учетная политика организации
ПБУ 2/08	24.10.2008	№ 116 н	Учет договоров (контрактов на капитальное строительство)
ПБУ 3/06	27.11.2006	№ 154н	Учет имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте
ПБУ 4/99	06.07.1999	№ 43н	Бухгалтерская отчетность организации
ПБУ 5/01	09.06.2001	№ 44н	Учет материально-производственных запасов

1	2	3	4
ПБУ 6/01	30.03.2001	№ 26н	Учет основных средств
ПБУ 7/98	25.11.1998	№ 56н	События после отчетной даты
ПБУ 8/10	13.12.2010	№ 67н	Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы

ПБУ 9/99	06.05.1999	№ 32н	Доходы организации
ПБУ 10/99	06.05.1999	№ 33н	Расходы организации
ПБУ 11/08	29.04.2008	№ 48н	Информация о связанных сторонах
ПБУ 12/10	08.11.2010	№ 143н	Информация по сегментам
ПБУ 13/2000	16.10.2000	№ 92н	Учет государственной помощи
ПБУ 14/07	27.12.2007	№ 153н	Учет нематериальных активов
ПБУ 15/08	06.10.2008	№ 107н	Учет расходов по займам и кредитам
ПБУ 16/02	02.07.2002	№ 66н	Информация по прекращаемой деятельности
ПБУ 17/02	19.11.2002	№ 115н	Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
ПБУ 18/02	19.11.2002	№ 114н	Учет расчетов по налогу на прибыль
ПБУ 19/02	10.12.2002	№ 126н	Учет финансовых вложений
ПБУ 20/03	24.11.2003	№ 105н	Информация об участии в совместной деятельности
ПБУ 21/08	06.10.2008	№ 106н	Изменение оценочных значений
ПБУ 22/10	28.06.2010	№ 63н	Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности
ПБУ 23/11	02.02.2011	№ 11н	Отчет о движении денежных средств
ПБУ 24/11	06.10.11	№ 125н	Учет затрат на освоение природных ресурсов

Раскрытие положений по бухгалтерскому учету должно осуществляться в документах **третьего уровня** – *методических указаниях и рекомендациях по ведению бухгалтерского учета*. К этой группе документов относятся: методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции; методические рекомендации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств; методические указания по учету основных средств; методические указания по учету материальнопроизводственных запасов; методические указания и рекомендации, связанные с бухгалтерской отчетностью и формированием ее показателей; методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, и др. Одним из важнейших документов этого уровня является *План счетов бухгалтерского учета* и инструкция по его применению. К ним также можно отнести и многочисленные указания Министерства финансов Российской Федерации по вопросам, впервые возникающим в практике хозяйственной деятельности.

Методические указания и рекомендации должны разрабатываться применительно к важнейшим отраслям народного хозяйства и видам деятельности, т. е. к таким, как промышленность, капитальное строительство, наука, торговля, коммунальное хозяйство, сельское хозяйство, туризм, финансовый рынок и т. д.

Поэтому их число может достигнуть 300.

Четвертый уровень в системе регулирования занимают рабочие документы организации, формирующие направленность ведения бухгалтерского учета в методическом, техническом и организационном аспектах. Все это должно быть выражено в приказе об учетной политике организации.

Рассмотренная система нормативного регулирования бухгалтерского учета должна обеспечить формирование полной и достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации. Потребителями такой информации являются различные ее пользователи.

1.7 План счетов бухгалтерского учета в организациях АПК

Правильная организация бухгалтерского учета предполагает определенную систему счетов, обеспечивающую контроль за состоянием хозяйственных средств, источниками их образования и всеми процессами хозяйственной деятельности.

С этой целью разрабатывают систематизированный перечень счетов, называемый *планом счетов бухгалтерского учета*. В настоящее время во исполнение «Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности», утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 283, действует с 1 января 2001 г. «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации» и инструкция по его применению (утвержденная Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94–н).

В основу построения Плана счетов бухгалтерского учета были положены следующие подходы:

1. Независимость содержания финансовой информации, формирующейся в бухгалтерском учете, от структуры Плана счетов;
2. Относительная независимость систематизации и накопления информации о фактах хозяйственной жизни от формирования данных для целей налогообложения;
3. Относительная независимость учетного процесса от какого-либо определенного вида бухгалтерской отчетности;
4. Обеспечение возможности для хозяйствующего субъекта свободно конструировать рабочие Планы счетов, соблюдая общие методические принципы бухгалтерского учета;
5. Преемственность в построении Плана счетов.

План счетов по своему содержанию включает в себя балансовые и забалансовые счета. *Балансовые счета* сгруппированы в VIII разделах.

Раздел I. Внебюджетные активы.

Раздел II. Производственные запасы.

Раздел III. Затраты на производство.

Раздел IV. Готовая продукция и товары.

Раздел V. Денежные средства.

Раздел VI. Расчеты.

Раздел VII. Капитал.

Раздел VIII. Финансовые результаты.

Каждому балансовому и забалансовому счету в Плане счетов присвоен определенный номер, который называется кодом (шифром) счета. Шифры синтетических счетов двузначные, а забалансовых – трехзначные. Например, счет «Касса» имеет шифр 50, счет «Расчетные счета» – 51 и т. д.

Некоторые синтетические счета имеют субсчета, которые дают возможность детализировать учет внутри одного синтетического счета. Например, счет «Касса» – шифр «50» – имеет три субсчета: 1 – «Касса организации», 2 – «Операционная касса», 3 – «Денежные документы». Чтобы записать шифр субсчета, надо добавить к шифру синтетического счета порядковый номер субсчета. Например, шифр субсчета «Денежные документы» будет 50–3.

Забалансовые счета предназначены для учета и движения имущества, которое не принадлежит данной организации, но какое-то время находится в его распоряжении или на его ответственном хранении. Например, счет «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» – 002.

Хозяйственные операции, связанные с изменениями в составе такого имущества, в балансе организации не отражаются, так как они учтены в балансе организации-владелицы.

Для правильного применения Плана счетов бухгалтерского учета разработана инструкция. В ней приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов, раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов хозяйственной деятельности, порядок отражения наиболее распространенных фактов. Описание счетов бухгалтерского учета по разделам приводится в последовательности, предусмотренной Планом счетов бухгалтерского учета.

По Плану счетов бухгалтерского учета и в соответствии с инструкцией бухгалтерский учет должен вестись в организациях (кроме кредитных и бюджетных) всех форм собственности и организационно-правовых форм, ведущих учет методом двойной записи.

Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета организациям разрешено по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации вводить в План счетов бухгалтерского учета дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов. Для учета специфических операций организация может самостоятельно без согласования с кемлибо при необходимости вводить дополнительные субсчета, уточнять их, исключать и объединять.

В инструкции после характеристики каждого синтетического счета дана типовая схема его корреспонденции с другими синтетическими счетами. В случае возникновения фактов хозяйственной деятельности, корреспонденция по которым не предусмотрена в типовой схеме, организация может дополнить ее, соблюдая единые подходы, установленные инструкцией.

1.8 Учетная политика организации, принципы ее формирования и раскрытия

С переходом к рыночным отношениям изменились подходы к постановке бухгалтерского учета в организациях. От жесткой регламентации учетного процесса со стороны государства в прошлом в настоящее время перешли к разумному сочетанию государственного регулирования и самостоятельности организаций в постановке бухгалтерского учета. Сущность новых подходов к постановке бухгалтерского учета заключается в основном в том, что на основе установленных государством общих правил бухгалтерского учета организации самостоятельно разрабатывают учетную политику для решения поставленных перед учетом задач.

