



**Светлана Михайловна Бычкова
Дина Гомбоевна Бадмаева**

Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве

*Текст предоставлен правообладателем
http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=180407
Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: ЭКСМО; Москва; 2008
ISBN 5-699-26797-2 978-5-699-26797-2*

Аннотация

Учебное пособие написано в соответствии с требованиями государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования третьего поколения. Материал расположен в логической последовательности, удобной для восприятия: сначала рассматриваются вопросы бухгалтерского учета с выделением особенностей организации учета на сельскохозяйственных предприятиях, далее – порядок закрытия счетов и составления отчетности. В конце каждой главы представлена типовая корреспонденция бухгалтерских счетов, ключевые слова, контрольные вопросы и тесты. Благодаря такой структуре книги читатель получает теоретические знания и учится применять их на практике. Несомненное достоинство учебного пособия состоит в том, что оно позволяет без привлечения дополнительной литературы сдать экзамен по рассматриваемой дисциплине. Для студентов, аспирантов и преподавателей сельскохозяйственных вузов, бухгалтеров предприятий АПК, специалистов, получающих второе высшее образование, а также для тех, кто проходит аттестацию и повышение квалификации.

Содержание

Предисловие	5
ГЛАВА 1	6
1.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ	7
1.2. СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ	8
1.3. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ	10
1.4. ПОНЯТИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ И ЕЕ СОДЕРЖАНИЕ	12
1.5. РАБОЧИЙ ПЛАН СЧЕТОВ ОРГАНИЗАЦИИ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	14
1.6. ВЫБОР СПОСОБОВ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	17
1.7. ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ	20
1.8. УЧЕТ В КРЕСТЬЯНСКИХ (ФЕРМЕРСКИХ) ХОЗЯЙСТВАХ	21
Ключевые слова	30
Контрольные вопросы и задания	31
Тесты	32
ГЛАВА 2	34
2.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ	35
2.2. ПОНЯТИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ, ИХ ОЦЕНКА И ПРИНЯТИЕ К УЧЕТУ	36
2.3. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	38
2.4. УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	41
2.5. УЧЕТ ВЫБЫТИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	43
Ключевые слова	46
Контрольные вопросы и задания	47
Тесты	48
ГЛАВА 3	50
3.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ	51
3.2. ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	52
3.3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОТРАЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ	56
3.4. СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ	58
3.5. УЧЕТ НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	60
3.6. ВОССТАНОВЛЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	64
3.7. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	66
3.8. УЧЕТ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПРИ АРЕНДЕ И ЛИЗИНГЕ	68
Ключевые слова	78
Контрольные вопросы и задания	79
Тесты	80

ГЛАВА 4	82
4.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ	83
4.2. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ	84
4.3. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	85
4.3.1. Поступление внеоборотных активов путем их приобретения за плату	86
4.3.2. Поступление объектов основных средств при строительстве	87
4.3.3. Поступление основных средств в счет вклада в уставный (складочный) капитал, безвозмездное поступление или приобретение в обмен на другое имущество	88
Конец ознакомительного фрагмента.	89

Светлана Бычкова

Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве

Предисловие

В настоящее время особое внимание уделяется ведению бухгалтерского учета на предприятиях, ближайшее будущее которого связано с одобрением Министерством финансов Российской Федерации Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (приказ Минфина России от 10 июня 2004 г. № 180).

В Концепции речь идет об основных событиях, которые ожидают бухгалтеров и связаны с переходом российской системы бухгалтерского учета и отчетности на международные стандарты.

В процессе реформирования существующей системы бухгалтерского учета и отчетности остается неизменным юридическое основание отражения в учете фактов хозяйственной жизни, в качестве которого выступают первичные документы, в которых отражаются (регистраются) факты хозяйственной жизни. Вместе с тем в этом процессе намечается тенденция сближения бухгалтерского и налогового учета, усиливается значение консолидированной отчетности и законодательного ее регулирования.

В этих условиях повышаются требования к знаниям об организации бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях, о специфике деятельности сельскохозяйственной организации, порядке отражения хозяйственных операций в свете современных требований к информации.

Данное учебное пособие призвано вооружить специалистов требуемыми качественными теоретическими знаниями и практическими навыками относительно ведения бухгалтерского учета на отдельно взятом сельскохозяйственном предприятии, формирования и представления бухгалтерской отчетности всем заинтересованным пользователям.

Главное достоинство учебного пособия состоит в том, что в нем представлены все основные особенности бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях; рассмотрены порядок и методика закрытия счетов в конце года и правила составления отчетности; сформулированы необходимые положения учетной политики, касающиеся организации учета имущества, обязательств, доходов и расходов и формирования финансовых результатов сельскохозяйственного предприятия.

Особое внимание уделено документальному оформлению операций, совершаемых сельскохозяйственным предприятием. Приводятся многочисленные примеры расчетов бухгалтерских показателей.

Материал базируется на законодательных и нормативных актах, в том числе методических указаниях Министерства сельского хозяйства Российской Федерации, с последними изменениями.

Авторы надеются на сотрудничество с преподавателями учебных заведений, использующих данное учебное пособие в работе, и с благодарностью примут все замечания и пожелания.

Замечания можно направлять по адресу: Санкт–Петербург, г. Пушкин—196605, Санкт–Петербургское шоссе, д. 2. Санкт–Петербургский государственный аграрный университет. Кафедра экономического анализа и финансов в АПК. Профессору С.М. Бычковой.

ГЛАВА 1

Бухгалтерский учет и учетная политика на сельскохозяйственных предприятиях

После изучения этой главы вы узнаете:

- !!! о сущности бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях;
- !!! об организации бухгалтерского учета на сельскохозяйственном предприятии и о пользователях бухгалтерской информации;
- !!! об особенностях бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях;
- !!! об обосновании учетной политики;
- !!! о рабочем плане счетов и выборе способов ведения бухгалтерского учета; !!!
- о порядке проведения инвентаризации;
- !!! о целях и задачах учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах;
- !!! о формах организации бухгалтерского учета в фермерских хозяйствах;
- !!! о преимуществах и недостатках разных форм бухгалтерского учета в фермерских хозяйствах.

1.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I и II.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации.
3. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129–ФЗ «О бухгалтерском учете».
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденное приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденное приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально–производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное в ред. приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 156н, от 26 марта 2007 г. № 26н.
8. План счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.
9. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Аскери–АССА, 2007.
10. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г.

1.2. СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

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

Объектами бухгалтерского учета в сельском хозяйстве являются:

- имущество предприятия (основные средства, материально–производственные запасы, нематериальные активы, финансовые вложения, денежные средства и др.);
- собственный капитал (уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, фонды специального назначения, резервы, нераспределенная прибыль);
- задолженность других организаций (дебиторская задолженность) и обязательства сторонним организациям и физическим лицам (кредиторская задолженность, кредиты банков, займы);
- хозяйственные операции, осуществляемые предприятиями в процессе их деятельности и вызывающие изменения в составе имущества и обязательств.

Главной целью бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях являются анализ, интерпретация и использование экономической информации для выявления тенденций развития предприятия, выбора варианта и принятия управленческих решений. В частности, учетная информация используется на следующих уровнях управления: внутрихозяйственном (в производственных подразделениях – данные первичного и сводного учета), общехозяйственном (по хозяйству в целом – данные текущего бухгалтерского учета, включая данные отчетности) и внешнем уровне управления сельскохозяйственным производством (используется в основном квартальная и годовая бухгалтерская отчетность). Кроме информационной, бухгалтерский учет выполняет контрольную функцию, суть которой сводится к иллюстрации выполнения организационного плана и оценке рентабельности каждой отрасли хозяйства, а также к предотвращению провалов в работе, нерационального использования ресурсов и, следовательно, к сохранению средств предприятия.

Бухгалтерский учет в соответствии с законодательством Российской Федерации позволяет сельскохозяйственным предприятиям решить следующие задачи:

- формировать полную и достоверную информацию о деятельности предприятия и его имущественном положении, необходимую внутренним пользователям бухгалтерской отчетности (руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества предприятия) и внешним пользователям (инвесторам, поставщикам, кредиторам, налоговым, финансовым, банковским органам и др.);
- предоставлять информацию для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов согласно утвержденным нормам, нормативам и сметам;
- предотвращать негативные явления в хозяйственно–финансовой деятельности предприятия;
- выявлять и мобилизовывать внутрихозяйственные резервы обеспечения финансовой устойчивости предприятия;
- осуществлять оценку фактического использования выявленных резервов.

По закону ответственность за организацию бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций на сельскохозяйственном предприятии, как и в других сферах деятельности, несет руководитель. Он назначает главного бухгал-

тера, который, в свою очередь, несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности; проводит контроль за рациональным использованием ресурсов и руководит бухгалтерской службой.

Бухгалтерский учет на предприятии осуществляется в соответствии с утвержденными руководителем рабочим планом счетов, первичной документацией (типовой и разработанной на самом предприятии), порядком проведения инвентаризации и методами оценки видов имущества и обязательств, правилами документооборота и технологией обработки учетной информации, а также в соответствии с порядком контроля за хозяйственными операциями.

1.3. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях характеризуется рядом особенностей, отражающих специфику отрасли. Это вызвано естественным фактором: процесс производства связан с землей и живыми организмами, а также социальным фактором – в сельском хозяйстве возможны разные организационно–правовые формы предприятий.

Выделяют следующие основные особенности бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях, связанные с этим проблемы и задачи.

1. Главным средством производства в сельском хозяйстве является земля, поэтому необходим бухгалтерский учет земельных угодий и финансовых вложений в них. При организации и ведении учета земель в сельском хозяйстве земельные угодья отражают в натуральных показателях (гектарах), в денежном выражении показывают дополнительные (в качестве капитальных) вложения и покупные земли.

2. Специфика бухгалтерского учета в агропромышленном секторе обусловлена неодинаковой природой отраслей сельского хозяйства (растениеводство, животноводство, вспомогательное производство и т.д.) и соответственно происходящими в них изменениями (посев, оприходование урожая, прирост живой массы, приплод и пр.).

3. В сельском хозяйстве из–за действия климатических факторов производство сезонное (в первую очередь это касается растениеводства). Бухгалтерский учет призван отражать сезонность работ и затрат, которая, в свою очередь, оказывает влияние на бухгалтерский учет (например, в период уборки и основных сельскохозяйственных работ объем учетных работ возрастает, а в период сезонного уменьшения объема работ сокращается).

4. Зачастую от одной культуры или одного вида скота получают несколько видов продукции. Это приводит к необходимости разграничения затрат в бухгалтерском учете.

5. Производство сельскохозяйственной продукции – длительный процесс, иногда оно занимает более одного календарного года. По некоторым сельскохозяйственным культурам и животным затраты осуществляются в текущем отчетном году, а продукцию получают только в следующем отчетном году (озимые зерновые культуры, откорм молодняка крупного рогатого скота и др.). По этой причине в учете затраты разграничивают по производственным циклам, не совпадающим с календарным годом: затраты прошлых лет под урожай текущего года, затраты текущего года под урожай будущих лет и затраты текущего года под урожай этого же года.

6. Часть продукции собственного производства поступает на внутрихозяйственное потребление (внутренний оборот): продукция растениеводства – на семена, корм скоту, в переработку; продукция животноводства – на удобрения в растениеводстве, корм скоту. В связи с этим необходимо четкое отражение движения продукции на всех этапах внутрихозяйственного оборота.

7. В аграрном производстве используется разнообразная сельскохозяйственная техника, что требует достоверного бухгалтерского учета всех мобильных машин и механизмов.

Кроме этих факторов, на организацию бухгалтерского учета в сельском хозяйстве оказывают влияние организационно–правовые формы предприятий. Сельскохозяйственные предприятия могут быть акционерными обществами, товариществами, обществами с ограниченной ответственностью, кооперативами, унитарными предприятиями (муниципальными и государственными), крестьянскими (фермерскими) хозяйствами и их ассоциациями.

Таким образом, система бухгалтерского учета сельскохозяйственных предприятий находится в зависимости от организации аграрного производства, организационно–правовой формы и специализации хозяйства, но при этом ей присущи общие черты, характерные

для учета в любой отрасли народного хозяйства: учет строится по единому унифицированному Плану счетов, применяются типовые регистры бухгалтерского учета и формы, а также методы организации учетных работ.

1.4. ПОНЯТИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ И ЕЕ СОДЕРЖАНИЕ

Основным документом организации, определяющим порядок ведения бухгалтерского учета при отражении хозяйственных операций, является **учетная политика**. Главное назначение учетной политики – документально закрепить применяемые организацией способы ведения бухгалтерского учета.

Согласно ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» под учетной политикой подразумевается выбранная совокупность способов ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения и отражения в учете хозяйственных операций.

Каждая организация самостоятельно формирует учетную политику исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности. При разработке учетной политики предприятие имеет право определить политику в области методов списания сырья, материалов и хозяйственного инвентаря в производство, методов оценки незавершенного производства, возможности применения ускоренной амортизации, вариантов формирования ремонтных и страховых фондов и т.д.

Основными задачами учетной политики сельскохозяйственного предприятия являются формирование набора четких инструкций, положений и методов, которые позволят упорядочить, унифицировать (насколько это возможно), регламентировать основные участки учета, создать единую схему документооборота, систему оценки активов предприятия, сформировать отчетность, верно отражающую имущественное положение хозяйства. Эти задачи решаются путем применения множества способов ведения бухгалтерского учета, к которым относятся: способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации и утверждается руководителем организации. Основным требованием, предъявляемым к принятой на сельскохозяйственном предприятии учетной политике, является то, что она не должна противоречить действующим законодательным и нормативным актам Российской Федерации.

В учетной политике утверждаются:

- 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 документов, применяемые для отражения фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- методы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики на сельскохозяйственных предприятиях необходимо придерживаться следующих требований и правил:

1) предприятие должно выбирать один способ из нескольких, допускаемых законодательными и нормативными актами по бухгалтерскому учету в Российской Федерации. Если по конкретному вопросу в этих документах не установлены способы ведения бухгалтерского

учета, то при формировании учетной политики организация самостоятельно разрабатывает необходимый способ исходя из положений по бухгалтерскому учету;

2) выбранные способы должны устанавливаться во всех структурных подразделениях предприятия независимо от места их расположения и функционирования. Это означает, что представительства, отделения, филиалы должны придерживаться учетной политики, установленной головным предприятием;

3) при ведении бухгалтерского учета предприятие должно обеспечивать соблюдение в течение отчетного периода принятой учетной политики (методов ведения учета) в отношении отражения отдельных хозяйственных операций и оценки имущества, определяемых по правилам, установленным законодательством в зависимости от условий хозяйствования. Значит, принятые предприятием правила должны устанавливаться на длительный (не менее года) срок и не могут меняться в течение отчетного года;

4) эти правила должны быть закреплены соответствующим внутренним документом (приказом руководителя предприятия, утверждающим Положение об учетной политике);

5) в том случае, когда предприятие не может сформировать достоверную информацию об объектах исходя из установленных правил бухгалтерского учета, это (с соответствующим обоснованием) должно быть отражено в пояснительной записке.

Конкретный вариант учета нужно выбирать, руководствуясь выгодой для деятельности организации, принимая во внимание объем учетной работы (требование рациональности – рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации).

Вновь созданная организация должна сформировать учетную политику и утвердить ее соответствующим приказом не позднее 90 дней со дня приобретения организацией прав юридического лица. Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год.

1.5. РАБОЧИЙ ПЛАН СЧЕТОВ ОРГАНИЗАЦИИ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Методология бухгалтерского учета в Российской Федерации предполагает использование Плана счетов, обязательного для применения во всех организациях, в том числе на сельскохозяйственных предприятиях.

Данный План счетов представляет собой унифицированный список закодированной информации (т.е. такой информации, каждому пункту которой присвоен определенный номер – код), отражающей в определенном списке бухгалтерских счетов положение об имуществе организации и источниках его формирования. Для того чтобы бухгалтерский учет в организации был более эффективен, создают рабочий план счетов. Это план счетов, принятый в организации, в нем указаны необходимые рабочие субсчета и аналитические счета в рамках унифицированных счетов.

Согласно п. 3 ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» при формировании учетной политики должен быть утвержден рабочий план счетов. Это же требование отражено в п. 5 ПБУ 1/98. Рабочий план счетов представляет собой полный перечень синтетических и аналитических счетов, необходимых организации для ведения бухгалтерского учета, и утверждается на основании типового Плана счетов, принятого Минфином России, а также методических рекомендаций, утвержденных Минсельхозом России.