Следует отметить, что значение учетной политики недооценивается многими организациями, к разработке учетной политики они относятся формально, не изучают последствия применения тех или иных ее элементов.

Между тем выбранная организацией учетная политика оказывает существенное влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налогов на добавленную стоимость и имущество, показателей финансового состояния организации. Следовательно, учетная политика организации является важным средством формирования величины основных показателей деятельности организации, налогового планирования, ценовой политики. Без ознакомления с учетной политикой нельзя осуществлять сравнительный анализ показателей деятельности организации за различные периоды и тем более сравнительный анализ различных организаций.

Учетная политика организации – это принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущая группировка и итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности).

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Учетная политика формируется исходя из установленных ПБУ 1/08 допущений и требований.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации и утверждается руководителем организации.

При этом утверждаются:

- выбранные организацией варианты учета и оценки объектов учета;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из

нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа исходя из положений по бухгалтерскому учету.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно–распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т. п.) организации.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от места их нахождения.

Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня государственной регистрации. Принятая такой организацией учетная политика считается применяемой со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

Филиалы и представительства иностранных организаций, находящиеся на территории Российской Федерации, могут формировать учетную политику исходя из правил, установленных в стране нахождения иностранной организации, если последние не противоречат МСФО.

Изменение учетной политики организации может производиться в случаях: изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;

– разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

– существенного изменения условий деятельности. Существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности, реструктуризацией производства, значительным расширением или уменьшением объемов деятельности и т. д.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляется в порядке, предусмотренном для учетной политики. Изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, оцениваются в денежном выражении. Оценка производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Российской Федерации или нормативными актами по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, предусмотренном соответствующим законом или нормативным актом. Если соответствующий закон или нормативный акт не предусматривают порядка отражения последствий изменения учетной политики, то они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя из требования представления числовых показате-

лей минимум за два года, кроме случаев, когда оценка в денежном выражении этих последствий в отношении периодов, предшествующих отчетному, не может быть произведена с достаточной точностью.

Отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующих данных за период, предшествующий отчетному.

Указанные корректировки отражаются в бухгалтерской отчетности. При этом никакие учетные записи не производятся.

1.9 Руководство бухгалтерским учетом в России

Общее правовое и методологическое руководство бухгалтерским учетом в России осуществляется Правительством РФ и Министерством финансов Российской Федерации во исполнение «Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности», утвержденной постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283, и распоряжения Правительства РФ от 21 марта 1998 г. № 382-Р.

Правительством Российской Федерации конкретные функции руководства учетом возложены на Министерство финансов РФ, Госкомстат России и отраслевые органы управления.

Министерство финансов РФ, руководствуясь законодательством Российской Федерации, разрабатывает и утверждает в пределах своей компетенции основополагающие нормативные акты по бухгалтерскому учету, в том числе планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению, типовые формы бухгалтерских отчетов и балансов, положения (стандарты) по бухгалтерскому учету и отчетности на предприятиях с различными формами собственности, другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета; устанавливает порядок ведения и хранения первичных документов, проведения инвентаризаций, принципы построения регистров бухгалтерского учета. Указания Министерства финансов РФ по вопросам методологии бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности обязательны для всех предприятий и учреждений, расположенных на территории России.

Госкомстат России разрабатывает методы и формы статистического учета во всех отраслях народного хозяйства, обрабатывает данные статистического и других видов учета, руководит механизацией учета.

Организационными и методологическими вопросами бухгалтерского учета в сельском хозяйстве занимается Министерство сельского хозяйства Российской Федерации, в составе которого для этих целей имеется соответствующее структурное подразделение – Управление бухгалтерского учета и отчетности. Оно выполняет всю необходимую оперативную работу по руководству бухгалтерским учетом. На Министерство сельского хозяйства РФ возложены конкретные обязанности по разработке методических рекомендаций и организации бухгалтерского учета, оперативной, статистической отчетности и ревизионной работы. Однако утвержденные Минсельхозом России нормативные акты и методические указания не должны противоречить нормативным актам и методологическим указаниям Министерства финансов РФ.

Контроль за соблюдением указаний по ведению бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях и решение возникающих практических вопросов организации бухгалтерского учета и отчетности возложены на отделы бухгалтерского учета и отчетности управлений (департаментов) сельского хозяйства субъектов федерации.

Непосредственно бухгалтерским учетом на сельскохозяйственном предприятии руководит главный бухгалтер. Он обеспечивает правильную постановку и достоверность учета и отчетности в хозяйстве, контролирует сохранность и правильное расходование денежных средств и материальных ценностей, соблюдение режима экономии и коммерческого расчета.

Главный бухгалтер непосредственно подчиняется руководителю организации. Все работники, занятые в хозяйстве бухгалтерским учетом и отчетностью, подчиняются по этим вопросам главному бухгалтеру и не могут без его согласия отвлекаться на работы, не связанные с учетом. Распоряжения главного бухгалтера в отношении оформления операций и представления требуемых документов и сведений обязательны для всех работников хозяйства.

Назначение (прием) на работу, увольнение и перемещение работников бухгалтерского учета и материально ответственных лиц в хозяйстве (бухгалтеры, кассиры, заведующие складами и др.) производятся по согласованию с главным бухгалтером. Бухгалтерская и статистическая отчетность, документы на выдачу денежных, материальных и других ценностей обязательно должны иметь подпись главного бухгалтера или лица, на то уполномоченного.

Действующим порядком на сельскохозяйственных предприятиях предусмотрена при необходимости возможность объединения планово-экономической и бухгалтерской служб и создания на этой основе единых планово-учетных отделов во главе с заместителем руководителя предприятия по экономике. Однако и в этих случаях все функции главного бухгалтера сохраняются. Они могут быть возложены в зависимости от квалификации соответствующих работников либо непосредственно на начальника планово-учетного отдела – заместителя руководителя предприятия, либо на заместителя начальника отдела по учетной работе.

Данные о руководителе организации и главном бухгалтере (паспортные данные и др.) в целях контроля передаются в налоговую службу.

Вопросы для самопроверки

1. Дайте определение понятия «финансовый учет».
2. Для чего предназначен финансовый учет?
3. Каковы основные задачи бухгалтерского финансового учета?
4. Какие требования предъявляются к бухгалтерскому учету?
5. Назовите состав пользователей бухгалтерской информации.
6. В чем различия финансового и управленческого учета?
7. Назовите принципы бухгалтерского учета определенные положением «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08).
6. Что такое учетная политика организации?
7. Может ли учетная политика изменяться в течение года?
8. Каков порядок раскрытия учетной политики?
9. На какие показатели деятельности организации учетная политика может оказывать существенное влияние?
10. Перечислите уровни системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России.
11. Назовите разделы плана счетов бухгалтерского учета.
12. Кто осуществляет общее правовое и методологическое руководство бухгалтерского учета в РФ?

Тема 2 УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

2.1 Понятие, классификация и задачи учета долгосрочных инвестиций

Под **долгосрочными инвестициями** понимаются затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других организаций.

Долгосрочные инвестиции связаны:

- с осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов непродуцированной сферы;

- приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;

- приобретением земельных участков и объектов природопользования;

- приобретением и созданием активов нематериального характера (патентов, лицензий, программных продуктов, научноисследовательских и опытно-конструкторских разработок, проектно-изыскательских работ и др.).

Законченные долгосрочные инвестиции оценивают исходя из инвентарной стоимости законченных строительных объектов и приобретенных отдельных видов основных средств и других долгосрочных активов.

В бухгалтерском балансе долгосрочные инвестиции отражаются по статье «Незавершенное строительство». По этой статье застройщик показывает стоимость незаконченного строительства, осуществляемого хозяйственным и подрядным способами.

Под застройщиками понимают организации, специализирующиеся на выполнении указанных функций, в частности организации по капитальному строительству в городах, дирекции строящихся организаций и т. д., а также действующие организации, осуществляющие капитальное строительство.

Расходы по содержанию застройщиков производятся за счет средств, предназначенных на финансирование капитального строительства, и включаются в инвентарную стоимость вводимых в эксплуатацию объектов.

При выполнении строительных работ подрядным способом застройщик выступает в роли заказчика по отношению к подрядной строительной организации.

В учете долгосрочные инвестиции классифицируются следующим образом.

1. По способу воспроизводства:

- на новое строительство;

- на расширение;

- на реконструкцию;

- на техническое перевооружение;

- на поддержание мощностей действующих организаций.

2. По технологической структуре:

- затраты на строительные–монтажные работы;

– затраты на приобретение всех видов оборудования, инструмента, инвентаря, прочие работы;

– на проектно-изыскательские работы – подготовка техникоэкономических обоснований, проектно-сметной документации, осуществляемая специализированными проектными организациями.

3. По назначению:

- в строительство объектов производственного назначения;
- в строительство объектов непроизводственного назначения.

4. По отраслям народного хозяйства:

- в промышленность;
- в сельское хозяйство;
- в транспорт;
- в лесное хозяйство и т. д.

5. По способу производства работ:

- вложения подрядным способом;
- вложения хозяйственным способом.

6. По степени готовности объектов:

- законченные, по которым выполнен весь комплекс работ, предусмотренных сметой;
- незаконченные, находящиеся в процессе строительства.

Учет долгосрочных инвестиций ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

На счете 08 учитывают затраты по строительным и монтажным работам, приобретению основных средств, закладке и выращиванию многолетних насаждений, прочим капитальным работам, формированию основного стада. В его составе выделены следующие субсчета:

- 1 «Приобретение земельных участков»;
- 2 «Приобретение объектов природопользования»;
- 3 «Строительство объектов основных средств»;
- 4 «Приобретение объектов основных средств»;
- 5 «Приобретение нематериальных активов»;
- 6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
- 7 «Приобретение взрослых животных»;
- 8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений»;
- 9 «Прочие вложения».

На субсчете 08-1 учитывают затраты по приобретению организацией земельных участков.

На субсчете 08-2 учитываются затраты по приобретению организацией объектов природопользования: лесных участков, прудов, водоемов и т. п.

На субсчете 08-3 ведут учет капитальных вложений, относящихся ко всем видам строительных работ. Построением аналитического учета по этому субсчету предусмотрено обособление следующих групп затрат:

1. Строительные работы и реконструкция основных средств;
2. Монтаж оборудования;
3. Приобретение оборудования, требующего монтажа;
4. Проведение культуртехнических работ на землях, не требующих осушения;
5. Проектно–изыскательские работы;
6. Прочие капитальные работы и затраты, связанные со строительством.

На субсчете 08-4 отражаются затраты по приобретению основных средств: зданий и сооружений, машин и оборудования и т. п.

На субсчете 08-5 отражаются затраты по приобретению нематериальных активов.

Субсчета 08-6 и 08-7 используются для учета затрат по формированию основного стада: перевод молодняка в основное стадо и приобретение взрослого скота.

На субсчете 08-8 ведется учет капитальных вложений, относящихся к закладке и выращиванию многолетних насаждений.

Субсчет 08-9 используется для учета прочих капитальных вложений: накладных расходов по строительству (там, где они есть), затрат, не увеличивающих стоимости основных средств, и т. п.

Аналитический учет по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» ведется:

– по затратам, связанным со строительством и приобретением основных средств, – по каждому строящемуся или приобретаемому объекту основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о затратах на строительные работы и реконструкцию, буровые работы, монтаж оборудования, оборудование, требующее монтажа, оборудование, не требующее монтажа, а также на инструменты и инвентарь, предусмотренные сметами на капитальное строительство, проектно-изыскательские работы, прочие затраты по капитальным вложениям;

– по затратам, связанным с приобретением нематериальных активов, – по каждому приобретенному объекту;

– по затратам, связанным с формированием основного стада;

– по видам животных (крупный рогатый скот, свиньи, овцы, лошади и т. д.).

Основными задачами учета долгосрочных инвестиций являются: правильное и своевременное документальное оформление затрат; правильное отражение затрат по каждому объекту в регистрах бухгалтерского учета; систематический контроль за целевым использованием средств, выполнением плана капитальных вложений, соблюдением сметной стоимости строительных и монтажных работ; точное определение себестоимости законченных и введенных в действие объектов и затрат в незавершенном строительстве; контроль за соблюдением сметной и финансовой дисциплины в строительстве, за соблюдением сметы накладных расходов по строительству.

2.2 Учет строительства, осуществляемого подрядным способом

При подрядном способе выполнения работ затраты на строительство производит подрядчик. Поэтому предварительно необходимо рассмотреть содержание отношений, возникающих между заказчиком и подрядчиком. Основой взаимоотношений между ними является договор подряда, который заключается в соответствии с Правилами о договорах подряда на капитальное строительство и ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда». Расчеты между заказчиком и подрядчиком осуществляются за готовую строительную продукцию. Готовой строительной продукцией считаются законченные строительством и подготовленные к выпуску продукция или оказание услуг предприятия, их очереди, пусковые комплексы, объекты производственного назначения и социальной сферы, принятые заказчиком.

Готовая строительная продукция оплачивается следующим образом: по стройкам с нормативной продолжительностью строительства до одного года, а также по стройкам, осуществляемым методом «под ключ», – на основании утвержденного акта государственной приемочной комиссии о приемке в эксплуатацию законченного строительства; по стройкам (очередям) с нормативной продолжительностью строительства свыше одного года – на основании утвержденного акта государственной приемочной комиссии о приемке в эксплуатацию предприятия, очереди, пускового комплекса.

Строительство, выполняемое подрядным способом, учитывают в бухгалтерии, как и другие виды капитальных работ, на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Однако в этом случае на счет относят не затраты, производимые хозяйством, а принятые к оплате работы по завершенным объектам, выполненные подрядчиком. Основанием для отнесения этих затрат на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» являются надлежащим образом оформленные и принятые к оплате акты о приемке объекта. Аналитический учет затрат по капитальным работам при подрядном строительстве на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» ведут по объектам строительства общей суммой «Оплата работ подрядной организации».

Все расчеты заказчика с подрядчиком за выполненные работы учитывают на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». При этом выполненные работы у заказчика относят на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств».

Затраты застройщика на строительство объекта складываются из расходов, связанных с его строительством: приобретения оборудования, работ по монтажу оборудования, прочих капитальных затрат.

Затраты застройщика по принятым к оплате или оплаченным подрядным работам, выполненным подрядчиками на законченных строительством объектах, учитываются в составе незавершенного строительства до ввода в эксплуатацию или сдачи инвестору.

По завершении объекта застройщик определяет инвентарную стоимость каждого вводимого в эксплуатацию в составе строительства элемента, который в процессе эксплуатации становится отдельной единицей основных средств.

Затраты подрядчика складываются из всех фактически произведенных расходов, связанных с производством подрядных работ, выполняемых им согласно договору на строительство, т. е. с использованием в строительстве объекта материальных и трудовых ресурсов, основных средств, нематериальных активов, а также других ресурсов.