Если в Плане счетов нет счетов, необходимых для деятельности организации, она может вводить дополнительные синтетические счета, используя свободные коды. Введение дополнительных счетов должно быть согласовано с Минфином России.

Перечень субсчетов носит рекомендательный характер, поэтому организации могут вводить дополнительные субсчета, исключать и уточнять отдельные.

Все совершаемые хозяйственные операции оформляются первичными (оправдательными) документами, на основании которых и ведется бухгалтерский учет. Применение унифицированной первичной документации позволяет избежать разнобоя на первом этапе организации бухгалтерского учета и облегчает внедрение компьютерного учета.

Общие требования к оформлению документов установлены п. 2 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете». Формы первичных документов, отражающих факты финансово-хозяйственной жизни организации, по которым не предусмотрены типовые формы, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности и график документооборота являются обязательными элементами учетной политики.

Для сельскохозяйственных предприятий раздел о формировании перечня первичных документов весьма актуален. Это связано с тем, что, как правило, в хозяйствах, занимающихся производством сельхозпродукции, применяется множество форм первичной документации. Это зависит от вида производимой продукции, способов учета, дифференциации и разобщенности производства и т.д. Минсельхозом России разработан общий перечень форм первичных документов, утвержденных Госкомстатом России¹.

Обращение документов на предприятии происходит в соответствии с утвержденным на предприятии графиком документооборота.

Под **документооборотом** подразумевается движение документов от момента их составления на данном предприятии или получения со стороны до сдачи в архив после обработки и систематизации.

¹ В настоящее время – Федеральная служба государственной статистики.

В графике документооборота указываются сроки составления, представления, также порядок обработки первичных документов, регистрации и группировки учетных данных с указанием ответственных лиц. График документооборота составляется главным бухгалтером сельскохозяйственного предприятия и после утверждения руководителем становится обязательным для исполнения.

Первичные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм, а документы, формы которых не предусмотрены в этих альбомах, должны содержать обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации;
- содержание хозяйственной операции;
- наименования должностей и подписи лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления.

Унифицированные формы утверждены по следующим разделам учета:

- по учету сельскохозяйственной продукции и сырья;
- по учету труда и его оплаты;
- по учету материалов, основных средств и нематериальных активов;
- по учету работ в капитальном строительстве и автомобильном транспорте;
- по учету работы строительных машин и механизмов;
- по учету результатов инвентаризации;
- по учету кассовых и торговых операций.

Перед записями в регистры синтетического учета первичные документы систематизируют и накапливают.

Под **регистрам** в бухгалтерском учете понимают различные виды таблиц, в которые заносят данные из первичной документации. Регистры подразделяют по трем основаниям: назначению (хронологические, систематические и комбинированные), обобщению данных (интегрированные, дифференцированные), внешнему виду (книжки, карточки, свободные листы, машинные носители). В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах учета и в бухгалтерской отчетности.

Перечень регистров бухгалтерского учета обусловлен формой бухгалтерского учета, применяемой в организации. Под **формой бухгалтерского** учета понимают совокупность разных учетных регистров с установленным порядком и способом записи в них.

В настоящее время применяются следующие формы учета, рекомендованные Минфином России:

- 1) журнально–ордерная;
- 2) мемориально–ордерная;
- 3) формы с использованием вычислительной техники;
- 4) другие формы.

Наибольшее распространение в сельском хозяйстве получила **журнально–ордерная форма бухгалтерского учета**. При этой форме информацию, отраженную в первичных документах, заносят непосредственно в журнал–ордер либо предварительно группируют в накопительных ведомостях. Журналы–ордера используют в течение месяца для отражения операций по отдельному синтетическому счету либо группе взаимосвязанных счетов. Журналы–ордера являются регистрами хронологического и синтетического учета. По окончании месяца итоги журналов–ордеров переносят в Главную книгу, данные которой используют при составлении отчетности.

Предприятия АПК применяют 17 журналов–ордеров, 52 ведомости сводного аналитического учета (в том числе 36 используются сельскохозяйственными предприятиями), 5 реестров, 4 книги, бухгалтерские справки, листки–расшифровки, лицевые счета (производственные отчеты) подразделений и сводные.

Правильно организованный бухгалтерский учет позволяет пользователям бухгалтерской информации получать данные, адекватно отражающие положение дел на сельскохозяйственном предприятии.

Информация о применяемых в организации регистрах также должна быть отражена в учетной политике. Регистры бухгалтерского учета ведутся:

- 1) в специальных книгах (журналах), в них все страницы пронумерованы и заключены в переплет, на последней странице указывается общее число пронумерованных страниц за подписью главного бухгалтера или другого уполномоченного лица;
- 2) в карточках, которые хранят в специальных картотеках. Карточки открывают на год и регистрируют в специальном реестре для обеспечения контроля за их сохранностью;
- 3) на свободных листах (в ведомостях), их хранят в папках–регистраторах;
- 4) в виде машинограмм, на дискетах и других машинных носителях.

Сформированный таким образом раздел учетной политики о первичных документах и регистрах бухгалтерского учета, применяемых на сельскохозяйственном предприятии, позволит упорядочить движение документов и сократить время на их обработку, что приведет к более эффективному формированию данных бухгалтерской отчетности.

1.6. ВЫБОР СПОСОБОВ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Под выбором способов ведения бухгалтерского учета подразумевается определение способов амортизации основных средств, нематериальных и иных активов, оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции, признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг и т.д.

На каждом участке учета в организации могут применяться те или иные правила и способы, которые предусмотрены методологией современного учета и нормативными актами. Для каждого из таких участков выбирается один способ из множества предложенных, и этот выбор имеет огромное значение в системе учета организации.

В учетной политике сельскохозяйственное предприятие имеет право закрепить выбор способа амортизации **нематериальных активов**. Это связано с формированием общей стоимости активов (имущества) и их отражением в балансе и отчетности хозяйства и с формированием такой важной учетной и управленческой категории, как затраты на производство сельхозпродукции и прочие затраты предприятия. Сельскохозяйственное предприятие может предусмотреть один из следующих способов начисления амортизации по нематериальным активам:

1) линейный – по нормам, рассчитанным на основе срока полезного использования (по объектам, по которым невозможно определить срок полезного использования, срок службы, нормы амортизации устанавливаются в расчете на 20 лет, но не более срока деятельности предприятия);

2) пропорционально объему продукции (работ, услуг);

3) уменьшаемого остатка.

Начисленные амортизационные отчисления предприятие может отражать в бухгалтерском учете двумя методами: путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете либо путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.

Учетная политика для **основных средств** предусматривает вариантность учета в следующих случаях.

1. *Порядок учета основных средств стоимостью не более 20 000 руб.* – в составе материально–производственных запасов в пределах установленного учетной политикой лимита или в общеустановленном порядке с начислением по ним амортизации.

2. *Способ начисления амортизации.* Как правило, предприятия сельского хозяйства имеют множество фондов, которые занимают большую долю активов в бухгалтерском балансе и представлены разнообразными группами основных средств. Это вызывает

сложности при определении способов амортизации той или иной группы основных средств, что усугубляется использованием этих фондов по разным направлениям. Так или иначе, в учетной политике сельскохозяйственного предприятия обязательно должны быть отражены способы начисления амортизации по объектам всех групп основных средств в зависимости от срока их использования, производственного (или непроизводственного) назначения, отраслевых особенностей эксплуатации (например, существует проблема амортизации продуктивного и рабочего скота). Сельскохозяйственное предприятие может выбрать один способ начисления амортизации по основным средствам из четырех:

1) линейный;

2) уменьшаемого остатка;

3) списания по сумме чисел лет срока полезного использования;

4) пропорционально объему продукции (работ, услуг).

По группам однородных объектов основных средств может применяться любой способ начисления амортизации из перечисленных, но внутри каждой группы должен применяться только один способ. Кроме того, предприятия могут применять ускоренную амортизацию. Перечень высокотехнологичных отраслей и эффективных видов машин и оборудования, при котором применяется ускоренная амортизация, устанавливается федеральными органами исполнительной власти. При ускоренной амортизации применяется равномерный (линейный) способ начисления, и норма годовых амортизационных отчислений увеличивается на коэффициент ускорения в размере не выше 2. Решение о применении метода ускоренной амортизации оформляется как элемент учетной политики.

3. *Решение о переоценке основных средств.* Предприятие может не чаще одного раза в год переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. В дальнейшем такие объекты должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Один из наиболее важных разделов учетной политики посвящен особенностям учета **материально–производственных запасов (МПЗ)**. Это связано со сложностью и разными способами оценки и списания МПЗ, контролем за сохранностью и формированием себестоимости сельскохозяйственной продукции и затрат на ее производство. В учетной политике необходимо отразить избранный метод учета приобретения и заготовления МПЗ на счетах 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»; без применения счетов 15, 16.

Оценка МПЗ, отпускаемых в производство (или для иных целей), осуществляется одним из следующих способов (вариант способа отмечается в учетной политике):

- 1) по себестоимости каждой единицы;
- 2) по средней себестоимости;
- 3) ФИФО (по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ).

Порядок учета МПЗ регламентируется ПБУ 5/01 «Учет материально–производственных запасов». Согласно п. 25 данного ПБУ в учетной политике должна быть предусмотрена возможность создания резерва под снижение стоимости МПЗ с использованием счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Кроме того, в учетной политике обязательно должны найти отражение следующие моменты.

1. *Состав прямых расходов, включаемых в себестоимость продукции (работ и услуг) и способ оценки незавершенного производства (НЗП).* На предприятиях массового и серийного производства НЗП может отражаться по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, прямым статьям затрат, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. Косвенные расходы, связанные с производством нескольких видов продукции, могут распределяться пропорционально или заработной плате основных работников, или стоимости сырья и материалов, или объему выпущенной продукции. Общехозяйственные расходы списываются в зависимости от того, каким способом формируется себестоимость продукции: по полной производственной себестоимости или по сокращенной себестоимости. В первом случае по окончании месяца общехозяйственные расходы, накопленные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списывают в дебет счетов производственных затрат (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»); во втором случае общехозяйственные расходы в конце месяца в полном объеме списывают непосредственно в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж». Готовая продукция может оцениваться по фактической производственной себестоимости, нормативной (плановой) себестоимости с

использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» либо без использования данного счета.

2. Перечень создаваемых резервов предстоящих платежей, нормативы отчислений в резервы. В целях равномерного включения предстоящих расходов и платежей в издержки производства предприятие может создавать резервы: на предстоящую оплату отпусков, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, выплату вознаграждений по итогам работы за год, ремонт основных средств, гарантийный ремонт и обслуживание, производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства, предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий. Кроме того, резервы могут создаваться на иные цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации и нормативными правовыми актами Минфина России.

3. Порядок определения предельной величины расходов по долговым обязательствам. Предприятие может переводить долгосрочную задолженность в краткосрочную или учитывать заемные средства, срок погашения которых по договору займа или кредита превышает 12 месяцев, до истечения указанного срока в составе долгосрочной задолженности. При списании дополнительных затрат по полученным займам и кредитам предприятие может либо отразить их в отчетном периоде, в котором были произведены эти расходы, либо показать как дебиторскую задолженность с последующим отнесением в состав прочих расходов в течение срока погашения заемных обязательств. В целях равномерного включения в состав расходов сумм причитающихся процентов или дисконта по выданным предприятием векселям или облигациям предприятие вправе предварительно учитывать начисленные проценты (дисконт) в составе расходов будущих периодов либо относить суммы процентов или дисконта на прочие расходы полностью в момент их начисления.

Определенные учетной политикой способы ведения учета на тех или иных участках, формы ведения учета дают возможность упорядочить и сделать универсальным бухгалтерский учет предприятия.

1.7. ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

Одним из наиболее важных разделов при формировании учетной политики является раздел, регламентирующий проведение инвентаризаций на сельскохозяйственном предприятии. В соответствии со ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете» для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Для целей инвентаризации под имуществом организации понимаются основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и другие финансовые активы, а под финансовыми обязательствами – кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы.

Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в ее бухгалтерском учете, а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Инвентаризация оформляется первичными документами установленной формы (инвентарными описями, актами инвентаризации, сличительными ведомостями).

Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем предприятия. Если по графику инвентаризация проводилась не ранее 1 октября отчетного года, то перед составлением годовой бухгалтерской отчетности инвентаризация не нужна. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет.

Инвентаризация может быть обязательной или инициативной.

Проведение инвентаризации *обязательно*:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или в других чрезвычайных ситуациях, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации предприятия;
- в других случаях, предусмотренных законодательством. Порядок и сроки проведения *инициативной* инвентаризации определяет руководитель предприятия.

Инвентаризация относится к способам ведения бухгалтерского учета, и порядок проведения инвентаризации является одним из приложений к учетной политике.

Помимо прочего, по инициативе руководства в учетную политику может включаться множество положений, актуальных только для предприятия. Правильно сформированная учетная политика позволяет работникам бухгалтерии выбирать варианты учета в пределах законодательной базы.

1.8. УЧЕТ В КРЕСТЬЯНСКИХ (ФЕРМЕРСКИХ) ХОЗЯЙСТВАХ

Законом РСФСР от 22 ноября 1990 г. № 348-І «О крестьянском (фермерском) хозяйстве» предусмотрена обязанность владельцев хозяйства учитывать результаты своей работы. Федеральным законом «О бухгалтерском учете» подтверждена обязанность организации и ведения бухгалтерского учета для хозяйствующих субъектов всех форм собственности.

Крестьянское (фермерское) хозяйство (КФХ) – это малая экономическая структура сельского хозяйства, которая зачастую решает серьезные продовольственные вопросы в определенном районе.

КФХ разрешено руководствоваться Рекомендациями по ведению учета производственной деятельности в крестьянском (фермерском) хозяйстве, разработанными Ассоциацией крестьянских (фермерских) хозяйств и сельскохозяйственных кооперативов (АККОР) по согласованию с Минфином России (письмо от 21 апреля 1993 г. № 9–2–13).

Учет в КФХ ведется только в интересах фермера (собственника) и по его усмотрению. Фермеры могут использовать рекомендованные действующие и рекомендованные в настоящее время регистры, например книгу учета имущества крестьянского (фермерского) хозяйства (форма № 1–КХ), книгу учета продукции и материалов (форма № 2–КХ), книгу учета труда (форма № 3–КХ), журнал учета хозяйственных операций (форма № 4–КХ), ведомость финансовых результатов (форма № 5–КХ).

КФХ (ассоциациям) с большим объемом производства и реализации сельскохозяйственной продукции рекомендуется вести бухгалтерский учет с применением единой журнально–ордерной формы учета.

Ведение бухгалтерского учета в КФХ нередко служит показателем высокой культуры деятельности. Правильно поставленный учет:

- способствует охране имущественных прав и законных интересов фермеров;
- обеспечивает необходимый объем информации для принятия своевременных управленческих решений;
- позволяет проводить анализ деятельности и оценку уровня рентабельности хозяйства;
- создает условия для контроля со стороны государственных органов за деятельностью КФХ по использованию кредитов, оплате и охране труда, уплате налогов и др.

Для организации и ведения бухгалтерского учета КФХ осуществляют следующее:

- самостоятельно устанавливают форму бухгалтерской работы исходя из условий хозяйствования;
- определяют формы и методы бухгалтерского учета, основываясь на действующих в Российской Федерации формах и методах (при соблюдении общих принципов), установленных Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, а также технологию обработки учетной информации;
- обеспечивают применение установленных правил ведения бухгалтерского учета, в том числе порядка документирования хозяйственных операций, и их отражение в учетных регистрах, оценки имущества и хозяйственных операций, инвентаризации;
- разрабатывают систему внутрихозяйственного контроля;
- устанавливают метод определения выручки от реализации сельскохозяйственной продукции (работ, услуг) и т.д.

При ведении бухгалтерского учета должны соблюдаться требования объективности, точности, оперативности, простоты и доступности, экономичности, методического единства.

Фермеры при осуществлении бухгалтерского учета используют общепринятые приемы и способы: документацию, счета, инвентаризацию, двойную запись, баланс, оценку, калькуляцию.

Вместе с тем в соответствии с правом, предоставленным законодательством российским фермерам, они могут организовать оформление первичных бухгалтерских документов и составление отчетности **в книге учета доходов и расходов** без применения принципа двойной записи, Плана счетов и не составлять балансовый отчет.

Основная проблема для фермера – выбор наиболее приемлемого из возможных вариантов ведения учета, а также системы налогообложения и аудита.

В России на сегодняшний день существуют следующие формы организации бухгалтерского учета в КФХ.

1. Журнально–ордерная форма учета (см. рисунок).

При этой форме:

- учет всех хозяйственных операций ведут в накопительных ведомостях, что позволяет сгруппировать операции по кредиту главных счетов в разрезе корреспондирующих дебетовых счетов;



Рис. Журнально–ордерная форма учета:

Обозначения: — — последовательность выполнения учетных записей;
 ---- — сверка итогов

- в одном регистре можно сочетать хронологическую и систематическую записи и использовать ежемесячно итоги журналов–ордеров для записи оборотов в Главную книгу, не прибегая к составлению мемориальных ордеров;

- по некоторым главным счетам можно не вести специальный аналитический учет;

- достигается непосредственная увязка аналитического учета с синтетическим, а также с балансом;

- использование журналов–ордеров позволяет при регистрации в них операций быстрее ориентироваться в корреспонденции счетов и предотвращать не соответствующие экономическому содержанию записи;

- создаются условия для оптимального разделения труда.

2. Упрощенная форма учета с применением принципа двойной записи.

При этой форме упрощенный учет ведется с использованием рабочего плана счетов и принципа двойной записи. Для учета движения имущества, обязательств и хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета можно использовать *книгу по форме «Журнал–Главная»* (табл. 1.1).

Таблица 1.1

КНИГА «ЖУРНАЛ-ГЛАВНАЯ»											
за _____ 200__ г.											
(тыс. руб.)											
№	Дата	Содержание операции	Сумма оборота	Счета бухгалтерского учета							
				02		60		51		...	
				Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
		Остаток на начало месяца									
		Операции на основании документов									
		Оборот за месяц									
		Остаток на конец месяца									

В этом регистре совмещен аналитический и синтетический учет. Здесь получают отражение формирование хозяйственных средств фермера, их кругооборот и результаты (прибыль и убытки). Каждую операцию по ходу движения средств записывают по дебету счета (при поступлении средств), по кредиту счета (при их выбытии); движение доходов (прибыли) с момента их выявления отражается в противоположном направлении – с дебета одного счета (при списании прибыли) на кредит другого (при ее поступлении) (Дт 90 «Продажи» Кт 99 «Прибыли и убытки»).

В книге «Журнал–Главная» каждая сумма отражается в графах «Сумма оборота» трижды – по дебету одного счета и кредиту другого счета, поэтому итоговая сумма оборота всегда равна сумме дебетовых оборотов и сумме кредитовых оборотов всех счетов, что позволяет проконтролировать движение средств фермера.

Для аналитического учета фермер может использовать регистры трех видов:

- 1) книгу (карточки) количественно–суммовой формы;
- 2) книгу (карточки) многографной формы;
- 3) книгу (карточки) контокоррентной формы.

В *книге количественно–суммового учета* (табл. 1.2) отражаются средства хозяйства и их движение по видам (основные средства, материалы, продукция и др.).

Таблица 1.2

КНИГА КОЛИЧЕСТВЕННО-СУММОВОГО УЧЕТА

за _____ 200__ г.

(тыс. руб.)

Дата	№	Содержание операции, наименование средств	Цена	Дебет		Кредит		Из них	
				кол-во	сум-ма	кол-во	сум-ма	кол-во	сум-ма
		Остаток на начало месяца							
		Оборот							
		Остаток на конец месяца							

В *книге многографной формы* (табл. 1.3) учитываются затраты на производство и выход продукции. Учет в данной книге ведется по видам производства (молочное стадо крупного рогатого скота, картофель, озимая пшеница и т.д.).

Таблица 1.3

КНИГА МНОГОГРАФНОЙ ФОРМЫ

(учета затрат и выхода продукции)

за _____ 200__ г.

(тыс. руб.)

Дата	№	Содержание операции, наименование затрат, продукции	Дебет (затраты)				Кредит (выход продукции)	
			норма	износ ОС*	...	итого	кол-во	сумма
		Остаток на начало месяца						
		Оборот						
		Остаток на конец месяца						

*ОС — основные средства.

В *книге контокоррентной формы* (табл. 1.4) ведут учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, а также с другими организациями и лицами.

Таблица 1.4

КОНТОКОРРЕНТНАЯ КНИГА
(для учета расчетов с организациями и лицами)

за _____ 200__ г.

(тыс. руб.)

Дата	Номер операции	Содержание операции	Дебет	Кредит
		Остаток на начало месяца		
		Оборот		
		Остаток на конец месяца		

На основе данных книги «Журнал–Главная» фермер в конце отчетного периода составляет баланс путем переноса в балансовую таблицу конечных остатков на счетах.

3. Простая форма учета по принципу «приход – расход».

На КФХ распространяется, как уже отмечалось, единая методология ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, предусмотренная в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Однако данное правило реализовать полностью в настоящее время невозможно, так как руководители и члены большинства КФХ не имеют специальных знаний по бухгалтерскому учету. В связи с этим КФХ пока имеют право выбора формы организации и ведения бухгалтерского учета или по принципу «двойной записи», или по принципу «приход – расход».

При третьей форме учета российский фермер использует:

- книгу учета имущества КФХ (форма № 1–КХ);
- книгу учета продукции и материалов (форма № 2–КХ);
- книгу учета труда (форма № 3–КХ);
- журнал учета хозяйственных операций (форма № 4–КХ);
- ведомость финансовых результатов (форма № 5–КХ). Ввиду некоторой сложности этих форм и порядка учета в них многие экономисты предлагают еще более простые формы регистров и порядок учета в КФХ.

Для отражения имущества рекомендуется книга учета имущества (табл. 1.5).

Таблица 1.5

КНИГА УЧЕТА ИМУЩЕСТВА 1. Землепользование 1.1. Земельная площадь

КНИГА УЧЕТА ИМУЩЕСТВА

1. Землепользование

1.1. Земельная площадь

Наименование земельных угодий	Земельная площадь, га				Основание
	всего	в том числе по формам владения			
		срочное пользование	собственность	аренда	

1.2. Использование земель

№ п/п	Культура	Посевная площадь, га			
		2002 г.	2003 г.	2004 г.	и т.д.
1					
2					
3					
и т.д.					

2. Основные средства

№ п/п	Группы и виды ОС	Харак- терис- тика	Дата приоб- ретення	Коли- чество, шт.	Стои- мость	Амортизация		Выбы- тие
						норма, %	сумма, руб.	
1								
2								
3								
и т.д.								

3. Оборотные средства

№ п/п	Наименование	Остаток на начало года		Остаток на конец года	
		кол-во	сумма, руб.	кол-во	сумма, руб.
1					
2					
3					
и т.д.					

4. Скот и птица

Дата	Наличие животных			Приход						Расход					
				куплено			прочее поступле- ние			итого			продано		
	голов	вес, кг	стоимость	откуда	голов	вес, кг	откуда	голов	вес, кг	голов	вес, кг	стоимость	куда	голов	вес, кг

В книге учета имущества для отражения наличия земельных угодий предназначен раздел 1 «Землепользование», имеющий два подраздела.

В подразделе 1.1 «Земельная площадь» проставляют данные об общей земельной площади и ее распределении по видам угодий.

В подразделе 1.2 «Использование земель» показывают фактическое использование пашни под отдельными культурами за ряд лет, что позволяет анализировать урожайность выращиваемых культур и составлять необходимую статистическую отчетность.

Для учета основных средств используют раздел 2 «Основные средства», где по каждому объекту записывают его характеристику, дату приобретения, количество, стоимость и амортизацию.

Данные о наличии продукции сельского хозяйства, материалов и малоценных предметов заносят в раздел 3 «Оборотные средства».

В разделе 4 «Скот и птица» учитывают поголовье животных и птицы, их движение по видам животных на выращивании и откорме. По скоту основного стада учет можно вести по поголовью. При покупке и продаже животных в книге записывают фактическую стоимость приобретения или реализации. Итоговые данные раздела 4 один раз в год (на 1 января) по взрослому и продуктивному скоту переносят в раздел 2, по молодняку и взрослому скоту на откорме – в раздел 3 книги учета имущества.

В целях аналитического учета продукции и материалов можно использовать книгу учета продукции и материалов (табл. 1.6).

Таблица 1.6

КНИГА УЧЕТА продукции и материалов					
(тыс. руб.)					
Дата	Откуда поступило и куда вышло	Приход		Расход	
		кол-во	сумма	кол-во	сумма

Для учета начисления и оплаты труда работников КФХ применяют расчетно–платежную ведомость (форма № 44 – табл. 1.7).

Таблица 1.7

РАСЧЕТНО-ПЛАТЕЖНАЯ ВЕДОМОСТЬ по заработной плате								
(руб.)								
Фамилия, имя, отчество	Начислено, руб.	Расчетный коэффициент	Всего начислено	Необлагаемый минимум	Облагаемый доход	Подходный налог	Прочие удержания	Сумма к выплате

Расходы КФХ, связанные с производством и реализацией продукции, а также доходы, полученные фермером, можно вести в книге учета доходов и расходов (табл. 1.8).

Таблица 1.8

КНИГА УЧЕТА
доходов и расходов
за _____ 200__ г.

Доходы и расходы

№	Регистрация		Сумма, тыс.руб.			
	Дата и номер первичного документа	Содержание операции	Доходы — всего	в том числе не принимаемые для расчета налога	Расходы — всего	в том числе не принимаемые для расчета налога
Итого за I квартал						
Итого за II квартал						
Итого за 6 месяцев						
Итого за III квартал						
Итого за 9 месяцев						
Итого за IV квартал						
Всего за год						

Расчет совокупного дохода

(тыс. руб.)

Наименование показателя	Код стр.	200__ г.			
		I квартал	6 месяцев	9 месяцев	Год
Валовая выручка	100				
Расходы	110				
Совокупный доход	120				

В доходной части книги отражают выручку за реализованную продукцию (работы, услуги), а также другие доходы, не связанные с реализацией (от ценных бумаг, проценты банка).

В состав расходов включают стоимость приобретенных материальных ценностей, амортизацию основных средств, уплаченные налоги, расходы на оплату труда, отчисления во внебюджетные фонды и др.

Сопоставляя данные доходной и расходной части указанной книги, можно определить финансовый результат деятельности КФХ.

Все варианты учета сходны по принципу постановки учета, но имеются и различия:

- 1) в степени упрощенности;
- 2) в возможности формирования информации по аналитическим и синтетическим счетам;

- 3) в уровне выполнения контрольной и управленческой функции учета и др.

При выборе варианта учета КФХ принимают во внимание:

- размеры хозяйства и уровень его специализации;
- количество видов деятельности и видов производств;
- уровень квалификации фермера в области бухгалтерского учета;

- направленность КФХ на дальнейшее развитие. Поскольку в начале своей хозяйственной деятельности КФХ совершают незначительное количество хозяйственных операций, то и вести учет всех операций они могут путем их регистрации только в книге учета доходов и расходов, т.е. по принципу «доход – расход».

Однако при дальнейшем развитии, формировании многоотраслевого крестьянского хозяйства такая организация учета за

трудняет получение информации и не дает возможности увидеть полную картину деятельности хозяйства. Например, при простой форме очень сложно отражать затраты на производство и калькулировать себестоимость продукции, а также вести учет по кредиторской и дебиторской задолженности по отдельным поставщикам и покупателям. Кроме того, если фермер нуждается во внешних инвестициях и займах, то, чтобы заинтересовать потенциального инвестора (кредитора) в выгоды предоставления финансовых ресурсов, требуется полная и достоверная информация о результатах финансово-хозяйственной деятельности КФХ, а собрать необходимые данные при такой форме учета достаточно сложно.

Следовательно, знания и умение организовать учет хозяйственных операций на современном этапе экономического развития не только по простой форме очень важно для фермера.

Ключевые слова

Баланс. Бухгалтерский учет. График документооборота. Журналь—но—ордерная форма учета. Имущество. Инвентаризация. Крестьянское (фермерское) хозяйство. Мемориально—ордерная форма учета. Объект учета. Обязательство. ПБУ. Первичный документ. Рабочий план счетов. Регистр аналитического учета. Регистр синтетического учета. Учетная политика.

Контрольные вопросы и задания

1. Что такое бухгалтерский учет?
2. Каковы задачи бухгалтерского учета в организации?
3. Что является предметом бухгалтерского учета?
4. Что служит объектом бухгалтерского учета?
5. Назовите нормативные акты, регулирующие организацию бухгалтерского учета в Российской Федерации.
6. Что понимают под документацией?
7. Для чего необходима учетная политика?
8. Назовите способы ведения бухгалтерского учета, которые рассматриваются в учетной политике.
9. Кто должен разрабатывать учетную политику?
10. Что такое инвентаризация и для чего она проводится?
11. В чем заключаются особенности бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях?
12. Каковы цели организации учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах?
13. Как организован учет в КФХ?
14. Назовите учетные регистры при ведении бухгалтерского учета в КФК.

Тесты

1. Что определяет предмет бухгалтерского учета:
 - а) активы организации и их место в формировании общественного продукта;
 - б) хозяйственные операции;
 - в) активы, собственный и заемный капитал, хозяйственные процессы, формирующие учетную информацию о наличии и движении объектов бухгалтерского учета;
 - г) собственный и заемный капитал организации.
2. Одной из задач бухгалтерского учета выступает:
 - а) выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов обеспечения финансовой устойчивости;
 - б) обеспечение повышения профессионализма работников организации;
 - в) контроль за деятельностью вышестоящих органов управления.
3. Бухгалтерские документы – это:
 - а) любой материальный носитель данных об объектах учета;
 - б) нет понятия «бухгалтерский документ»;
 - в) материальный носитель данных об объектах бухгалтерского учета, который позволяет юридически доказательно подтвердить право и факт совершения операции.
4. Регистры бухгалтерского учета по характеру записей подразделяют следующим образом:
 - а) хронологические, систематические, комбинированные;
 - б) синтетические, аналитические;
 - в) хронологические, аналитические.
5. Под инвентаризацией понимается:
 - а) сверка учетных записей с фактическим наличием средств;
 - б) проверка наличия и состояния материальных ценностей, денежных средств;
 - в) проверка наличия средств с целью выявления хищений;
 - г) проверка наличия и состояния материальных ценностей, денежных средств, расчетов, источников образования средств и определение правильности учетных записей.
6. В основу строения журналов–ордеров положен признак:
 - а) произвольный;
 - б) дебетовый;
 - в) кредитовый;
 - г) смешанный.
7. Какие способы начисления амортизации по нематериальным активам отражаются в учетной политике организации:
 - а) линейный, уменьшаемого остатка;
 - б) кумулятивный (по сумме чисел лет срока полезного использования), пропорционально объему продукции, уменьшаемого остатка;
 - в) линейный и кумулятивный;
 - г) линейный, пропорционально объему продукции, способ уменьшаемого остатка.
8. Как списывается результат при закрытии счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» согласно учетной политике:
 - а) в дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;
 - б) в дебет счета 10 «Материалы»;
 - в) в кредит счета 10 «Материалы»;
 - г) в дебет или кредит счета 16.

9. Резервы могут формироваться в организации в соответствии с принятой учетной политикой для цели:

- а) ремонта основных средств;
- б) осуществления капитальных вложений (основных средств);
- в) покрытия непредвиденных убытков.

10. В учетной политике утверждаются:

- а) должностные права и обязанности работников бухгалтерской службы организации;
- б) рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- в) список материально ответственных лиц, имеющих право на получение денежных

средств из кассы под отчет.

11. Проведение инвентаризации имущества обязательно:

- а) при смене руководителя организации;
- б) при смене главного бухгалтера организации;
- в) при смене материально ответственного лица.

12. Инвентаризация основных средств может проводиться:

- а) один раз в год;
- б) один раз в три года;
- в) один раз в пять лет.

ГЛАВА 2

Учет нематериальных активов

После изучения этой главы вы узнаете:

- !!! о том, что такое оценка и принятие к учету нематериальных активов;
- !!! о порядке учета поступления нематериальных активов;
- !!! о правилах учета амортизации нематериальных активов; о списании нематериальных активов;
- !!! о том, что собой представляют деловая репутация и организационные расходы организации;
- !!! о типовой корреспонденции счетов по учету нематериальных активов.

2.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации.
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете».
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденное приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н.
6. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина от 13 июня 1995 г. № 49.
7. План счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению.