Завершенные строительством объекты принимаются комиссией в эксплуатацию, о чем составляется соответствующий акт завершения строительства и приемки объекта в эксплу-

атацию. На основании акта объект принимается в состав основных средств, что оформляется у застройщика бухгалтерской записью: дебет счета 01 «Основные средства», кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств».

2.3 Учет строительства, осуществляемого хозяйственным способом

Хозяйственный способ ведения строительных работ на сельскохозяйственных предприятиях (особенно в последние годы) все еще остается распространенным. При этом способе, в отличие от строительства, осуществляемого подрядными организациями, хозяйство относит на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» конкретные затраты по статьям, из которых затем складывается общая стоимость объекта.

Для учета выполняемых строительных работ по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» в пределах субсчета 3 выделяют отдельную учетную группу затрат «Строительные работы и реконструкция основных средств», где отражают затраты по всем объектам нового строительства (выполняемого как хозяйственным, так и подрядным способами), а также затраты на расширение, переустройство и модернизацию уже действующих основных объектов.

Затраты на строительство и реконструкцию учитывают нарастающими итогами с начала строительства или реконструкции до их завершения в разрезе конкретных объектов в соответствии с внутривозвращаемыми титульными списками. Сюда же относят затраты на проектно-изыскательские работы, которые учитывают сначала обособленно в суммах, оплачиваемых соответствующим проектным организациям. Если эти работы относятся одновременно к нескольким объектам, затраты распределяют пропорционально сметной стоимости каждого объекта.

Аналитический учет затрат ведут по объектам строительства и реконструкции, например, «Строительство свинарника № 3», «Реконструкция гаража» и т. д. Учет на аналитических счетах при хозяйственном способе строительства ведут по следующим статьям затрат:

1. «Материалы»;
2. «Оплата труда с отчислениями на социальные нужды»;
3. «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов»;
4. «Прочие затраты»;
5. «Накладные расходы»;
6. «Потери от брака».

На статью «Материалы» относят фактическую стоимость различных строительных материалов (кирпич, железо, шифер, пиломатериалы и т. п.), а также конструкций и деталей, использованных на строительстве или реконструкции данного объекта. Указанные затраты отражают по стоимости франко-приобъектный склад, состоящей из планово-учетной цены, затрат на доставку, заготовительно-складских расходов, включая погрузочно-разгрузочные работы. Расходы на доставку материалов от приобъектного склада до места их использования в стоимость материалов не включают, а относят на другие статьи по их принадлежности (оплата труда и др.).

По статье «Оплата труда с отчислениями на социальные нужды» учитывают начисленные суммы по оплате труда и отработанные человеко-часы собственных и наемных рабочих (колхозников) на строительстве того или иного объекта (кроме рабочих на строительных машинах и механизмах), а также рабочих (колхозников), осуществляющих доставку (вручную) строительных материалов от приобъектного склада до места их использования. По этой же статье учитывают производимые отчисления от сумм оплаты труда на нужды социального, медицинского страхования, в пенсионный фонд. В пределах данной статьи указанные затраты учитывают обособленно.

В статье «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов» учитывают долю расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов, отнесенную на данный

объект в порядке распределения этих расходов. Предварительно их отражают на отдельных аналитических счетах как единовременные расходы по эксплуатации машин и механизмов. К этим расходам относятся затраты на погрузку, разгрузку и транспортировку машин, монтаж, демонтаж и пробный пуск машин, устройство и разборку временных вспомогательных сооружений для установки строительных машин. Поскольку единовременные расходы относятся ко всем объектам строительства, на которых используются эти механизмы, их ежемесячно списывают на соответствующие объекты исходя из сроков работы машин на данном строительстве.

Текущие расходы по эксплуатации машин и механизмов учитывают на отдельных аналитических счетах. К этим расходам относят заработную плату рабочих (оплату труда колхозников), занятых обслуживанием и управлением машин; стоимость потребленной электроэнергии, топлива, нефтепродуктов и вспомогательных материалов; амортизацию машин и механизмов и т. п. По крупным машинам текущие расходы учитывают отдельно для каждой машины, по остальным – согласно видам или группам машин. Текущие расходы по эксплуатации машин и механизмов относят на конкретные объекты строительства ежемесячно комплексной статьей. При этом затраты следует списывать по возможности прямым путем на основании соответствующих первичных документов.

В статье «Прочие затраты» отражают стоимость услуг собственного и привлеченного транспорта и тракторов по перемещению грунта, перевозке материалов от приобъектного склада до места использования и др.

В статье «Накладные расходы» учитывают общие для строительства расходы в доле, приходящейся на данный объект по распределению. Предварительно эти расходы учитывают отдельно на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Отдельно учитывают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» прочие затраты по строительству и реконструкции. К таким затратам относят общеплощадочные расходы, предусмотренные сметами как прямые и не включаемые в состав накладных расходов, в частности расходы по отводу и освоению земельных участков (кроме строительных работ), и т. п. Поскольку все эти расходы непосредственно на счета затрат по объектам строительства сразу отнести невозможно, их учитывают отдельно, как правило, по видам затрат.

Построение аналитического учета на данном участке существенно отличается от организации производственного учета. Если на счетах по учету затрат на производство система аналитического учета строится по обычному многоуровневому принципу (счета I, II, III, IV и т. д. уровней), поскольку в основу системы положено подразделение затрат на составные части, то по учету капитальных вложений такой принцип применим лишь для учета затрат по строительству хозяйственным способом. По другим субсчетам он практически не дает эффекта, поскольку накапливание аналитических данных производится по иным принципам (главным образом, по типам документов).

Например, по субсчету «Приобретение объектов основных средств» или даже по строительству подрядным способом основанием для построения аналитического учета будут соответствующие документы: простые и многоэтапные договоры, контракты, счета, счета-фактуры, требования, гарантийные письма и т. п. По такому же принципу строится система аналитического учета по субсчетам 5 «Приобретение нематериальных активов», 7 «Приобретение взрослых животных», 8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений». Иногда для построения аналитического учета по данному счету используются даже данные забалансового учета (по земельным угодьям, по основным средствам, сданным в аренду, и др.).

Основным документом для учета выполненных работ и затрат труда в строительстве, а также для расчетов по заработной плате (оплате труда) строительных рабочих (колхозников) является *наряд на сдельную работу*. Этот документ может применяться в двух вариантах: составленный на бригаду или на одного работника (ф. № 136-АПК и 137-АПК).

Наряд выдают группе рабочих или отдельному исполнителю до начала работы. За выданные наряды расписывается производитель работ, а в приемке задания по наряду – исполнитель работы или старший группы. Составленные наряды производитель работ сдает в бухгалтерию, где их тщательно проверяют.

Помимо нарядов для учета затрат в строительстве применяют первичные документы, установленные для учета затрат по основной деятельности. Так, движение строительных и прочих материалов оформляют *накладными* или *лимитно-заборными ведомостями*; при поступлении в хозяйство строительных материалов используют *акты приемки материалов, приемные квитанции* и другие установленные в таких случаях документы основной деятельности. На расход материалов в строительстве составляют отчет о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам (тип. межвед. ф. № М-29).

При крупном строительстве хозяйственным способом можно применять также специализированные первичные документы строительных организаций. К числу таких документов относятся: наряд на аккордные работы, сменный рапорт о работе машины, декадный рапорт о работе строительной машины и т. д. Проверенные и обобщенные первичные документы служат основанием для отнесения затрат по строительству на дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При отнесении затрат на объекты строительства, выполняемого хозяйственным способом, делают бухгалтерские записи:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму начисленной заработной платы (оплаты труда);

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

Кредит счета 10 «Материалы», субсчет 8 «Строительные материалы», – на сумму израсходованных строительных материалов.