2.2. ПОНЯТИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ, ИХ ОЦЕНКА И ПРИНЯТИЕ К УЧЕТУ

Нематериальные активы – обобщающее понятие, применяемое для обозначения группы активов, не являющихся физическими (вещественными) объектами, но имеющих стоимостную (денежную) оценку. К таким активам относят:

- 1) произведения науки, литературы и искусства;
- 2) программы для электронных вычислительных машин – объективная форма совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств;
- 3) программы для ЭВМ базы данных – объективная форма представления и организации совокупности данных (статей, расчетов и др.), систематизированных с целью нахождения и обработки этих данных;
- 4) изобретения, полезные модели;
- 5) селекционные достижения, секреты производства (ноухау);
- 6) товарные знаки и знаки обслуживания – обозначения, позволяющие различать соответственно однородные товары и услуги разных юридических и физических лиц;
- 7) деловая репутация фирмы (гудвил), которую определяют расчетным путем как разницу между суммой, уплачиваемой продавцу за организацию (имущественный комплекс), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу этой организации на дату ее покупки.

На практике нематериальные активы относят к внеоборотным в силу предписаний действующего бухгалтерского законодательства – ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», устанавливающего перечень условий, единовременное выполнение которых позволяет отнести тот или иной актив к нематериальным:

- организация осуществляет контроль над объектом, в том числе имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие права организации на результат интеллектуальной деятельности;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- возможность идентификации организацией от другого имущества;
- организацией не предполагается последующая перепродажа данного актива;
- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- первоначальная стоимость объекта может быть достоверно определена;
- отсутствие материально–вещественной формы.

В соответствии с п. 2 ПБУ 14/2007 к нематериальным активам не относятся:

- а) не давшие положительного результата научно–исследовательские, опытно–конструкторские и технологические работы (НИОКР и ТР);
- б) незаконченные и не оформленные в установленном законодательством порядке НИОКР и ТР;
- в) материальные носители (вещи), в которых выражены результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- г) финансовые вложения.

Данное ПБУ устанавливает также, что в состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и спо-

способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов согласно ПБУ 14/2007 является инвентарный объект. Инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации и т.п.

В качестве инвентарного объекта данных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности.

Нематериальные активы в соответствии с ПБУ 14/2007 должны быть надлежащим образом документально оформлены. Исключительное право на изобретение, промышленный образец, полезную модель, товарный знак оформляется патентом (свидетельством) (либо договором уступки патента), который выдается (регистрируется) Российским агентством по патентам и товарным знакам. Исключительное право на программу для ЭВМ, базу данных, топологию интегральной микросхемы оформляется свидетельством (договором уступки имущественных прав), которое может быть получено (договор уступки – зарегистрирован) в Российском агентстве по правовой охране программ для ЭВМ, баз данных и топологий интегральных микросхем. Исключительное право на селекционные достижения оформляется патентом, который выдается Государственной комиссией Российской Федерации по испытанию и охране селекционных достижений.

Деловая репутация как нематериальный актив оформляется документами, свидетельствующими о приобретении предприятия в целом как имущественного комплекса (договором купли–продажи, передаточным актом).

В соответствии с ПБУ 14/2007 организационные расходы, связанные с созданием и образованием юридического лица, ранее относимые к нематериальным активам, с 1 января 2008 г. к нематериальным активам не относятся.

Согласно действующему законодательству в бухгалтерской отчетности отражаются первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации нематериальных активов на начало и конец отчетного года, стоимость списания и прироста, иные случаи движения нематериальных активов.

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежат раскрытию как минимум следующие данные:

- способы оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
- принятые организацией сроки полезного использования нематериальных активов (по группам);
- способы начисления амортизации по отдельным группам нематериальных активов;
- способы отражения в учете амортизационных отчислений по нематериальным активам.

2.3. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету в соответствии с Планом счетов на специальном синтетическом счете 04 «Нематериальные активы» по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету.

Порядок определения фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов зависит от способа их поступления в организацию:

- осуществление долгосрочных инвестиций организации – приобретение или создание нематериальных активов;
- поступление в счет вклада инвесторов в уставный капитал;
- безвозмездное получение от третьих лиц;
- поступление для осуществления совместной деятельности. Фактическая (первоначальная) стоимость нематериальных

активов, приобретенных за плату, определяется как сумма фактических расходов на приобретение, за исключением возмещаемых налогов.

При безвозмездном получении нематериального актива или его получении по договору уступки с оплатой неденежными средствами первоначальную стоимость оценивают исходя из рыночной стоимости аналогичного актива.

При внесении нематериального актива в уставный капитал его первоначальную стоимость определяют исходя из оценки, согласованной учредителями в учредительном договоре, но не выше оценки эксперта.

К фактическим расходам на приобретение нематериальных активов можно отнести следующие основные затраты:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности;
- таможенные пошлины и таможенные сборы, невозмещаемые налоги, государственные, патентные и иные пошлины;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, и суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;
- иные расходы, связанные с приобретением нематериального актива.

В фактические расходы на приобретение, создание нематериальных активов не включаются общехозяйственные и другие расходы, за исключением случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов.

К дополнительным расходам, увеличивающим стоимость нематериальных активов, относятся расходы, связанные с приведением активов в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты труда занятых этим работников, соответствующие отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы.

Нематериальные активы могут приобретаться организациями с привлечением заемных средств. В этом случае расходы по обслуживанию займов и кредитов (в виде причитающихся процентных платежей) относятся организацией–заемщиком на увеличение дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с предварительной оплатой. Это следует из п. 15 ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», утвержденного приказом Минфина России 2 августа 2001 г. № 60н.

Часто встречаются ситуации, когда при исполнении обязательств по договорам происходит взаимный обмен неденежными ценностями. Если одна из сторон в качестве погашения таких обязательств использовала нематериальные активы, то их первоначальную стоимость определяют исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией–контрагентом. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей). При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, стоимость нематериальных активов, полученных организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Данные о расходах, капитализируемых в бухгалтерском учете как нематериальные активы, первоначально накапливаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», затем уже сформированная сумма их первоначальной стоимости относится в дебет счета 04 «Нематериальные активы» записью в корреспонденции с кредитом счета 08. При приобретении нематериальных активов выделяемая сумма налога на добавленную стоимость (НДС) отражается на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Пример 2.1. Организация купила у физического лица и поставила на учет как нематериальный актив исключительное право патентообладателя на изобретение. За услуги по оформлению договора купли–продажи нотариальной конторе уплачено наличными 521 руб. Расчет с продавцом был произведен с расчетного счета организации на лицевой счет продавца в Сбербанке России в сумме 110 000 руб. За эту операцию Сбербанку России организация уплатила 780 руб.

Будут осуществлены следующие бухгалтерские записи.

Запись	Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
Дт 08-5 Кт 51	110 000	Оплачена с расчетного счета стоимость покупки нематериального актива
Дт 08-5 Кт 50	521	Оплачены услуги нотариальной конторы
Дт 08-5 Кт 51	780	Оплачены услуги банка за перевод денежных средств на лицевой счет физического лица
Дт 04 Кт 08-5	111 301	Принят к учету объект нематериальных активов

При поступлении нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал применяется следующий порядок оформления бухгалтерских проводок: задолженность учредителей по вкладам фиксируется записью по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 80 «Уставный капитал» на сумму оценки вклада согласно учредительному договору. При получении нематериального актива от учредителя в учете на ту же сумму составляется проводка по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями».

Безвозмездно полученные нематериальные активы приходятся по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления». Со счета 08 первоначальная стоимость нематериальных активов списывается на счет 04 «Нематериальные активы». По мере начисления амортизации стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов со счета 98–2 относится в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

Пример 2.2. Организация А, являясь одним из учредителей организации Б, регистрируемой в форме общества с ограниченной ответственностью, осуществляет свой вклад в уставный капитал организации Б патентом на производство продукции с исключительной передачей права изготовления этой продукции организации Б. Стоимость патента на балансе организации А – 20 000 руб., начисленная амортизация к моменту осуществления долгосрочных финансовых вложений – 20%. Согласованная между учредителями стоимость принимаемого в качестве вклада в уставный капитал патента – 35 000 руб.

Бухгалтерские записи в данной ситуации будут следующими.

В организации А:

Запись	Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
Дт 91-2 Кт 04	20 000	Передан патент на производство продукции
Дт 05 Кт 91-1	4 000	Списана начисленная амортизация патента
Дт 58 Кт 91-1	35 000	Отражен вклад в уставный капитал организации Б
Дт 91-2 Кт 98	19 000	Отражена разница между оценочной и фактической стоимостью патента
Дт 91-1 Кт 91-9	19 000	Отражен финансовый результат от передачи патента

В организации Б:

Дт 75-1 Кт 80 – 35 000 руб. – отражена задолженность участников по взносам в уставный капитал;

Дт 04 Кт 75-1 – 35 000 руб. – принят к учету патент как вклад в уставный капитал.

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по отдельным объектам нематериальных активов.

2.4. УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Стоимость нематериальных активов погашается постепенно посредством амортизации.

Амортизация нематериальных активов может производиться одним из способов:

- 1) линейным;
- 2) уменьшаемого остатка;
- 3) списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Один из этих способов по группе однородных нематериальных активов применяется в течение всего срока их полезного использования и не приостанавливается, кроме случаев консервации предприятия.

Для определения суммы амортизационных отчислений по нематериальному активу организация прежде всего должна установить срок полезного использования данного актива.

Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды (дохода) (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации). Для отдельных видов активов срок полезного использования может определяться исходя из натурального количества продукции, ожидаемого к получению в результате использования данных активов.

Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования. В отношении таких активов организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности определить срок полезного использования данного актива.

Амортизация нематериальных активов начисляется ежемесячно в течение года в размере – годовой суммы. В условиях сезонности сельскохозяйственного производства годовая сумма амортизационных отчислений по нематериальным активам начисляется равномерно в течение периода работы предприятия в отчетном году.

ПБУ 14/2007 устанавливает также ряд формальных правил относительно порядка начисления амортизации нематериальных активов:

- амортизационные отчисления по нематериальным активам начинают с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо его выбытия в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности;
- амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или его списания с бухгалтерского учета;
- амортизация нематериальных активов отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому она относится, и начисляется независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

В соответствии с Планом счетов организации амортизационные отчисления показываются в бухгалтерском учете одним из способов:

- 1) путем накопления соответствующих сумм на счете 05 «Амортизация нематериальных активов» в корреспонденции со счетами учета затрат (20, 26 и др.);

2) путем уменьшения первоначальной стоимости объекта нематериальных активов, т.е. списания начисленных сумм амортизации непосредственно с кредита счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции со счетами учета затрат.

Во втором случае после полного погашения стоимости объекта нематериальные активы продолжают отражаться в бухгалтерском учете до прекращения срока действия патента, свидетельства, других охранных документов в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на ее финансовые результаты.

2.5. УЧЕТ ВЫБИТИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальные активы выбывают из организации:

- в результате реализации (по разным причинам);
- вследствие списания из-за нецелесообразности дальнейшего использования;
- как финансовые вложения в уставный капитал других организаций;
- в результате передачи безвозмездно;
- в качестве вклада в совместную деятельность (простое товарищество).

Если объекты нематериальных активов полностью амортизированы, то происходит одновременное списание сумм накопленной амортизации и стоимости таких объектов. В случае прочего списания нематериальных объектов выбытие нематериальных активов отражается с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы» с последующим отнесением полученных доходов (расходов) на финансовые результаты организации.

По дебету счета 91 отражаются первоначальная (балансовая) стоимость нематериальных активов в корреспонденции с кредитом счета 04 «Нематериальные активы» и возможные расходы, понесенные организацией в связи с тем или иным процессом выбытия, в корреспонденции со счетами 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. По дебету счета 91 в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» отражаются также суммы НДС, входящие в выручку от реализации нематериальных активов.

По дебету счета 91 в корреспонденции с кредитом счета 05 «Амортизация нематериальных активов» отражается начисленная к моменту выбытия объекта амортизация. По кредиту счета 91 в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов, счета 58 «Финансовые вложения», иных возможных счетов отражаются также разные виды доходов (выручки) от выбытия нематериальных активов.

Выявленный на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в конце отчетного периода финансовый результат от всех операций по выбытию нематериальных активов, за исключением безвозмездной передачи, переносят на счет учета финансовых результатов – счет 99 «Прибыли и убытки». Кредитовый (прибыль) остаток переносят со счета 91 в кредит счета 99, дебетовое (убыток) сальдо списывают с кредита счета 91 в дебет счета 99; особо следует отметить, что отрицательный финансовый результат от реализации и безвозмездной передачи в целях налогообложения не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Операции по передаче нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал дочерних или зависимых предприятий отражаются в следующем порядке. По дебету счета 58 «Финансовые вложения» (в зависимости от срока действия договора) показывают стоимость передаваемых нематериальных активов в оценке, предусмотренной в договоре, в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету счета 91 в корреспонденции с кредитом счета 04 «Нематериальные активы» отражают их первоначальную (балансовую) стоимость. Одновременно с дебета счета 05 «Амортизация нематериальных активов» в кредит счета 91 списывают начисленную сумму амортизации.

Остаточная стоимость нематериальных активов, передаваемых на отдельный баланс в целях осуществления совместной деятельности или в качестве вклада в уставный капитал, может не совпадать с оценкой нематериальных активов, предусмотренной в учредительном договоре или в договоре о совместной деятельности. В этом случае на счете 91 возникает сальдо (по дебету или по кредиту) в зависимости от характера разницы.

При вкладах в уставный капитал счет 91 «Прочие доходы и расходы» закрывается на финансовые результаты и сумма на нем подлежит обложению налогом на прибыль в составе прочих доходов и расходов.

Типовая корреспонденция счетов по учету нематериальных активов

№ п/п	Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
			Дебет	Кредит
1	Договор уступки права на нематериальный актив	Отражены расходы по приобретению нематериального актива	08-5	60

№ п/п	Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
			Дебет	Кредит
2	Договор уступки права на нематериальный актив	Отражены расходы по государственной регистрации прав на нематериальный актив	08-5	76
3	Карточки учета нематериальных активов (счета-фактуры, акты о приеме-передаче объекта)	Принят к учету объект нематериальных активов	04	08-5
4	Бухгалтерская справка	Отражена отрицательная деловая репутация организации как расходы будущих периодов	98	04
5	Карточки учета нематериальных активов, бухгалтерские справки	Начислена амортизация по нематериальным активам и отнесена на вложения во внеоборотные активы, себестоимость продукции (работ, услуг), расходы будущих периодов	08, 20, 23, 25, 26, 29, 44,97	05
6	Карточки учета нематериальных активов, бухгалтерские справки	Начислена амортизация по нематериальному активу путем уменьшения первоначальной стоимости объекта	08, 20, 23, 25, 26, 29, 44,97	04
7	Бухгалтерские справки	Списана сумма накопленной амортизации при выбытии нематериального актива	05	04
8	Карточки учета нематериальных активов	Списана остаточная стоимость нематериальных активов в состав прочих расходов	91-2	04
9	Договор уступки прав на актив, карточки учета нематериальных активов	Отражена продажная стоимость нематериального актива в составе прочих доходов	62 (76)	91-2
10	Счета-фактуры	Отражен НДС с продажной стоимости нематериального актива	91-2	68

№ п/п	Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
			Дебет	Кредит
11	Выписки банка по рас- четному счету	Покупателем оплачен счет за реализованный нематериальный актив	51	62 (76)
12	Бухгалтерские справки	Отражен финансовый результат от реализации нематериальных активов	91-9	99
13	Акты о приеме-передаче объектов, бухгалтерские справки	Отражена передача ак- тива в качестве вклада в уставный капитал другой организации	58-1	91

Ключевые слова

Амортизация нематериального актива. Гудвил. Инвентарный объект. Интеллектуальная собственность. Нематериальный актив. Патент. Свидетельство. Финансовые вложения.

Контрольные вопросы и задания

1. Какой документ устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах?
2. Что такое нематериальные активы и в чем состоит необходимость выделения нематериальных активов как обособленного объекта учета?
3. Перечислите объекты нематериальных активов.
4. Каким критериям должны отвечать объекты при отнесении их к нематериальным активам?
5. Какие документы подтверждают права на объекты интеллектуальной собственности?
6. Что такое гудвил?
7. Как начисляется амортизация по нематериальному активу и какие факторы влияют на ее величину?
8. Какие направления выбытия нематериальных активов существуют в практике хозяйствования?