Аналогично списывают на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» израсходованные нефтепродукты, запасные части, разные материалы. В установленные сроки на объекты строительства распределяют суммы накладных расходов по строительству.

Законченные строительством объекты подлежат приемке и зачислению в основные средства. В соответствии с «Правилами приемки в эксплуатацию законченных строительством предприятий, зданий и сооружений» установлен следующий порядок приемки законченных объектов.

Для оформления приемки объекта рабочая комиссия составляет *акт приемки объекта*. В акте дают подробную характеристику принимаемого в эксплуатацию объекта. В нем указывают следующие данные (по проекту и фактические): строительная кубатура, полезная площадь, вместимость (ското–мест, тонн и др.), материалы, из которых сделаны важнейшие конструктивные элементы (фундамент, стены и т. д.), оборудование, механизация, стоимость, сроки строительства и пр. В конце акта дают оценку качества строительства, записывают выявленные в процессе приемки недоделки, указывают порядок и сроки их устранения, дату комплексного опробования объектов.

Окончательно принимает объект в эксплуатацию Государственная приемочная комиссия. На основании актов рабочей комиссии и осмотра объекта Государственная приемочная комиссия составляет специальный документ – *акт приемки в эксплуатацию Государственной приемочной комиссией законченного строительством объекта*. В нем зафиксированы все сведения о принимаемом в эксплуатацию объекте, отраженные в актах рабочей комиссии, а также отмечено соответствие вводимых в эксплуатацию мощностей данным проекта, приведены полный перечень недоделок и стоимость строительства объекта (по смете и по фактическим данным бухгалтерского учета). В заключении указано решение комиссии о

приемке объекта в эксплуатацию с общей оценкой (отлично, хорошо, удовлетворительно). К акту прилагают всю необходимую техническую документацию.

Для зачисления объектов капитального строительства в основные средства определяют их инвентарную стоимость. Инвентарная стоимость зданий и сооружений складывается из затрат на строительные и монтажные работы, а также из общеплощадочных и других прочих затрат, относимых на увеличение стоимости данного объекта. Все затраты общего характера включают в инвентарную стоимость объекта пропорционально его сметной стоимости.

На основании документации о приемке объекта в эксплуатацию составляют *акты приема-передачи основных средств* (ф. № 101-АПК), в которых указывают отдельные инвентарные объекты по всему комплексу принятых в эксплуатацию зданий и сооружений и других законченных строительством объектов. На основании этих актов законченные объекты строительства приходят по счету 01 «Основные средства» (непосредственно после их приемки с возможным уточнением оценки в конце года). При этом делают следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 01 «Основные средства»;

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

На счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» особо учитывают затраты на мелиоративно-ирригационные работы и прочие капитальные работы по коренному улучшению земель. К ним относятся капитальные затраты по строительству водохозяйственных сооружений (плотин, дамб, каналов, оросительной и осушительной сети), а также капитальные затраты неинвентарного характера: раскорчевка площадей, расчистка площадей от кустарников, очистка водоемов, осушение болот, очистка сельскохозяйственных угодий от камней и другие затраты. Аналитический учет таких капитальных затрат ведут по видам ирригационно-мелиоративных работ или по каждому объекту отдельно. При этом аналитические счета целесообразно группировать отдельно по объектам капитальных вложений инвентарного характера (строительство и переустройство закрытого дренажа, открытой внутрихозяйственной осушительной сети и т. п.) и неинвентарного характера (раскорчевка леса, расчистка площадей от кустарника и т. д.). На аналитических счетах затраты учитывают по статьям той же номенклатуры, что и строительные работы.

Аналитический учет затрат по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» ведут в ведомости № 79-АПК учета затрат по капитальным вложениям и ремонту. При рассредоточенности объектов капитальных вложений в подразделениях хозяйства затраты предварительно отражают в лицевых счетах подразделений (ф. № 83-АПК) или в производственных отчетах.

В ведомости № 79-АПК для каждого субсчета по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» и группам капитальных вложений, обособленно учитываемым по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы», выделяют отдельный раздел. Внутри разделов на каждый объект капитальных вложений отведены отдельные строки для записей показателей за каждый месяц. При этом используют предусмотренные в ведомости вкладные листы. За счет этого ведомость можно открывать на год. По графам ведомости отражают затраты по их видам в разрезе корреспондирующих счетов.

При открытии ведомости по переходящим с прошлого года объектам в первых двух графах указывают стоимость незавершенного производства (сметную и фактическую). В последующих графах делают записи по статьям затрат. При этом по каждой статье может заполняться несколько граф в зависимости от количества корреспондирующих счетов.

Все записи о затратах по каждому объекту в ведомости делают на основе первичных документов, лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений или данных, сгруппированных в листках-расшифровках по соответствующим статьям и корреспондирующим

счетам. В конце месяца по каждому учетному объекту выводят общую сумму фактических затрат за месяц и с начала года с указанием сметной стоимости.

В ведомости могут накапливаться данные с начала года не только в целом по объектам, но и по каждой статье. В этом случае на каждый объект капитальных вложений открывают вместо одной две строки. В первой строке записывают обычным путем затраты на месяц, а во второй – нарастающие суммы (по каждой статье и корреспондирующему счету) с начала года. Такой порядок позволяет оперативно контролировать по каждой статье размеры фактических затрат, сопоставляя их со сметными.

2.4 Учет накладных расходов по строительству

В сметах капитального строительства наряду с основными расходами по строительству предусматриваются и расходы общего характера, которые нельзя непосредственно отнести на конкретные объекты строительства – накладные расходы. Такие расходы распределяют косвенным путем. Предварительно их накапливают на отдельном счете.

Накладные расходы по этому счету учитывают в ниже следующей номенклатуре затрат.

I. Административно-хозяйственные расходы:

1. Основная и дополнительная заработная плата (оплата труда) административно-управленческого и производственно-технического персонала (инженеры-строители, прорабы и т. д.), включая премии этим работникам, входящие в состав фонда заработной платы (оплаты труда);

2. Затраты на служебные командировки и перемещения административно-хозяйственного персонала;

3. Прочие административно-хозяйственные расходы (канцелярские, типографские, почтовые, телеграфные и им подобные, амортизация, отчисления на ремонт и содержание зданий и инвентаря).

II. Расходы по обслуживанию работников строительства:

1. Дополнительная заработная плата (оплата труда) рабочих (колхозников), занятых на строительном-монтажных работах, включая расходы на оплату отпусков молодым рабочим (колхозникам) после окончания школ и училищ профтехобразования, доплаты в связи с пониженными нормами выработки у молодых работников, доплаты бригадирам за руководство бригадами, выплаты рабочим (колхозникам) за время выполнения гособязанностей;

2. Начисления на социальное, медицинское страхование и социальное обеспечение, произведенные на основную и дополнительную заработную плату (оплату труда) рабочих (колхозников), занятых на строительном-монтажных работах;

3. Затраты на санитарно-бытовое обслуживание работников;

4. Отчисления профсоюзной организации на культурно-массовую и физкультурную работу;

5. Содержание и обслуживание студенческих отрядов.