Тесты

1. Критериями признания объектов в качестве нематериальных активов являются:
 - а) наличие материально–вещественной структуры;
 - б) использование в производстве продукции (работ, услуг);
 - в) использование в течение ближайших 12 месяцев;
 - г) принадлежность права собственности на данное имущество организации;
 - д) возможность идентификации актива от другого имущества.
2. Основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит:
 - а) выполнение объектом самостоятельной функции в производстве продукции;
 - б) отдельный юридически оформленный документ, подтверждающий право организации на данный актив;
 - в) возможность распоряжаться данным объектом отдельно от других объектов.
3. В состав фактических расходов на приобретение нематериальных активов включаются следующие элементы:
 - а) оплата консультативных услуг по организации бухгалтерского учета нематериальных активов;
 - б) стоимость лицензии на осуществление деятельности, в которой будет использоваться приобретаемый нематериальный актив;
 - в) патентные пошлины, уплаченные в связи с приобретением исключительных прав правообладателя;
 - г) невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с приобретением объекта нематериальных активов.
4. Организация приобрела патент на производство продукции, но оказалось, что технологию необходимо доработать с учетом особенностей местного сырья. Расходы на оплату труда работников инженерно–технической службы организации следует относить:
 - а) на увеличение стоимости патента;
 - б) расходы будущих периодов;
 - в) текущие расходы организации;
 - г) прочие расходы организации.
5. При принятии на учет нематериальных активов операция, охарактеризованная в п.4, подлежит оформлению:
 - а) актом произвольной формы;
 - б) актом унифицированной формы № ОС–1;
 - в) инвентарной карточкой;
 - г) карточкой унифицированной формы.
6. Амортизация нематериальных активов должна начисляться в течение всего срока полезного использования этих активов, кроме случаев:
 - а) консервации нематериальных активов;
 - б) консервации организации;
 - в) неиспользования актива свыше шести месяцев;
 - г) принятия решения о сокращении срока полезного использования нематериальных активов.
7. В пояснениях к бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями ПБУ 14/2007 подлежат раскрытию:
 - а) источники поступления нематериальных активов за отчетный период;
 - б) способы оценки нематериальных активов, приобретенных за денежные средства;

в) способы начисления амортизации по отдельным группам нематериальных активов.

8. В случае какого из видов выбытия нематериальных активов с баланса организации результат от выбытия не относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

а) при продаже;

б) при списании из-за негодности к использованию;

в) при передаче в совместную деятельность.

ГЛАВА 3

Учет основных средств

После изучения этой главы вы узнаете:

- !!! о понятии и классификации основных средств;
- !!! о порядке оценки объектов основных средств при их поступлении на предприятие;
- !!! о документальном отражении и инвентарном учете операций с основными средствами;
- !!! о синтетическом учете операций с основными средствами;
- !!! о восстановлении основных средств;
- !!! об амортизации основных средств;
- !!! о выбытии и порядке списания основных средств; об инвентаризации основных средств;
- !!! об учете объектов основных средств при арендных отношениях и при отношениях лизинга (доходных вложениях в материальные ценности);
- !!! о типовой корреспонденции счетов по учету основных средств.

3.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации.
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете».
4. Постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации.
6. ПБУ 1/98 «Учетная политика организации».
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.
10. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные в ред. приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 156н.
11. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.
12. Постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».
13. Общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ), утвержденный постановлением Госкомстата России № 359 от 26 декабря 1994 г.
14. Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР, утвержденные постановлением Совета Министров СССР № 1072 от 22 апреля 1990 г.

3.2. ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Основные средства – это внеоборотные активы, отвечающие определенным критериям и обладающие материально–вещественной структурой. Основные средства представляют собой часть имущества, используемую в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

Не относятся к основным средствам и учитываются в составе средств в обороте предметы со сроком полезного использования менее 12 месяцев независимо от их стоимости.

В ПБУ 6/01 «Учет основных средств» приведены критерии выделения основных средств из множества внеоборотных активов. Помимо перечисленных выше условий, к ним также относятся следующие:

- организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- эти активы имеют способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

В соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2007 г. № 216–ФЗ с 1 января 2008 г. можно не амортизировать имущество стоимостью от 10 000 до 20 000 руб. Такие объекты и в бухгалтерском и в налоговом учете можно сразу списать в расходы.

Способность приносить экономические выгоды определяется длительностью использования объекта основных средств в хозяйственной деятельности организации. Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации.

К основным средствам в организации относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты. В составе основных средств учитываются также капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Для ведения учета основных средств в организациях применяется единая типовая **Классификация основных средств**, в соответствии с которой основные средства группируются по следующим признакам:

- отраслевому назначению;
- видам;
- принадлежности;
- степени использования.

Группировка основных средств *по отраслевому признаку* (растениеводство, животноводство и др.) позволяет получить данные об их стоимости в каждой отрасли.

По назначению основные средства организации подразделяются следующим образом:

1) производственные – основные средства, использование которых направлено на систематическое получение прибыли как основную цель деятельности, т.е. непосредственно или косвенно участвующие в процессе производства;

2) непроизводственные – не используемые при осуществлении обычных видов деятельности, т.е. основные средства, используемые в сфере бытового обслуживания, жилищно-коммунальном хозяйстве (ЖКХ), в общественном питании и т.п.

На сельскохозяйственных предприятиях в составе производственных основных средств выделяют основные средства сельскохозяйственного и несельскохозяйственного назначения.

По видам основные средства объединяются в следующие группы:

- 1) здания и сооружения;
- 2) рабочие и силовые машины;
- 3) оборудование;
- 4) транспортные средства;
- 5) передаточные устройства;
- 6) вычислительная техника;
- 7) производственный и хозяйственный инвентарь;
- 8) скот рабочий, продуктивный и племенной;
- 9) насаждения многолетние;
- 10) капитальные затраты в улучшение земель (без сооружений);
- 11) прочие основные средства.

По принадлежности основные средства подразделяют следующим образом:

- 1) собственные, принадлежащие организации по праву собственности, в том числе сданные в аренду без права выкупа;
- 2) находящиеся в оперативном управлении и хозяйственном ведении;
- 3) полученные в аренду без права выкупа.

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

- 1) в эксплуатации;
- 2) в запасе (резерве);
- 3) на стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации;
- 4) на консервации.

Эта группировка обеспечивает исчисление сумм амортизации.

Наименьшим элементом классификации выступает инвентарный объект. В целях бухгалтерского учета в соответствии с п. 6 ПБУ 6/01 инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный, конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы.

В свою очередь, комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

При установлении единицы бухгалтерского учета также следует руководствоваться нормой ПБУ 6/01, согласно которой при наличии у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть должна учитываться как самостоятельный инвентарный объект.

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией в составе основных средств соразмерно доле в общей собственности.

Объекты основных средств, поступающие в хозяйство, при их принятии к бухгалтерскому учету должны получить соответствующую оценку в денежном выражении. Различают **три вида оценки основных средств**: первоначальную, остаточную и восстановительную.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью объекта основных средств, приобретенного за плату, признается сумма фактически произведенных организацией затрат на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

Стоимость основных средств, по которой они приняты к учету, не подлежит изменению, кроме случаев, оговоренных в законодательстве. Изменение первоначальной стоимости допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации соответствующих объектов. Увеличение (уменьшение) первоначальной стоимости основных средств относится на добавочный капитал организации. **Остаточная стоимость** – стоимость, по которой объект отражается в бухгалтерском балансе. Она исчисляется как разность между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации по объекту (или группе объектов) основных средств на определенную дату.

Восстановительная стоимость – это стоимость, используемая при реализации механизма переоценки основных средств. Переоценку основных средств проводят с целью определения их реальной стоимости путем приведения первоначальной стоимости объектов в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.

В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного периода) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. При определении текущей (восстановительной) стоимости могут быть использованы:

- полученные в письменной форме от организаций–изготовителей данные о ценах на аналогичные основные средства;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций;
- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;
- оценки бюро технической инвентаризации;
- экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости основных средств.

Решение организации о переоценке по состоянию на начало отчетного года должно быть оформлено соответствующим распорядительным документом (приказом), обязательным для всех

служб организации, которые будут задействованы в переоценке. Такой документ должен включать перечень входящих в группу однородных основных средств.

Периодичность переоценки необходимо установить в приказе об учетной политике организации. Бухгалтерские записи по переоценке, проведенной в отчетном году, оформляются 31 декабря отчетного года. Однако при составлении баланса за отчетный год их не учитывают. Результаты переоценки учитывают во входящем сальдо на начало года в балансе за I квартал следующего года.

На сельскохозяйственных предприятиях взрослый рабочий и продуктивный скот основного стада приходят по фактической себестоимости выращивания – в том случае, когда животные, переводимые в основное стадо, выращены в самом хозяйстве (за счет собственного молодняка); по фактической стоимости приобретения – если животные, приходящие в основное стадо, покупаются на стороне.

Капитальные вложения в коренное улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме фактически произведенных затрат, относящихся к принятым в

отчетном году в эксплуатацию площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ.

На предприятиях, где имеются многолетние насаждения, их принимают к бухгалтерскому учету в два этапа:

1) приходят молодые насаждения в сумме, равной фактически произведенным затратам на их посадку;

2) при достижении эксплуатационного возраста приходят в оценке, равной сумме расходов на выращивание плюс суммы, определенные на первом этапе, т.е. по фактической себестоимости.

3.3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОТРАЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ

Независимо от способа поступления все поступающие в хозяйство объекты основных средств должны быть своевременно оприходованы и документально оформлены. Оприходование (прием) основных средств проводит специальная комиссия, которую назначает руководитель организации. Комиссия составляет акт о приеме–передаче объекта основных средств (форма № ОС–1) или акт (накладную) приема–передачи основных средств (специализированная форма № 101–АПК), которая используется как при приобретении объектов основных средств со стороны, так и при их изготовлении (сооружении) в хозяйстве.

В форме № 101–АПК содержится краткая информация, характеризующая объект и его соответствие техническим условиям. Акт составляется на каждый объект в отдельности или на несколько однотипных объектов, если они имеют одинаковую стоимость и были приняты в эксплуатацию в одном календарном месяце. После положительного заключения комиссии, основанного на сопоставлении и проверке сопроводительных и расчетных документов, акт утверждает руководитель организации. После чего данный документ с прилагаемой технической документацией по принятому объекту представляют в бухгалтерию. На основании этих документов в бухгалтерии составляют инвентарные карточки учета основных средств.

Объект основных средств, приобретаемый представителем организации непосредственно на предприятии поставщика, базе снабжения или транспортном терминале, принимается по доверенности. Если при приеме объектов основных средств обнаруживаются какие–либо несоответствия, неисправности или выявляется недостача, составляют коммерческий акт, на основании которого предъявляют иск поставщику либо транспортной организации (в зависимости от того, по чьей вине это произошло).

Прием–сдачу основных средств из капитального ремонта, реконструкции и модернизации проводит также специальная комиссия. При этом оформляют акт о приеме–сдаче отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов основных средств (форма № ОС–3) или акт приема–сдачи отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов (форма № 102–АПК).

Перевод молодняка животных в основное стадо оформляется актом на перевод животных (форма № СП–47) или актом на перевод животных из группы в группу (форма № 214–АПК). Животных, приобретенных на стороне, приходяют в основное стадо по тем же правилам, по которым осуществляется приходование других объектов в состав основных средств. При этом на поступающих животных поставщиком должны быть оформлены и предоставлены племенные свидетельства.

Оприходование приобретенных (в собственность) земельных участков и объектов природопользования оформляется актом на оприходование земельных угодий (форма № 111–АПК). В этом документе дается характеристика принимаемых на баланс земельных угодий: площадь, вид угодий, место расположения, конфигурация, данные о плодородии, балансовая стоимость, прилагаемые документы, которые послужили основанием для составления акта.

Принятие к бухгалтерскому учету многолетних насаждений оформляется актом приема многолетних насаждений и передачи их в эксплуатацию (форма № 103–АПК), лесозащитных насаждений (форма № 103а–АПК).

Для составления перечисленных актов создается специальная комиссия с участием соответствующих специалистов.

После того как основные средства будут надлежащим образом оприходованы, необходимо обеспечить контроль за их сохранностью, внутрихозяйственным перемещением и использованием. Такой контроль обеспечивается путем закрепления инвентарных объектов

основных средств (с присвоением им инвентарных номеров) за хозяйственными подразделениями и материально ответственными лицами, а также посредством комплекса мероприятий, называемых инвентарным учетом. При этом составляется инвентарный список основных средств (по месту их нахождения, эксплуатации).

Для пообъектного аналитического учета в бухгалтерии предприятия на каждый объект основных средств заводят индивидуальную инвентарную карточку типовых форм: инвентарную карточку учета объектов основных средств (форма № ОС–6) – для зданий, сооружений, машин, оборудования, транспортных средств, инвентаря производственного и хозяйственного; инвентарную карточку учета для многолетних насаждений (форма № 109–АПК).

Для учета земель в хозяйствах ведется Земельная кадастровая книга, в которой проводится государственная регистрация права собственности на землю.

Начисление амортизации по объектам основных средств отражается в следующих регистрах бухгалтерского учета: ведомости начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд (без автотранспорта) (форма № 49–АПК); ведомости начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по автотранспорту (форма № 50–АПК).

Для определения непригодности объектов основных средств к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности их восстановления, а также для оформления документов на списание этих объектов на предприятии (если наличие основных средств является существенным) приказом руководителя может быть создана постоянно действующая комиссия. В ее состав входят должностные лица, в том числе главный бухгалтер (бухгалтер), заместитель руководителя, главный зоотехник, главный агроном, лица, на которых возложена ответственность за сохранность основных средств, и др. Для участия в работе комиссии могут приглашаться представители соответствующих инспекций.

Решение комиссии о списании объекта основных средств оформляется актом на списание зданий и сооружений (форма № 104–АПК) или актом о списании объекта основных средств (форма № ОС–4); актом на списание машин, оборудования и транспортных средств (форма № 105–АПК) или актом о списании автотранспортных средств (форма № ОС–4а); актом на выбраковку животных из основного стада (индивидуальный) (форма № 106–АПК) и актом на выбраковку животных из основного стада (групповой) (форма № 107–АПК); актом на списание производственного и хозяйственного инвентаря (форма № МБ–8).

Для списания многолетних насаждений предназначен акт на списание многолетних насаждений (форма № 108–АПК).

В названных актах отражаются первоначальная стоимость объекта, сумма износа на момент выбытия, указываются выводы и решения комиссии по вопросам, входящим в ее компетенцию, и т.п. Акты утверждает руководитель предприятия. На основании оформленного акта на списание основных средств в инвентарной карточке (инвентарной книге) делают отметку о выбытии объекта. Соответствующие записи осуществляются в документе, открываемом по месту нахождения объекта.

Продажа, безвозмездная передача объектов основных средств по договору дарения и передача организацией основных средств в собственность другого юридического или физического лица по договору мены оформляются актом (накладной) приема–передачи основных средств (форма № 101–АПК) или актом о приеме–передаче объекта основных средств (форма № ОС–1).

3.4. СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ

В соответствии с Планом счетов для учета основных средств организации служит балансовый счет 01 «Основные средства», который является синтетическим активным инвентарным счетом и предназначен для обобщения данных о наличии и движении основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении, залоге.

Исходя из требований ПБУ 6/01 и Методических рекомендаций по применению Плана счетов бухгалтерского учета агропромышленных организаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654, на сельскохозяйственных предприятиях к счету 01 «Основные средства» можно открывать субсчета:

- 1 «Производственные основные средства основной деятельности (кроме скота, насаждений, инвентаря, земельных участков и объектов природопользования)»;
- 2 «Прочие производственные основные средства»;
- 3 «Непроизводственные основные средства»;
- 4 «Скот рабочий и продуктивный»;
- 5 «Многолетние насаждения»;
- 6 «Земельные участки и объекты природопользования»;
- 7 «Объекты неинвентарного характера»;
- 8 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;
- 9 «Основные средства, полученные по лизингу и в аренду»;
- 10 «Прочие объекты основных средств»;
- 11 «Выбытие основных средств».

В общем случае на субсчетах (кроме субсчета 01–11) отражают наличие и движение:

- на субсчете 01–1 – производственных основных средств основного вида деятельности (отраслей сельского хозяйства), кроме тех, которые учтены на других субсчетах;
- на субсчете 01–2 – основных средств других отраслей и производств, служб и т.п., которые по своему назначению непосредственно не связаны с основной деятельностью организации (промышленность, строительство и др.);
- на субсчете 01–3 – основных средств для обслуживания социально–бытовой сферы деятельности организации (ЖКХ, бытового обслуживания, просвещения и т.п.);
- на субсчете 01–4 – всех видов взрослого рабочего и продуктивного скота, отражаемого в составе основных средств;
- на субсчете 01–5 – всех видов молодых и принятых в эксплуатацию многолетних насаждений, включая лесные полосы;
- на субсчете 01–6 – земельных участков, лесных и водных угодий, месторождений полезных ископаемых, переданных организации в собственность, а также приобретенных за плату в соответствии с действующим законодательством;
- на субсчете 01–7 – капитальных вложений неинвентарного характера в земельные участки, лесные и водные угодья, недра, предоставленные организации в пользование;
- на субсчете 01–8 – инвентаря и хозяйственных принадлежностей со сроком полезного использования свыше 12 месяцев;
- на субсчете 01–9 – лизингового имущества, если по договору лизинга имущество числится на балансе лизингополучателя, а также долгосрочно арендованных основных средств, если по условиям договора их отражают на балансе арендатора;
- на субсчете 01–10 – прочих объектов основных средств, не названных выше;

- на субсчете 01–11 учитывают выбытие основных средств, если оно продолжительно. Это позволяет получать информацию об объектах основных средств, находящихся в процессе выбытия, отдельно от информации о других объектах (находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации и т.д.).

По дебету счета 01 «Основные средства» отражают остаток основных средств на отчетную дату и поступившие основные средства, по кредиту – выбытие основных средств по первоначальной (восстановительной) стоимости.

Поступление основных средств записывают по дебету счета 01 в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Выбытие основных средств в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организаций» и ПБУ 10/99 «Расходы организаций» во всех случаях отражается на сопоставляющем счете 91 «Прочие доходы и расходы». При этом к счету 01 «Основные средства» открывают субсчет 11 «Выбытие основных средств». По дебету этого субсчета показывают первоначальную стоимость выбывающего объекта основных средств, по кредиту – сумму начисленной амортизации. По завершении процедуры выбытия остаточную стоимость объекта списывают со счета 01 на счет 91, субсчет 2 «Прочие расходы».

При списании основных средств без применения отдельного субсчета 11 «Выбытие основных средств» к счету 01 «Основные средства» дебетуют счет 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции с кредитом счета 01 и далее с кредита счета 01 остаточную стоимость объекта основных средств списывают в дебет счета 91–2.

Регистром синтетического учета основных средств служит журнал–ордер № 13–АПК, записи в котором выполняют на основании первичных учетных документов.

3.5. УЧЕТ НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации.

Амортизация – исчисленный в денежном выражении износ основных средств в процессе их применения, производственного использования.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не меняются (земельные участки и объекты природопользования).

Началом начисления амортизации следует считать 1-е число месяца, следующего за месяцем принятия его к бухгалтерскому учету. Окончанием начисления амортизации следует считать 1-е число месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или его списания с бухгалтерского учета.

Начисление амортизации приостанавливается в случаях:

- нахождения объекта на реконструкции и модернизации по решению руководителя организации;
- перевода объекта основных средств по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев;
- восстановления объекта, продолжительность периода которого превышает 12 месяцев.

В соответствии с п. 16 ПБУ 10/99 «Расходы организации» амортизация признается в качестве расхода в зависимости:

- от величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов;
- от срока полезного использования амортизируемых объектов;
- от принятых организацией способов начисления амортизации.

Срок полезного использования объекта основных средств организация определяет исходя из следующих факторов:

- ожидаемого срока использования объекта в соответствии с предполагаемой производительностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации, естественных условий и влияния внешней среды, системы проведения ремонта;
- планируемого объема производства продукции или выполнения работ в результате практического применения этого объекта;
- ограничений, вытекающих из нормативно–правовых актов. В зависимости от срока полезного использования основные средства подразделяются на 10 амортизационных групп. Это средства со сроком полезного использования:

- 1) от 1 года до 2 лет включительно;
- 2) от 2 до 3 лет включительно;
- 3) от 3 до 5 лет включительно;
- 4) от 5 до 7 лет включительно;
- 5) от 7 до 10 лет включительно;
- 6) от 10 до 15 лет включительно;
- 7) от 15 до 20 лет включительно;
- 8) от 20 до 25 лет включительно;
- 9) от 25 до 30 лет включительно;
- 10) свыше 30 лет.

Амортизация по объектам основных средств начисляется одним из следующих способов:

- 1) линейным;
- 2) уменьшаемого остатка;
- 3) списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- 4) списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Один из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств применяется в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

При *линейном способе* годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется на основе первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, которую исчисляют исходя из срока полезного использования этого объекта.

Пример 3.1. Приобретен объект стоимостью 120 000 руб. со сроком полезного использования в течение пяти лет. Годовая норма амортизационных отчислений – 20%. Годовая сумма амортизационных отчислений составит

$$120\,000 \times 20\% : 100 = 24\,000 \text{ руб.}$$

При *способе уменьшаемого остатка* годовую сумму начисления амортизационных отчислений определяют исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной в соответствии со сроком полезного использования этого объекта и коэффициентом ускорения, устанавливаемым законодательством Российской Федерации. Коэффициент ускорения применяется по перечню высокотехнологичных отраслей и эффективных видов машин и оборудования, устанавливаемому федеральными органами исполнительной власти.

В налоговом учете при начислении амортизации по некоторым основным средствам применяют понижающие и повышающие коэффициенты:

1) по основным средствам, работающим в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности (кроме основных средств 1—3-й амортизационных групп), а также по основным средствам, принадлежащим сельскохозяйственным организациям промышленного типа, к основной норме амортизации – специальный коэффициент, но не выше 2;

2) по легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам первоначальной стоимостью соответственно более 600 000 и 800 000 руб. – специальный понижающий коэффициент 0,5;

3) по объектам лизинга по всем группам, за исключением 1–3-й групп, – не более 3.

Пример 3.2. Приобретен объект основных средств стоимостью 600 000 руб. со сроком полезного использования пять лет. В учетной политике установлен коэффициент ускорения 2. Норма амортизации, исчисленная в соответствии со сроком полезного использования, составляет 20% (100% : 5 лет), увеличенная на коэффициент 2 составит 40%.

Начисленные суммы амортизации по годам: в 1-й год: $600\,000 \times 40\% = 240\,000 \text{ руб.}$

во 2-й год: $(600\,000 \text{ руб.} - 240\,000 \text{ руб.}) \times 40\% = 144\,000 \text{ руб.}$

в 3-й год: $(360\,000 \text{ руб.} - 144\,000 \text{ руб.}) \times 40\% = 86\,400 \text{ руб.}$

в 4-й год: $(216\,000 \text{ руб.} - 86\,400 \text{ руб.}) \times 40\% = 51\,840 \text{ руб.}$

в 5-й год: $(129\,600 \text{ руб.} - 51\,840 \text{ руб.}) \times 40\% = 31\,104 \text{ руб.}$

Таким образом, по истечении срока полезного использования объекта при использовании данного метода амортизации остается несписанный остаток в сумме 46 656 руб. Эту стоимость можно также списать последовательно в будущих периодах при условии даль-

нейшего использования объекта основных средств. Данный способ позволяет организации в первые годы эксплуатации объекта основных средств списывать на затраты большую часть амортизационных отчислений, тем самым обеспечивая более быструю окупаемость капитальных вложений. Что касается несписанного остатка стоимости объекта, то это объективно вполне оправданно: если допустить списание объекта основных средств в результате окончания срока его использования, то практически любой объект будет иметь какую-то минимальную стоимость, выражающую стоимость остающихся запасных частей, узлов, деталей и прочих составляющих, которые можно применять повторно.

При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовую сумму амортизационных отчислений определяют исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и годового соотношения, в числителе которого проставляется число лет, остающихся до конца срока службы объекта, в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Пример 3.3. Приобретен объект основных средств стоимостью 200 000 руб. Срок службы – шесть лет. Сумма чисел лет срока полезного использования составляет 21 (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6).

Амортизация составит:

в 1-й год: $200\,000 \text{ руб.} \times 6 \text{ лет} : 21 = 57\,140 \text{ руб.};$

во 2-й год: $200\,000 \text{ руб.} \times 5 \text{ лет} : 21 = 47\,620 \text{ руб.};$

в 3-й год: $200\,000 \text{ руб.} \times 4 \text{ года} : 21 = 38\,100 \text{ руб.};$

в 4-й год: $200\,000 \text{ руб.} \times 3 \text{ года} : 21 = 28\,570 \text{ руб.};$

в 5-й год: $200\,000 \text{ руб.} \times 2 \text{ года} : 21 = 19\,050 \text{ руб.};$

в 6-й год: $200\,000 \text{ руб.} \times 1 \text{ год} : 21 = 9\,520 \text{ руб.};$

Вся сумма амортизации равна 200 000 руб.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) амортизационные отчисления начисляют исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Пример 3.4. Приобретен грузовой автомобиль грузоподъемностью более 2 т с предполагаемым пробегом до 400 000 км стоимостью 100 000 руб. В отчетном периоде пробег должен составить 10 000 км.

Годовая сумма амортизационных отчислений равна:

$100\,000 \text{ руб.} \times 10\,000 \text{ км.} : 400\,000 \text{ км} = 2\,500 \text{ руб.}$

Амортизационные отчисления по объектам основных средств в течение отчетного года начисляют ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере исчисленной годовой суммы.

В случае принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету в течение отчетного года годовой суммой амортизации считается сумма, определенная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, до отчетной даты годовой бухгалтерской отчетности.

Особенностью сельскохозяйственной отрасли является то, что по многим видам основных средств (особенно в растениеводстве) начисленную амортизацию невозможно отнести на один объект учета затрат основного производства, так как многие виды основных средств выполняют работы под разные объекты учета затрат (тракторы, комбайны, почвообрабатывающие машины и др.). В связи с этим их распределяют на конкретные объекты учета затрат пропорционально выполненным работам или по другим основаниям.

В растениеводстве амортизация распределяется на конкретные объекты учета затрат в ведомости распределения затрат в растениеводстве (форма № 110–АПК). В этой ведомости каждая строка отводится для однородной группы основных средств, по которой начисленная амортизация подлежит распределению: тракторы, почвообрабатывающие машины, машины для посева культур, машины для уборки культур и т.д. По каждой однородной группе основных средств указывают принцип распределения затрат: пропорционально эталонным гектарам, площадям обработки и др.

В животноводстве амортизацию и другие затраты по содержанию основных средств относят, как правило, прямо на соответствующие виды и группы животных. При содержании в животноводческих помещениях нескольких групп животных эти расходы распределяют между ними пропорционально занимаемой ими площади.

Для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств, предназначен счет 02 «Амортизация основных средств».

Начисленная сумма амортизации основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или расходов на продажу (в зависимости от того, где и в каких целях эксплуатируется данный объект).

Аналитический учет по счету 02 ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность сбора данных о начисленной амортизации основных средств, что необходимо для составления бухгалтерской отчетности и в конечном счете для управления организацией.

3.6. ВОССТАНОВЛЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Восстановление объекта основных средств возможно путем проведения мероприятий по его ремонту, модернизации или реконструкции. Ремонт объектов основных средств может выполняться собственными силами предприятия – хозяйственным способом либо с обращением к услугам сторонних организаций – подрядным способом. Независимо от выбранного способа предварительно составляют ведомость дефектов объекта, подлежащего ремонту. В этой ведомости указывают виды и характер предполагаемых работ, устанавливают вероятные сроки их выполнения, необходимые для замены материалы, детали и т.п., проводят расчет сметной стоимости ремонта.

Ремонт основных средств следует осуществлять в соответствии с планом, который составляют по видам основных средств, подлежащих ремонту, в денежном выражении исходя из системы планово–предупредительного ремонта, разрабатываемого предприятием с учетом технических характеристик основных средств,

условий их эксплуатации и других факторов. Системой планово–предупредительного ремонта предусматривается обслуживание основных средств, текущий и средний ремонт, капитальный и особо сложный ремонт отдельных объектов основных средств.

Согласно Плану счетов на сельскохозяйственных предприятиях в целях учета ремонта основных средств к счету 23 «Вспомогательные производства» могут быть открыты следующие субсчета:

1. «Ремонтные мастерские»;
2. «Ремонт зданий и сооружений».

Затраты на ремонт основных средств отражаются в соответствующих первичных документах по учету операций отпуска (расхода) материальных ценностей, начисления оплаты труда, задолженности поставщикам за выполненные работы и других расходов.

Затраты по ремонту организации могут относить сразу на счета издержек производства и обращения или создавать ремонтный фонд для накопления средств на выполнение ремонтных работ, особенно на предприятиях с сезонным характером производства.

При текущем ремонте расходы оформляются бухгалтерскими записями:

Дт 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др. Кт 10 «Материалы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

При капитальном ремонте заключают договор на его выполнение, выписывают наряд–заказ и объект сдают подрядчику. В бухгалтерском учете производят записи:

Дт 23 «Вспомогательные производства», 1 «Ремонтные мастерские» или 2 «Ремонт зданий и сооружений», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Сумма НДС предъявляется к возмещению из бюджета на основании счета–фактуры.

Дт 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» Кт 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

После окончания ремонта оформляется счет–фактура и предъявляется платежное требование:

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт счетов учета денежных средств.

В целях равномерного включения предстоящих расходов на ремонт основных средств, в том числе арендованных, в издержки производства или обращения отчетного периода организация может создавать резерв расходов на ремонт – ремонтный фонд. Порядок создания резерва должен быть отражен в учетной политике организации. В этом случае в течение

всего отчетного периода в издержки производства (обращения) включается сумма отчислений, рассчитанная по сметной стоимости предполагаемых объемов ремонта. Допустим, годовая смета затрат на ремонт составляет 90 000 руб., тогда ежемесячная сумма резервирования равна 7500 руб. (90 000 руб. : 12 мес.).

При инвентаризации резерва расходов на ремонт основных средств излишне зарезервированные суммы в конце года сторнируются. В том случае, когда окончание ремонтных работ по объектам основных средств с длительным сроком выполнения и при существенном объеме этих работ происходит в следующем за отчетным году, остаток резерва на ремонт основных средств не сторнируется. По окончании ремонта излишне начисленную сумму резерва относят на финансовые результаты отчетного периода.

Для отражения в бухгалтерском учете операций по формированию и использованию ремонтного фонда применяется счет 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет 3 «Резервы на ремонт и гарантийное обслуживание».

Создание ремонтного фонда оформляется бухгалтерской записью:

Дт 20 «Основное производство», (25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы и др.) Кт 96–3 «Резервы на ремонт и гарантийное обслуживание».

После завершения ремонтных работ и приема отремонтированных объектов по акту производится запись:

Дт 96–3 «Резервы на ремонт и гарантийное обслуживание» Кт 23–2 «Ремонт зданий и сооружений».

Если ремонт основных средств в течение года осуществлялся неравномерно и на предприятии не создавался ремонтный фонд, возможен вариант отражения расходов в учете с использованием счета 97 «Расходы будущих периодов». В этом случае фактические затраты на ремонт постепенно накапливаются по дебету счета 97 с

кредита ресурсных счетов, а после окончания ремонтных работ по специальному расчету предприятия расходы будущих периодов относят с кредита счета 97 в дебет счетов учета затрат.

При отражении операций, связанных с модернизацией и реконструкцией (достройка, дооборудование) основных средств (затраты на которые согласно законодательству увеличивают первоначальную стоимость объекта), в бухгалтерском учете производятся следующие записи:

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

Дт 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»;

Дт 01 «Основные средства» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Аналитический учет операций по ремонту основных средств ведут в лицевом счете (производственном отчете – форма № 83–АПК) и в ведомости учета затрат по капитальным вложениям и ремонту (форма № 73–АПК). В лицевых счетах по статье «Содержание основных средств» выделяют отдельной строкой «Ремонт основных средств» по каждому объекту учета. Ежемесячно подсчитывают суммы затрат за месяц и нарастающим итогом с начала года.

3.7. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Инвентаризация – это прием ревизии, используемый для проверки соответствия фактического наличия средств в натуре данным бухгалтерского учета, а также для выяснения сохранности собственности в резервируемой организации. При этом фактическое наличие ценностей записывают в инвентаризационные описи, на основании которых и по данным бухгалтерского учета составляют сличительные ведомости, в которых выводят данные о недостачах и излишках ценностей. В процессе инвентаризации проверяют также реальность числящихся на балансе объектов основных средств.

Инвентаризацию основных средств, кроме скота, проводят не менее 1 раза в год и не ранее 1 октября отчетного года. Здания, сооружения и другие недвижимые объекты разрешено инвентаризовать не реже одного раза в год, библиотечные фонды – один раз в пять лет по состоянию на 1 декабря. Животных нужно инвентаризовать ежеквартально (на 1 апреля, 1 июля, 31 декабря отчетного года).