III. Расходы по организации работ на строительных площадках:

1. Содержание пожарной и сторожевой охраны – заработная плата (оплата труда) пожарников и сторожей, стоимость износившегося малоценного и быстроизнашивающегося противопожарного инвентаря и спецодежды сторожей, а также обмундирования для работы на пожарах и другие расходы на противопожарные мероприятия;

2. Содержание производственного оборудования и инвентаря – амортизация, отчисления на ремонт и перемещение производственных приспособлений и оборудования; использование малоценного и быстроизнашивающегося инвентаря и инструмента; износ временных (нетитульных) приспособлений и устройств;

3. Расходы на благоустройство и содержание строительных площадок;

4. Подготовка объектов строительства к сдаче;

5. Прочие накладные расходы.

IV. Непроизводительные расходы:

1. Обязательные платежи, не предусмотренные нормами накладных расходов.

2. Недостачи и потери материальных ценностей сверх норм естественной убыли, если они не относятся на виновных лиц;

3. Прочие непроизводительные расходы.

4. Затраты, возмещаемые сверх норм накладных расходов (перевозка рабочих (колхозников) на расстояние свыше 3 км при отсутствии общественного транспорта и др.).

Расходы, учтенные в составе накладных, относят в установленные сроки (как правило, ежемесячно) на объекты капитальных вложений, отраженных на счете 08, путем распределения их пропорционально учтенным суммам прямых затрат. На списание указанных затрат делают бухгалтерскую запись:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (аналитические счета объектов капитальных вложений);

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», счет «Накладные расходы».

В отдельных случаях строительство в хозяйстве может не иметь своего специального аппарата управления. Тогда административно-хозяйственное обслуживание строительства выполняется аппаратом и средствами основной деятельности. В этом случае при распределении общехозяйственных расходов со счета 26 часть их относят и на строящиеся объекты в пределах норм, установленных по смете строительства.

Если строительство частично имеет хозяйственный аппарат, следовательно, и часть расходов учитывается на счете «Накладные расходы» счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», при распределении общехозяйственных расходов долю их также относят на накладные расходы строительства по данному счету в размере разницы между нормой административно-хозяйственных расходов по строительству, рассчитанной по сметному проценту на фактический объем работ, и накладными расходами, учтенными на данном счете. После этого общую сумму накладных расходов по данному счету (в том числе и списанных со счета 26) распределяют на объект капитальных вложений обычным путем.

Как правило, если строительство ведут на протяжении всего года, накладные расходы по строительству распределяют и списывают по назначению в фактических суммах ежемесячно. При крупном строительстве возможно внутригодовое списание затрат в нормативном размере с корректировкой в конце года. И в том, и в другом случаях затраты относят на все объекты, по которым производились работы в течение года. Если объект уже принят в эксплуатацию, то его дооценивают на сумму отнесенных дополнительно накладных расходов.

Аналитический учет накладных расходов ведут в ведомости № 79-АПК на отдельном вкладном листе. Суммы накладных расходов учитывают по установленной номенклатуре статей по дебету, а по кредиту проводят списание на объекты капитальных вложений.

2.5 Учет приобретения и создания внеоборотных активов

В состав капитальных вложений наряду со строительными работами включают также суммы на приобретение машин и оборудования. Причем разные виды оборудования включают в состав капитальных вложений по-разному. В соответствии с этим строят и учет. Оборудование к установке учитываются на счете 07 «Оборудование к установке». По мере сдачи в монтаж его стоимость относят на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» по соответствующему объекту капитальных вложений.

Затраты на приобретение машин и оборудования, не требующего монтажа (тракторы, комбайны, сельскохозяйственные машины, инвентарь, транспортные средства и пр.), относят на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» сразу. Учет затрат на приобретение машин и оборудования ведут по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» на отдельных аналитических счетах. Их открывают по видам или группам приобретаемых основных средств (тракторы, комбайны, сеялки и т. д.), а внутри групп – по маркам машин. При этом в аналитическом учете обязательно выделяют покупную стоимость машин (отпускная стоимость поставщика), транспортные расходы (оплата железнодорожного и водного тарифа, стоимость погрузочных и разгрузочных работ, услуги своего транспорта), также прочие расходы, связанные с приобретением основных средств, в том числе и расходы на сборку и обкатку машин, поступивших с заводов в разобранном виде. Соответственно корреспондирующими счетами в зависимости от видов расходов могут быть счета: 10 «Материалы», субсчет 3 «Топливо», – на стоимость израсходованных нефтепродуктов на обкатку поступивших машин; 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на покупную стоимость; 23 «Вспомогательные производства» (включая начисление НДС) – на стоимость услуг своего автотранспорта; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – суммы оплаты труда и т. д.

При приобретении тракторов и других машин вместе с ними в комплекте поступают запасные части и инструменты. Поэтому стоимость поступающих машин относят на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», а запасных частей и инструментов – в дебет счета 10 «Материалы» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (с начислением НДС).

На отдельных аналитических счетах по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» учитывают затраты по изготовлению основных средств в своем хозяйстве. Если их изготавливают в мастерской хозяйства, то затраты предварительно учитывают на счете 23 «Вспомогательные производства» (субсчет 1 «Ремонтные мастерские»). По окончании изготовления основных средств составляют акт на их приемку и затраты со счета 23 «Вспомогательные производства» списывают на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». Оприходуют основные средства в обычном порядке. При изготовлении основных средств силами хозяйства вне мастерской по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» открывают отдельный аналитический счет.

Важное значение имеет правильное документальное оформление поступающих основных средств. Прибывающие в хозяйство машины тщательно осматривают. Результаты осмотра включают в акт технического состояния, который составляют после окончания выгрузки и приемки машин. В акте подробно описывают состояние прибывших машин и оборудования и отмечают обнаруженные дефекты (для предъявления рекламаций). Затем после проверки, регулировки и обкатки составляют окончательный акт на приемку машин в эксплуатацию [акт приема-передачи основных средств (ф. № 101-АЛК)], на основании которого их приходуется в состав основных средств.

По законченным операциям приобретения машин и оборудования делают такую же запись на списание затрат со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», как и по всем законченным капитальным вложениям. На конец года по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» могут оставаться затраты на приобретение основных средств, еще не принятых в эксплуатацию.

Аналитический учет затрат на приобретение основных средств, как и других видов капитальных вложений, ведут в ведомости № 79-АПК учета затрат по капитальным вложениям и ремонту. Для аналитического учета затрат на приобретение основных средств в этом регистре отводят отдельный вкладной лист. Записи в строках производят отдельно по каждому объекту учета приобретения основных средств в разрезе установленных статей затрат и корреспондирующих счетов (по графам).

Стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств, приобретаемых предприятием отдельно от строительства объектов, стоимость земельных участков и объектов природопользования, приобретенных предприятиями в собственность, а также стоимость нематериальных активов, приобретенных предприятиями, отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов после их оприходования и постановки на учет.

Стоимость оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, а также оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» согласно *полученным или принятым к оплате счетам поставщиков* после поступления указанных материальных ценностей на место назначения и оприходования.

В случае неприбытия оплаченного оборудования и инвентаря на склад застройщика их стоимость отражают на счетах учета оборудования как находящихся в пути.

При обеспечении строек указанными материальными ценностями согласно договорам на строительство непосредственно строительными организациями застройщик отражает их в учете в составе затрат по строительству по договорной стоимости в соответствии с оплаченными или принятыми к оплате счетами строительных организаций.

Инвентарная стоимость приобретенных отдельных видов основных средств и других долгосрочных активов определяется в ниже следующем порядке.

Инвентарная стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов складывается из фактических затрат по их приобретению и расходов по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

Инвентарная стоимость земельных участков и объектов природопользования складывается из расходов по их приобретению, включая затраты по улучшению их качественного состояния, комиссионных вознаграждений и других платежей.

Затраты по строительству на приобретенных земельных участках различных сооружений учитывают отдельно от стоимости этих участков и по завершении работ по строительству сооружений определяют их стоимость при зачислении сооружений как отдельных объектов в состав основных средств.

Здания, сооружения и другие объекты основных средств, приобретенные отдельно от строительства объектов, а также земельные участки, объекты природопользования зачисляют в размере инвентарной стоимости в состав основных средств по поступлении их в организацию и окончании работ по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, на основании акта о приеме-передаче основных средств.

Инвентарная стоимость нематериальных активов складывается из затрат по их созданию или приобретению и расходов по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

По мере создания или поступления нематериальных активов в организацию и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, нематериальные активы зачисляются на основании акта приемки в состав нематериальных активов.

2.6 Учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений

На сельскохозяйственных предприятиях отдельную группу капитальных вложений образуют затраты по закладке и выращиванию многолетних насаждений. Для учета этих затрат по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» выделен отдельный субсчет. В них отражают затраты текущего года на закладку, уход и выращивание молодых многолетних насаждений (садов, ягодников, виноградников, хмельников, полезащитных лесных полос и т. п.).

Аналитический учет ведут в лицевом счете подразделения (ф. № 83-АПК) либо в производственном отчете по видам и времени посадок, их местонахождению или присвоенным номерам, например «Сад яблоневый № 2 закладки 2011 г.», «Полезащитная полоса закладки 2012 г. в бригаде № 1» и т. д. Поскольку технология и характер производственных процессов при закладке и выращивании многолетних насаждений мало, чем отличается от общей технологии отрасли растениеводства, затраты здесь учитывают по тем же статьям, что и по производствам растениеводства. Порядок учета затрат по этим статьям излагается в соответствующей главе. Особенность аналитического учета затрат заключается в том, что на открываемых аналитических счетах ведут учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений только в пределах календарного года. Это значит, что произведенные в течение года затраты в конце года списывают:

Дебет счета 01 «Основные средства» (аналитические счета по учету молодых насаждений);

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Тем самым ежегодно затраты по уходу за молодыми насаждениями присоединяют к стоимости молодых насаждений. По окончании выращивания многолетних насаждений (наступление плодоношения по плодовым насаждениям и смыкание крон деревьев по лесопосадкам) суммы затрат с аналитических счетов молодых насаждений перечисляются внутри балансового счета 01 «Основные средства» на аналитические счета «Многолетние насаждения в эксплуатации».

В отдельных случаях от молодых насаждений еще до наступления периода нормального плодоношения получают урожай. Затраты по сбору урожая дополнительно учитывают в составе затрат по уходу за насаждениями. Полученную продукцию приходуют по счету 43 «Готовая продукция» с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

2.7 Учет затрат по формированию основного стада

Особую группу капитальных вложений на сельскохозяйственных предприятиях составляют затраты по формированию основного стада. К ним относятся расходы на выращивание собственного молодняка, переводимого в основное стадо, а также затраты на приобретение взрослого скота на стороне. Указанные затраты учитывают в общем порядке на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» на субсчетах 6-7. По дебету этих субсчетов отражают все затраты сельскохозяйственных предприятий, относящиеся к формированию стада взрослого продуктивного и рабочего скота: стоимость выращенного в хозяйстве молодняка, переводимого в основное стадо; затраты на приобретение взрослого скота; затраты на транспортировку купленных и передаваемых с баланса на баланс животных и прочие расходы, связанные с формированием основного стада.

Основным источником формирования продуктивного стада является выращивание собственного молодняка. Молодняк животных на сельскохозяйственных предприятиях относится к оборотным средствам, поэтому при переводе его в основное стадо происходит переход оборотных средств (путем капитальных вложений) в состав основных средств. Перевод молодняка во взрослое поголовье птиц, кроликов, зверей, поскольку они числятся в составе оборотных средств, на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» не отражают.

Учет затрат по формированию основного стада на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» ведут в разрезе следующих субсчетов:

6. «Перевод молодняка животных в основное стадо».
7. «Приобретение взрослых животных».

По каждому субсчету затраты учитывают на отдельных аналитических счетах в соответствии с видами животных (крупный рогатый скот, свиньи, овцы, лошади, волы рабочие и т. д.).

На субсчете 6 «Перевод молодняка животных в основное стадо» учитывают затраты по формированию основного стада за счет перевода туда молодняка, выращенного в хозяйстве. В течение года при переводе в основное стадо молодняка рождения прошлых лет стоимость животных складывается из их балансовой стоимости на начало года и затрат на выращивание в текущем году, исчисленных по фактически полученному приросту живой массы и плановой оценке 1 ц ее прироста по данной группе скота. При переводе в основное стадо молодняка, по которому себестоимость живой массы не исчисляется (молодняк лошадей и др.), затраты на выращивание определяют исходя из балансовой стоимости животных на начало года и затрат на выращивание в текущем году, определенных по плановой себестоимости одного кормо-дня, умноженной на количество дней пребывания животных в группе молодняка до его перевода в основное стадо.

В конце года после определения фактической себестоимости 1 ц прироста живой массы плановые затраты на молодняк, переведенный в течение года в основное стадо, корректируют до фактических затрат.

Согласно порядку, растелившиеся первотелки переводятся в основное стадо только после оценки их фактической продуктивности, но не позднее трех месяцев после отела. Не пригодных для пополнения молочного стада первотелок используют для получения мясной продукции и продолжают учитывать в составе оборотных средств на счете 11 «Животные на выращивании и откорме».

По данной группе животных акт на оприходование приплода составляют обычным путем в день отела. Полученный приплод телят относят к продукции основного стада. Акт на перевод первотелок в основное стадо составляют лишь после оценки их фактической продуктивности. При переводе первотелок в основное стадо по результатам их взвешива-

ния определяют прирост живой массы (за время проверки их продуктивности), который приходят как прочую продукцию основного дойного стада коров. Затраты на содержание коров-первотелок за период их доения до перевода в основное стадо относят либо на затраты молочного стада коров, либо на затраты по выращиванию и откорму скота в зависимости от принятой в хозяйстве технологии содержания данной группы животных.

Операции по формированию основного стада отражают в учете в ниже следующем порядке. В течение года по мере перевода молодняка скота в основное стадо его списывают на дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в балансовой стоимости, включая полученный прирост живой массы с начала года в плановой оценке. При этом делают бухгалтерскую запись:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 6;

Кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме».

Оприходование животных в составе основных средств оформляют записью:

Дебет счета 01 «Основные средства»;

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 6.

В конце года после установления фактической себестоимости выращивания скота производят корректировку себестоимости путем списания разницы со счета 11 «Животные на выращивании и откорме» на дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» обычной или сторнировочной записью. Соответственно корректируют стоимость оприходованных животных по счету 01 «Основные средства».

Затраты, связанные с приобретением взрослого скота в основное стадо (суммы оплаты счетов-фактур, расходы по доставке), учитывают на отдельных аналитических счетах по субсчету 7 «Приобретение взрослых животных» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», включая начисление НДС. В состав основных средств этих животных принимают по фактической себестоимости их приобретения: дебет счета 01 «Основные средства», кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 7.