Количество и сроки инвентаризаций определяются на предприятии руководителем хозяйства, кроме случаев, когда ее проведение обязательно, и фиксируются в учетной политике.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при сдаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении факторов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Для проведения инвентаризации приказом руководителя предприятия создается комиссия, в состав которой включают главных специалистов, бухгалтера и др., но не менее трех человек. Инвентаризацию проводят в присутствии материально ответственного лица. За правильность и своевременность инвентаризации несут ответственность руководитель предприятия и главный бухгалтер.

При инвентаризации основных средств проверяют наличие и правильность заполнения инвентарных карточек, книг учета основных средств, инвентаризационных описей, инвентарных списков. Если при инвентаризации установлены факты перестройки зданий и сооружений, то необходимо выяснить, отражено ли это в учете, т.е. показано ли увеличение или уменьшение стоимости объекта.

При инвентаризации основных средств применяются следующие формы инвентаризационных описей:

- инвентаризационная опись основных средств формы № ИНВ–1;
- инвентаризационная опись многолетних насаждений формы № ИНВ–22АПК;
- инвентаризационная опись рабочего скота и продуктивных животных, птицы и пчелосемей формы № ИНВ–21АПК;
- сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств формы № ИНВ–18 для отражения результатов инвентаризации основных средств и нематериальных активов, по которым выявлены отклонения от данных бухгалтерского учета;

- акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств формы № ИНВ–10 (при инвентаризации незаконченного ремонта зданий, сооружений, машин, оборудования и других объектов основных средств).

Все документы составляются в двух экземплярах и подписываются членами комиссии в отдельности по каждому месту нахождения объектов и лицом, ответственным за сохранность объектов. Один экземпляр передается в бухгалтерию, другой остается у материально ответственного лица.

Основные средства, которые в момент инвентаризации находятся вне хозяйства, проверяются по документам, подтверждающим их действительное местонахождение.

Если обнаружены излишки основных средств, то составляется проводка:

Дт 01 «Основные средства» Кт 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостача или порча основных средств отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счета 01. Одновременно списывается амортизация недостающего объекта основных средств по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 94.

При невозможности отнесения затрат на конкретных виновных лиц стоимость недостающих основных средств списывается по остаточной стоимости проводкой:

Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Инвентаризация завершается составлением протокола. В нем указывают сведения о выявленных недостачах или излишках, в том числе о причинах их возникновения с указанием виновных лиц и мер, которые следует к ним применить. Протокол утверждает руководитель предприятия.

3.8. УЧЕТ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПРИ АРЕНДЕ И ЛИЗИНГЕ

Доходные вложения в материальные ценности определяются как имущество, предоставляемое за плату во временное владение и пользование, включая предоставленное по договору финансовой аренды и по договору проката.

Предоставление арендодателем (наймодателем) арендатору имущества, которое не теряет своих натуральных свойств в процессе использования, за плату во временное владение и пользование или во временное пользование оформляется договором аренды (имущественного найма). Отдельными видами договора аренды являются договоры проката, аренды транспортных средств (с экипажем, без экипажа), аренды здания или сооружения, аренды предприятия, финансовой аренды (лизинга). Договором аренды может быть предусмотрен переход арендованного имущества в собственность арендатора по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения арендатором всей обусловленной договором выкупной цены.

Согласно п. 1 ст. 609 ГК РФ независимо от срока договор аренды должен быть заключен в письменной форме, если хотя бы одной из сторон является юридическое лицо. В договоре аренды должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды, его стоимость, срок аренды, размер, порядок, условия и сроки внесения арендной платы, распределение обязанностей сторон по поддержанию имущества в состоянии, соответствующем условиям договора и назначению имущества, другие условия аренды.

Договор аренды здания, заключенный на срок не менее одного года, подлежит государственной регистрации (ст. 651 ГК РФ).

Имущество, передаваемое в текущую аренду, должно отражаться в бухгалтерском учете арендодателя обособленно. Организация–арендодатель открывает на соответствующих счетах учета имущества отдельные субсчета для отражения имущества, передаваемого в аренду. В бухгалтерском учете осуществляются записи:

Дт 01–2 «Основные средства, переданные в аренду» Кт 01–1 «Основные средства, находящиеся в эксплуатации».

Имущество по договору аренды предприятия в целом как имущественного комплекса учитывается арендатором по стоимости, определенной в соответствии с передаточным актом и договором аренды предприятия.

Договором аренды может быть предусмотрено предварительное внесение арендной платы в счет будущих доходов. Если предоставление имущества в аренду не является предметом деятельности организации, то суммы арендной платы, поступившие в счет будущих доходов, отражаются в учете арендодателя на счет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов».

Если предприятие приобретает имущество, специально предназначенное для сдачи в аренду, это имущество приходит по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Объект основных средств, полученный по договору аренды и договору безвозмездного пользования арендатором, учитывается на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» в оценке, принятой в договоре.

Лизинговые сделки регулируются нормами ГК РФ (ст. 650– 670) и Федерального закона от 29 октября 1998 г. № 164–ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)».

Лизинг – форма долгосрочного договора аренды, представляющая собой нечто среднее между договором аренды и договором о предоставлении кредита. Отличие лизинга от аренды состоит в том, что в лизинге принимают участие три стороны:

1) *лизингодатель (арендодатель)* – физическое или юридическое лицо, приобретающее имущество в собственность и передающее его в качестве предмета лизинга лизингополучателю за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и пользование с переходом или без перехода к лизингополучателю права собственности на предмет лизинга;

2) *лизингополучатель (арендатор)* – физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором лизинга обязано принять предмет лизинга за определенную плату на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и пользование в соответствии с договором лизинга;

3) *продавец (поставщик)* – физическое или юридическое лицо, продающее лизингодателю имущество, являющееся предметом договора лизинга.

Объект основных средств, полученный на правах финансовой аренды, отражается арендатором на балансовом счете после окончания срока, установленного договором финансовой аренды, если право собственности на этот объект у арендатора не возникло ранее.

Если по условиям договора финансовой аренды лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то затраты, связанные с получением лизингового имущества, учтенные на счете учета капитальных вложений при принятии указанного имущества к бухгалтерскому учету, списывают в дебет счета учета основных средств на отдельный субсчет «Арендованное имущество».

При возврате лизингового имущества лизингодателю (если согласно договору лизинговое имущество учитывалось на балансе лизингополучателя) при условии внесения всей суммы предусмотренных договором финансовой аренды лизинговых платежей отражение в бухгалтерском учете лизингополучателя проводится в общеустановленном порядке на счете учета списания основных средств в корреспонденции: с кредитом счета учета основных средств, субсчет «Арендованное имущество» – в размере первоначальной стоимости, с дебетом счета учета амортизации, субсчет «Амортизация имущества, сданного в лизинг» – на сумму начисленной амортизации.

При выкупе лизингового имущества (если по условиям договора финансовой аренды лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя) его стоимость на дату перехода права собственности лизингополучатель списывает с забалансового счета. Одновременно лизингополучатель производит запись на эту стоимость по дебету счета учета основных средств в корреспонденции с кредитом счета учета амортизации основных средств.

Возврат объектов основных средств после окончания срока аренды отражается в бухгалтерском учете:

- арендодателем – путем списания со счета учета арендованных основных средств на счет учета основных средств;

- арендатором – посредством списания с забалансового счета. В настоящее время в агропромышленном секторе основные средства чаще приобретают по договору лизинга. Нередко предметом договора лизинга между лизинговой компанией и сельскохозяйственным предприятием являются машиностроительная продукция и племенной скот. Как правило, по условиям договора

лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе сельскохозяйственного предприятия.

Стоимость машиностроительной продукции и продуктивного скота основного стада, поступивших на сельскохозяйственное предприятие через лизинговые компании, на осно-

вании счета–фактуры и акта приема основных средств относят на счет учета капитальных вложений:

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 9 «Приобретение основных средств по лизингу» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

одновременно:

Дт 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» Кт 76 «Расчет с разными дебиторами и кредиторами».

Если сельскохозяйственное предприятие на условиях лизинга приобретает молодняк племенного скота, требующий определенных затрат на доразивание, до перевода в основное стадо, то на стоимость такого молодняка (без НДС) дебетуют счет 11 «Животные на выращивании и откорме» и кредитуют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Оприходование основных средств, полученных по договору лизинга, отражается проводкой:

Дт 01 «Основные средства», субсчет «Арендованное имущество» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Амортизационные отчисления по основным средствам сельскохозяйственные предприятия начисляют исходя из первоначальной стоимости объектов, учтенной на счете 01 «Основные средства», субсчет «Арендованное имущество», и сроков аренды.

Типовая корреспонденция счетов по учету основных средств

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
		Дебет	Кредит	
1	Переведены в состав основных средств объекты, приобретенные для предоставления за плату во временное пользование	01	03	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма № ОС-1), акт (накладная) приема-передачи основных средств (форма № 101-АПК)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Документы, на основании которых производится бухгалтерские записи
		Дебет	Кредит	
2	Оприходованы приобретенные в собственность земельные участки и объекты природопользования	01-6	08-1	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма № ОС-1), акт (накладная) приема-передачи основных средств (форма № 101-АПК)
3	Переведен молодой животное в основное стадо, выращенный в своем хозяйстве	08-6 01-4	11-1 08-6	Акт на перевод животных из группы в группу (форма № СП-47)
4	Куплен взрослый продуктивный и рабочий скот основного стада: — на сумму приобретения; — на сумму НДС. Оприходован скот по стоимости приобретения	08-7 19-1 01-4	60 60 08-7	Счета-фактуры, товарно-транспортные накладные (форма № СП-32), племенные свидетельства
5	Оприходованы молодые многолетние насаждения и ежегодные затраты по их выращиванию	01-5	08-8	Акт приема многолетних насаждений и передачи их в эксплуатацию (форма № 103-АПК)
6	Приняты к бухгалтерскому учету затраты по коренному улучшению земель	01-7	08-9	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма № ОС-1), акт (накладная) приема-передачи основных средств (форма № 101-АПК)
7	Приняты к учету основные средства, внесенные учредителями в счет их вкладов в уставный капитал организации	08-4 01-1, 2, 3	75-1 08-4	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма № ОС-1), акт (накладная) приема-передачи основных средств (форма № 101-АПК)
8	Оприходованы объекты основных средств, возвращенные по окончании договора доверительного управления имуществом	01-1, 2, 3	79	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма № ОС-1), акт (накладная) приема-передачи основных средств (форма № 101-АПК)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Документы, на основании которых производится бухгалтерские записи
		Дебет	Кредит	
9	Оприходованы объекты основных средств согласно договору простого товарищества (участником, ведущим общие дела)	01-1, 2, 3	80	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма № ОС-1), акт (накладная) приема-передачи основных средств (форма № 101-АПК)
10	Отражена переоценка (дооценка) стоимости основных средств	01	83	Бухгалтерская справка, акт переоценки основных средств
11	Отражено выбытие основных средств: — на первоначальную стоимость — на сумму начисленного износа	01-11 02	01-1, 2, 3 01-11	Акт о списании объекта основных средств (форма № ОС-4), акт о списании автотранспортных средств (форма № ОС-4а)
12	Выбракован скот основного стада и поставлен на откорм (по первоначальной стоимости)	11-2	01-4	Акт на перевод животных (форма № СП-47)
13	Забит выбракованный скот основного стада без постановки на откорм	20-3	01-4	Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка, падеж) (форма № СП-54)
14	Переданы основные средства подразделениям, выделенным на отдельный баланс; переданы основные средства доверительному управляющему	79	01	Акты списания (формы № 104-АПК, № 105-АПК и др.), акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма № ОС-1), акт (накладная) приема-передачи основных средств (форма № 101-АПК)
15	Отражено выбытие объектов основных средств участником, ведущим общие дела по договору простого товарищества	80	01	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма № ОС-1), акт (накладная) приема-передачи основных средств (форма № 101-АПК)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
		Дебет	Кредит	
16	Уменьшена стоимость основных средств по переоценке	83	01	Акт переоценки внеоборотных активов
17	Отражена остаточная стоимость выбывших основных средств (при их продаже, безвозмездной передаче и др.)	91-2	01-11	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма № ОС-1), акт (накладная) приема-передачи основных средств (форма № 101-АПК)
18	Отражена балансовая стоимость проданного продуктивного скота без постановки на откорм	91	01-4	Акт (накладная) приема-передачи основных средств (форма № 101-АПК и др.)
19	Отражена стоимость недостающих или испорченных основных средств (зданий, сооружений, рабочего и продуктивного скота и др.)	94	01-11	Акты (формы № 104-АПК, № 105-АПК, № 106-АПК и др.), инвентаризационные описи основных средств (форма № ИНВ-1), сличительные ведомости результатов инвентаризации основных средств (форма № ИНВ-18)
20	Отражена стоимость (остаточная или первоначальная) основных средств, выбывших или недостающих (испорченных) в связи с чрезвычайными обстоятельствами (стихийными бедствиями—пожарами, наводнениями, эпизоотией и др.)	91	01	Акт о списании основных средств (форма № ОС-4), инвентаризационные описи основных средств (форма № ИНВ-1), сличительные ведомости результатов инвентаризации основных средств (форма № ИНВ-18)
21	Списана накопленная амортизация по проданным, переданным безвозмездно и ликвидированным объектам основных средств	02-1	01-11	Бухгалтерские справки

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
		Дебет	Кредит	
22	Отражены суммы амортизационных отчислений при переходе прав собственности на лизинговое имущество к лизингополучателю	02-1	02-2	Бухгалтерские справки
23	Списана начисленная амортизация при выбытии лизингового имущества (если по условиям договора в период лизинга объект находился на балансе лизингодателя)	02-2	03	Бухгалтерские справки
24	Списаны суммы амортизации объектов основных средств, переданных структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс	02-1	79	Бухгалтерские справки
25	Отражены суммы амортизации арендованных и полученных по лизингу основных средств, перешедших в собственность арендатора (лизингополучателя)	02-2	02-1	Бухгалтерские справки
26	Начислены суммы амортизации основных средств, используемых в капитальном строительстве, выполняемом хозяйственным способом	08-3	02-1	Расчеты амортизационных отчислений и ведомости их распределения (формы № 48-АПК, № 49-АПК, № 50-АПК, № 74-АПК)
27	Начислены суммы амортизации по основным средствам основного производства	20	02-1, 2	Расчеты амортизационных отчислений и ведомости их распределения (формы № 48-АПК, № 49-АПК, № 50-АПК, № 74-АПК)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
		Дебет	Кредит	
28	Начислены суммы амортизации основных средств вспомогательных производств	23	02-1, 2	Расчет амортизационных отчислений и ведомости их распределения (формы № 48-АПК, № 49-АПК, № 50-АПК, № 74-АПК)
29	Начислены суммы амортизации основных средств общепроизводственного назначения	25	02-1, 2	Расчет амортизационных отчислений и ведомости их распределения (формы № 48-АПК, № 49-АПК, № 50-АПК, № 74-АПК)
30	Начислены суммы амортизации основных средств общехозяйственного назначения	26	02-1, 2	Расчет амортизационных отчислений и ведомости их распределения (формы № 48-АПК, № 49-АПК, № 50-АПК, № 74-АПК)
31	Начислены суммы амортизации основных средств обслуживающих производств и хозяйств	29	02-1, 2	Расчет амортизационных отчислений и ведомости их распределения (формы № 48-АПК, № 49-АПК, № 50-АПК, № 74-АПК)
32	Начислены суммы амортизации основных средств, используемых при продаже готовой продукции (складов и т.п.)	44-1	02-1, 2	Расчет амортизационных отчислений и ведомости их распределения (формы № 48-АПК, № 49-АПК, № 50-АПК, № 74-АПК)
33	Начислены суммы амортизации основных средств торгово-снабженческой деятельности	44-2	02-1, 2	Расчет амортизационных отчислений и ведомости их распределения (формы № 48-АПК, № 49-АПК, № 50-АПК, № 74-АПК)
34	Начислена амортизация по основным средствам структурного подразделения, выделенного на отдельный баланс	79	02 –1, 2	Расчет амортизационных отчислений и ведомости их распределения (формы № 48-АПК, № 49-АПК, № 50-АПК, № 74-АПК)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Документы, на основании которых производится бухгалтерские записи
		Дебет	Кредит	
35	Начислена амортизация объектов основных средств, переданных в текущую аренду	91	02-1	Расчет амортизационных отчислений и ведомости их распределения (формы № 48-АПК, № 49-АПК, № 50-АПК, № 74-АПК)
36	Начислена амортизация по основным средствам с отнесением сумм амортизации в расходы будущих периодов	97	02-1	Расчет амортизационных отчислений и ведомости их распределения (формы № 48-АПК, № 49-АПК, № 50-АПК, № 74-АПК)
37	Оприходованы приобретенные основные средства, предназначенные для передачи в лизинг или аренду	03	08-4	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма № ОС-1), акт (накладная) приема-передачи основных средств (форма № 101-АПК)
38	Оприходованы полученные объекты основных средств от взаимосвязанных организаций, предназначенные для доходных вложений в материальные ценности	03	76	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма № ОС-1), акт (накладная) приема-передачи основных средств (форма № 101-АПК)
39	Оприходованы полученные объекты основных средств по договору простого товарищества для доходных вложений в материальные ценности	03	80	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма № ОС-1), акт (накладная) приема-передачи основных средств (форма № ОС-1)
40	Зачислены доходные вложения в материальные ценности в состав основных средств	01-1, 2, 3	03	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма № ОС-1), акт (накладная) приема-передачи основных средств (форма № 101-АПК)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Документы, на основании которых производится бухгалтерские записи
		Дебет	Кредит	
41	Списана начисленная амортизация при выбытии лизингового имущества (если по условиям договора в период лизинга объекты находились на балансе лизингодателя)	02	03	Бухгалтерская справка
42	Возвращено имущество (доходные вложения в материальные ценности) по совместной деятельности по договору простого товарищества (участником, ведущим общие дела)	80	03	Акты списания (выбытия) лизингового имущества, акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма № ОС-1), акт (накладная) приема-передачи основных средств (форма № 101-АПК)
43	Переданы (списаны) доходные вложения в материальные ценности и списана их остаточная стоимость	03 91-2	03 03	Акты списания (выбытия) лизингового имущества, акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма № ОС-1), акт (накладная) приема-передачи основных средств (форма № 101-АПК)
44	Выявлена недостача доходных вложений в материальные ценности	94	03	Инвентаризационная опись основных средств (форма № ИНВ-1), сличительные ведомости результатов инвентаризации основных средств (форма № ИНВ-18)
45	Списана стоимость доходных вложений в материальные ценности из-за порчи, недостач и потерь в результате чрезвычайных ситуаций	91	03	Инвентаризационные описи основных средств (форма № ИНВ-1), сличительные ведомости результатов инвентаризации основных средств (форма № ИНВ-18)

Ключевые слова

Амортизационная группа. Аренда. Восстановительная стоимость. Инвентарная карточка. Инвентарный объект. Консервация. Лизинг. Лизинговое имущество. Основные средства. Остаточная стоимость. Первоначальная стоимость. Переоценка основных средств. Срок полезного использования.