На этом же субсчете счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» учитывают затраты по доставке животных, полученных безвозмездно. После оприходования этих животных в составе основных средств Дебет счета 01 «Основные средства», Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления» (по счету капитальных вложений эти операции не проводят), учтенную сумму затрат по доставке животных списывают с субсчета 7 счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и присоединяют к стоимости животных по счету 01 «Основные средства» (дебет счета 01, кредит счета 08, субсчет 7). На конец года на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчета 6 и 7, может оставаться сальдо, которое отражает незаконченные операции по формированию основного стада.

2.8 Учет источников финансирования долгосрочных инвестиций

Источниками финансирования долгосрочных инвестиций могут быть собственные и привлеченные средства организаций.

К *собственным* источникам финансирования долгосрочных инвестиций относят прибыль, остающуюся в распоряжении организаций, амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, средства фондов накопления, страховые возмещения, полученные в покрытие потерь и убытков от страховых случаев.

К *привлеченным* источникам финансирования долгосрочных инвестиций относят долгосрочные кредиты банков, долгосрочные займы, долевое участие в строительстве, средства внебюджетных фондов, средства федерального бюджета и некоторые другие.

Полученные долгосрочные кредиты банков учитывают по кредиту счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. На суммы погашенных кредитов дебетуют счет 67 в корреспонденции со счетами денежных средств. Порядок кредитования, оформления кредитов и их погашения регулируется правилами банков и кредитными договорами.

Поступление средств от заимодавцев (кроме банков) отражают по дебету счетов учета денежных средств или других счетов и кредиту счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». При возврате (погашении полученных кредитов) счет 67 дебетуют и кредитуют счета учета денежных средств.

Расходы предприятия по уплате процентов по кредитам банков и иным заемным средствам, использованным на долгосрочные инвестиции, относят в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Проценты, уплаченные после ввода в действие основных средств и нематериальных активов, подлежат отнесению в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». На этот же счет относят и проценты по просроченным ссудам.

Средства внебюджетных фондов и федерального бюджета, выделенные предприятию на возвратной или безвозвратной основе, учитывают по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» и дебету счетов учета денежных средств или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в зависимости от того, на каких условиях выделены средства.

Средства целевого финансирования и целевых поступлений расходуют в строгом соответствии с установленными сметами. При использовании этих средств они списываются в дебет счета 86 с кредита соответствующих счетов.

Аналитический учет по счету 86 ведут по назначению целевых средств и по каждому источнику поступления.

2.9 Отражение операций по долгосрочным инвестициям в регистрах учета

Для отражения операций по капитальным вложениям в регистрах учета предназначены ведомость № 79-АПК учета затрат по капитальным вложениям и ремонту и журнал-ордер № 16АПК. Кроме того, могут применяться лицевые счета подразделений (ф. № 83-АПК) и ведомость № 80-АПК учета затрат по законченным капитальным вложениям.

Лицевыми счетами подразделений (производственными отчетами) пользуются при наличии значительного числа объектов капитальных вложений в хозяйстве. На основе данных лицевых счетов (производственных отчетов) и листков-расшифровок или непосредственно из первичных документов делают записи в ведомость № 79-АПК, в которой аналитический учет затрат по счетам капитальных вложений осуществляют в соответствии с действующей номенклатурой счетов, субсчетов и аналитических счетов. Для каждой группы затрат отводят отдельный раздел.

Затраты в ведомости систематизируют по объектам учета, статьям и корреспондирующим счетам: 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 96 «Резервы предстоящих расходов» и др. Каждую сумму записывают в определенную графу. Суммы с кредита счета 60 записывают по данным журнала-ордера № 6-АПК. Следует иметь в виду, что на дебет счетов капитальных вложений могут быть отнесены суммы с кредита счетов, учет по которым ведут и в других журналах-ордерах. Это относится к счетам 50, 51, 71 и др. Суммы по ним записывают в ведомость № 79-АПК на основании листков-расшифровок. В отдельных графах по каждому объекту капитальных вложений отражают суммы накладных расходов по строительству, которые сюда относят комплексными статьями путем распределения из раздела ведомости, где сосредоточен постатейный учет накладных расходов. Аналогичным путем поступают с расходами по эксплуатации строительных машин и механизмов.

В отдельные графы записывают суммы, характеризующие уменьшение затрат по строительству и приобретению основных средств (отходы производства, возврат материалов и т. п.). С учетом этих сумм в ведомости по каждому объекту ежемесячно подсчитывают сумму прямых затрат и суммы накладных расходов. Затем определяют общую сумму затрат с учетом прямых и накладных расходов по каждому объекту за месяц и с начала года (фактическую и в сметной стоимости).

В целом в ведомости № 79-АПК по каждому объекту капитальных вложений должно быть обеспечено получение следующих данных: по переходящим с прошлого года объектам – стоимость незавершенных капитальных вложений на начало года по фактической и сметной стоимости; по затратам текущего года – по каждой статье затрат в разрезе корреспондирующих счетов суммы затрат за месяц и нарастающим итогом с начала года (если на каждый объект отводят две строки); итоги затрат за месяц и с начала года.

Следует иметь в виду, что выявленные в ведомости итоги оборотов по кредиту счетов учета материальных ценностей и затрат, учитываемых в журнале-ордере № 10-АПК (счета 07, 10, 23, 29, 31, 69, 70, 96), подлежат отнесению на соответствующие счета в этом журнале-ордере (что делается, как правило, по счетам учета товарно-материальных ценностей на основании ведомостей № 46-АПК, по счетам учета затрат – на основании лицевых счетов формы № 83-АПК и т. д.).

Сводный учет оборотов по кредиту счетов капитальных вложений осуществляют в журнале-ордере № 16-АПК. Для каждого из включенных в журнал-ордер счетов отведен определенный раздел, где записывают кредитовые обороты по счетам в корреспонденции

с дебетом соответствующих счетов. В журнале-ордере записи делают в хронологическом порядке на основании соответствующих первичных документов или листков-расшифровок, если соответствующие суммы не отражены в ведомости № 79-АПК. Однако в большинстве случаев основанием для записей в журнал-ордер № 16-АПК являются данные ведомости № 79-АПК.

При значительном количестве объектов капитальных вложений наряду с ведомостью № 79-АПК предприятия могут вести и ведомость № 80-АПК (Ведомость учета затрат по законченным капитальным вложениям). Данная ведомость предназначена для накопления данных в целом по предприятию по законченным объектам капитальных вложений. Показатели этой ведомости используют для контроля за соблюдением сметной стоимости капитальных вложений и составления установленной отчетности.

Записи в ведомость № 80-АПК делают на основе данных ведомости № 79-АПК по законченным и принятым в эксплуатацию объектам капитальных вложений. При этом отраженные в ведомости № 79-АПК данные о прочих затратах, а также об убытках, включаемых в инвентарную стоимость объекта, в ведомости № 80-АПК распределяют по объектам капитальных вложений и выводят полную инвентарную стоимость введенных в действие объектов. При ведении ведомости № 80-АПК записи в журнал-ордер № 16-АПК сумм кредитовых оборотов счета 08 делают на основании данной ведомости (а не ведомости № 79-АПК).

Кредитовые обороты субсчетов счета 08 по формированию основного стада отражают в журнале-ордере № 16-АПК на основе данных первичных документов, сгруппированных в листках-расшифровках в разрезе корреспондирующих счетов. В силу малого количества операций по данным субсчетам затраты по формированию основного стада в течение месяца группируют в листках-расшифровках, в которых по каждому виду и группе животных отражают остаток на начало и конец месяца, а также обороты по дебету и кредиту за месяц. Остаток на начало месяца переносят из соответствующего листка-расшифровки за прошлый месяц. Суммы дебетовых оборотов определяют на основе данных ведомости № 73-АПК.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.