Контрольные вопросы и задания

1. С какой целью ведется бухгалтерский учет основных средств?
2. В чем заключается особенность имущества, выступающего в качестве основных средств?
3. Назовите способы поступления в организацию основных средств.
4. В какой оценке принимаются к учету основные средства?
5. К каким финансовым последствиям приводит использование разных способов начисления амортизации?
6. Какие расходы включаются в первоначальную стоимость объекта основных средств?
7. Назовите первичные документы по поступлению и выбытию основных средств.
8. Какие виды ремонта основных средств вы знаете?
9. Когда проводится инвентаризация основных средств и как оформляются ее результаты?
10. В каких случаях может изменяться стоимость основных средств?
11. Чем аренда отличается от лизинга?
12. Зачем нужна переоценка основных средств?
13. Как сказывается на финансовых результатах организации установленный в учетной политике стоимостный лимит основных средств?

Тесты

1. Фактическими затратами на приобретение оборудования, предназначенного для выпуска продукции, признают:

- а) суммы, уплаченные поставщику, включая НДС;
- б) заработную плату работников отдела материально–технического снабжения;
- в) расходы на доставку оборудования.

2. Классификация приобретения комплекта какого–либо имущества, например набора инструментов, как единого объекта основных средств:

- а) не допускается;
- б) допускается только в случае, если все предметы комплекта имеют одинаковый срок полезного использования;
- в) допускается с указанием перечня предметов, входящих в комплект, в инвентарной карточке учета основных средств.

3. Стоимость объекта основных средств, приобретенного за иностранную валюту, определяется путем пересчета его стоимости в иностранной валюте по официальному курсу Банка России на дату:

- а) оплаты стоимости поставщику;
- б) пересечения границы Российской Федерации;
- в) перехода права собственности к покупателю;
- г) ввода в эксплуатацию.

4. При безвозмездной передаче основных средств их стоимость облагается НДС:

- а) в любом случае;
- б) кроме случаев, перечисленных в гл. 25 НК РФ;
- в) кроме случаев, перечисленных в ст. 39 и 149 НК РФ.

5. Определение непригодности объектов основных средств к дальнейшей эксплуатации является функцией:

- а) главного бухгалтера;
- б) главного инженера;
- в) главного механика;
- г) специально созданной комиссии.

6. Учет арендованных основных средств на счете 001 «Арендованные основные средства» должен быть организован по стоимости:

- а) первоначальной, определенной собственником;
- б) первоначальной или восстановительной, определенной собственником;
- в) указанной в договоре аренды.

7. Организация имеет право переоценивать основные средства один раз в год:

- а) на 1 января отчетного года;
- б) на любую дату;
- в) на 31 декабря отчетного года.

8. Амортизация по основным средствам для целей бухгалтерского учета начисляется по нормам, утвержденным:

- а) специально созданной в организации комиссией;
- б) Постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. № 1072;
- в) главой 25 НК РФ.

9. Амортизация основных средств, сданных в аренду, отражается по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и дебету счета:

- а) учета затрат по основным видам деятельности;

- б) операционных расходов;
- в) прочих расходов.

10. Если учетной политикой организации предусмотрено создание ремонтного фонда, то ежемесячные отчисления в этот фонд отражаются по дебету счетов учета затрат и кредиту счета:

- а) 82 «Резервный капитал»;
- б) 96 «Резервы предстоящих расходов»;
- в) 97 «Расходы будущих периодов».

11. По каким объектам основных средств амортизация не начисляется:

- а) находящимся в цехе;
- б) находящимся на текущем ремонте в течение двух недель;
- в) находящимся на консервации более трех месяцев по решению руководителя организации.

12. Какую бухгалтерскую проводку аудитор признает правильной при отражении сумм, уплаченных подотчетным лицом при приобретении основных средств в организации розничной торговли:

- а) Дт 01 Кт 71;
- б) Дт 08 Кт 71;
- в) Дт 08 Кт 71 и одновременно Дт 19 Кт 71.

ГЛАВА 4

Учет вложений во внеоборотные активы

После изучения этой главы вы узнаете:

- !!! о понятии и классификации вложений во внеоборотные активы;
- !!! о синтетическом и аналитическом учете операций поступления основных фондов;
- !!! о поступлении основных фондов в счет вклада в уставный (складочный) капитал;
- !!! об учете поступления внеоборотных активов путем их приобретения за плату;
- !!! о приобретении объектов внеоборотных активов в обмен на другое имущество и их безвозмездном поступлении;
- !!! об отражении в учете операций поступления объектов основных средств при подрядном и хозяйственном способах ведения строительно–монтажных работ;
- !!! об отражении в учете капитальных вложений по формированию основного стада;
- !!! об отражении в бухгалтерском учете операций по закладке и выращиванию многолетних насаждений;
- !!! об учете оборудования к установке;
- !!! о типовой корреспонденции счетов по учету вложений во внеоборотные активы.

4.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации.
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете».
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации.
4. ПБУ 1/98 «Учетная политика организации».
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94, утвержденное приказом Минфина России от 20 декабря 1994 г. № 167.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно–исследовательские, опытно–конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02, утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 115н.
7. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденное письмом Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 160.
8. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

4.2. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

Под вложениями во внеоборотные активы (долгосрочными инвестициями, капитальными вложениями) подразумеваются 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 уставный капитал других организаций.

Капитальные вложения – необходимый элемент воспроизводства, который заключается в замене (восстановлении) основных фондов, если их дальнейшее использование физически невозможно или экономически нецелесообразно, либо в приобретении новых основных фондов и обеспечении данного процесса путем выделения соответствующих источников его финансирования.

Капитальные вложения связаны:

- с осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов непроеизводственной сферы;
- приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств или их частей;
- осуществлением мероприятий по созданию и приобретению нематериальных активов;
- осуществлением мероприятий по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота;
- осуществлением мероприятий по закладке и выращиванию многолетних насаждений;
- приобретением земельных участков и объектов природопользования.

Целями учета долгосрочных инвестиций выступают:

- своевременное, полное и достоверное отражение всех произведенных расходов при строительстве объектов по их видам;
- обеспечение контроля за ходом выполнения строительства, вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств;
- правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретенных объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов;
- контроль за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

Организация строительства, контроль за его ходом и ведение бухгалтерского учета производимых при этом затрат осуществляются застройщиками. Расходы по содержанию застройщиков (по действующему предприятию – работники аппарата подразделения капитального строительства) производятся за счет средств, предназначенных на финансирование капитального строительства, и включаются в инвентарную стоимость вводимых в действие объектов.

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

4.3. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Для учета операций, связанных с поступлением основных средств, используется балансовый счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». Данный счет предназначен для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследс-

твии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков и объектов природопользования, нематериальных активов, а также о затратах по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота.

По отношению к балансу счет 08 активный, калькуляционный. Дебетовое сальдо по этому счету отражает сумму фактических затрат по незаконченному строительству и приобретениям. По дебету счета 08 отражают фактические произведенные хозяйством затраты, подлежащие в соответствии с законодательством включению в первоначальную стоимость объектов внеоборотных активов. Оборот по кредиту счета 08 отражает списание фактических затрат, составляющих первоначальную стоимость сданных в эксплуатацию объектов, в корреспонденции со счетами 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и др.

К счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» могут быть открыты 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 «Приобретение основных средств по лизингу»;
- 10 «Прочие вложения»².

Аналитический учет по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» осуществляется в разрезе затрат, осуществляемых хозяйством по каждому поступающему объекту основных средств. Аналитический учет вложений во внеоборотные активы ведется в ведомостях форм № 79–АПК и № 80–АПК.

Аналитический учет должен быть построен таким образом, чтобы создавалась возможность обособления информации о затратах:

- на строительные работы и реконструкцию, буровые работы, монтаж оборудования, приобретение оборудования, не требующего монтажа, а также на инструменты, инвентарь и др.;
- формирование основного стада по видам животных, а в отдельных случаях – по породам;
- закладку и выращивание многолетних насаждений – по видам, годам, местам нахождения;
- приобретение нематериальных активов. Синтетический учет по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» ведется в журнале–ордере № 16–АПК. В конце каждого месяца кредитовые обороты по счету 08 переносят в Главную книгу.

² На субсчете 08–10 показывают затраты хозяйства, не увеличивающие стоимость основных фондов. Это затраты неинвентарного характера по коренному улучшению земель, на возведение временных титульных и нетитульных сооружений и т.п.

4.3.1. Поступление внеоборотных активов путем их приобретения за плату

За плату внеоборотные активы – объекты основных средств приобретаются на основании договоров купли–продажи (договоров поставки), в отношении объектов нематериальных активов на основании договора уступки (приобретения).

Первоначальная стоимость объектов внеоборотных активов формируется из затрат, представленных в таблице.

Таблица

Затраты, входящие в первоначальную стоимость объектов внеоборотных активов

Объект	Состав затрат
Основные средства	В размере фактически произведенных затрат: — сумм, уплачиваемых предприятием в соответствии с договором поставщику (продавцу); — сумм, уплачиваемых за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств; — регистрационных сборов, государственных пошлин и других аналогичных платежей, произведенных в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств; — таможенных пошлин и невозмещаемых налогов, уплачиваемых в связи с приобретением объекта основных средств; — вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств; — иных затрат, непосредственно связанных с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств

Объект	Состав затрат
Приобретенные нематериальные активы	В размере фактически произведенных затрат: — сумм, уплачиваемых в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу); — сумм, уплачиваемых за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов; — регистрационных сборов, таможенных пошлин, патентных пошлин и других аналогичных платежей, произведенных в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя; — невозмещаемых налогов, уплачиваемых в связи с приобретением объекта нематериальных активов; — вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов; — иных затрат, непосредственно связанных с приобретением нематериальных активов

Приобретение оборудования, машин, инструмента, инвентаря и других объектов основных средств на основании договоров купли–продажи отражается по субсчету 08–4 «Приобретение объектов основных средств»; затраты по приобретению нематериальных активов – по дебету субсчета 08–5 «Приобретение нематериальных активов».

4.3.2. Поступление объектов основных средств при строительстве

Объектами, вводимыми в эксплуатацию при строительстве, являются здания, сооружения со всем относящимся к ним обустройством, оборудованием, а также при необходимости с прилегающими к ним инженерными сетями, объектами внешнего благоустройства и пр.

Бухгалтерский учет операций по капитальному строительству ведется в порядке, установленном ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» и Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций.

Строительно–монтажные работы (СМР) могут выполняться силами специализированных организаций (подрядный способ) или собственными силами организации–застройщика (хозяйственный способ).

Юридической основой при первой форме взаимоотношений является заключаемый сторонами согласно действующим правилам договор подряда на капитальное строительство.

К расходам, формирующим первоначальную стоимость объекта, вводимого строительством, относятся затраты на строительные работы, монтаж оборудования, приобретение оборудования, требующего и не требующего монтажа, инструмента, инвентаря и другие расходы в соответствии с утвержденной сметой на строительство. Заказчик–застройщик отражает соответствующие расходы по дебету субсчета 08–03 «Строительство объектов основных средств» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Расчеты между заказчиком и подрядчиком в процессе строительства могут осуществляться:

- в форме промежуточных платежей за выполненные подрядчиком работы по этапам (конструктивным элементам) – на основании акта приемочной комиссии о приеме в эксплуатацию очереди, пускового комплекса и т.п.;
- после завершения всех работ на объекте строительства – на основании утвержденного акта государственной приемочной комиссии о приеме в эксплуатацию законченного строительства.

При хозяйственном способе ведения СМР на субсчете 08–3 «Строительство объектов основных средств» по каждому строящемуся или реконструируемому объекту открывается отдельный аналитический счет.

На данных аналитических счетах хозяйство отражает фактически производимые им затраты по следующим статьям:

- материалы;
- основная оплата труда с отчислениями на социальные нужды;
- затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов;
- накладные расходы;
- прочие затраты.

По статье «Материалы» отражается стоимость фактически израсходованных в процессе ведения строительных и монтажных работ материалов. Статья «Основная оплата труда с отчислениями на социальные нужды» включает оплату труда и другие выплаты работникам, занятым на строительстве. Статья «Затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов» состоит из затрат на оплату труда работников, обслуживающих машины и механизмы,

мы, потребляемую ими электроэнергию и горюче–смазочные материалы (ГСМ), амортизацию, аренду и т.д. Статья «Накладные расходы» представляет собой общие затраты на

строительство, разделенные на каждый объект. Все остальные затраты включают в статью «Прочие затраты».

4.3.3. Поступление основных средств в счет вклада в уставный (складочный) капитал, безвозмездное поступление или приобретение в обмен на другое имущество

Внесение вкладов в уставный (складочный) капитал вновь образуемой организации или увеличение уставного (складочного) капитала уже существующей организации осуществляется учредителями (участниками) на основании учредительного договора. При этом единственным собственником переданного вклада в уставный (складочный) капитал является вновь созданное юридическое лицо.

Денежная оценка основных средств, вносимых участниками общества с ограниченной ответственностью и принимаемыми в общество третьими лицами в уставный капитал общества, утверждается решением общего собрания участников общества, принимаемым всеми участниками общества единогласно.

Денежная оценка основных средств, вносимых в оплату акций при учреждении акционерного общества, проводится по соглашению между учредителями. Эта оценка не может быть выше оценки рыночной стоимости имущества, выполненной независимым оценщиком. Согласно ст. 34 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208–ФЗ «Об акционерных обществах» привлечение независимого оценщика для оценки рыночной стоимости обязательно.

В бухгалтерском учете в соответствии с Планом счетов поступление объектов основных средств в качестве вклада в уставный (складочный) капитал отражается записями:

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;

Дт 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Первоначальная стоимость объектов внеоборотных активов, полученных по договору дарения (безвозмездно), формируется по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и складывается из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к учету, расходов на доставку, если они оплачиваются принимающей стороной, и других расходов, связанных с подготовкой объекта к эксплуатации. Это отражается в учете записями:

- на текущую рыночную стоимость поступившего объекта основных средств – в корреспонденции со счетом 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»;
- на расходы по доставке и приведению объекта в состояние, в котором он пригоден к использованию, – в корреспонденции со счетами расчетов, денежных средств и др.

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.