

Министерство сельского хозяйства Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования «Самарская государственная
сельскохозяйственная академия»

**Т. Н. Макушина, Ю. Ю. Газизьянова,
Ю. Н. Кудряшова, Ю. В. Чернова**

Бухгалтерский финансовый учет

Учебное пособие

Кинель 2015

УДК 657(075)
ББК 65.052(я7)
М17

Рецензенты:

д-р экон. наук, проф. кафедры «Менеджмент и маркетинг»
ФГБОУ ВО «Самарская государственная сельскохозяйственная
академия»

О. В. Мамай;

д-р экон. наук, проф., проректор заочного и дополнительного
образования ФГБОУ ВО «Самарский государственный экономический
университет»

В. М. Корнев

Макушина, Т. Н.

М17 Бухгалтерский финансовый учет : учебное пособие /
Т. Н. Макушина, Ю. Ю. Газизьянова, Ю. Н. Кудряшова,
Ю. В. Чернова. – Кинель : РИЦ СГСХА, 2015. – 375 с.
ISBN 978-5-88575-401-9

Пособие содержит теоретические основы бухгалтерского финансового учета. В данном издании раскрываются методологические подходы к ведению бухгалтерского учета денежных средств, основных средств, нематериальных активов, расчетов с бюджетом, контрагентами, сотрудниками организации, порядок отражения доходов, расходов и финансовых результатов деятельности коммерческого предприятия, и других объектов бухгалтерского наблюдения в соответствии с требованиями законодательства РФ. Отдельное внимание уделено вопросам раскрытия информации о финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности в бухгалтерской отчетности.

Учебное пособие предназначено для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению 38.03.01 «Экономика» профиль подготовки «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Пособие может быть полезно слушателям курсов повышения квалификации, а также научным работникам, практикующим бухгалтерам, менеджерам, руководителям организаций, заинтересованным в повышении теоретического и практического уровня знаний в области бухгалтерского учета.

УДК 657(075)
ББК 65.052(я7)

ISBN 978-5-88575-401-9

© Макушина Т. Н., Газизьянова Ю. Ю.,
Кудряшова Ю. Н., Чернова Ю. В., 2015
© ФГБОУ ВО Самарская ГСХА, 2015

ПРЕДИСЛОВИЕ

Переход к рыночной экономике требует от предприятия повышения эффективности производства, конкурентоспособности продукции и услуг на основе внедрения достижений научно-технического прогресса, эффективных форм хозяйствования и управления производством, активизации предпринимательства и т.д. Важная роль в реализации этой задачи отводится бухгалтерскому учету хозяйственной деятельности предприятий. Анализируя информацию, формируемую бухгалтерской службой, менеджерами предприятия вырабатываются стратегия и тактика развития предприятия, обосновываются планы и управленческие решения, осуществляются контроль за их выполнением, выявляются резервы повышения эффективности производства, оцениваются результаты деятельности предприятия, его подразделений и работников.

Данные бухгалтерского учета необходимы не только для руководителей и соответствующих служб экономического субъекта, ими также руководствуются учредители, инвесторы с целью изучения эффективного использования ресурсов, банки для оценки условий предоставления кредита и определения степени риска, поставщики для своевременного получения платежей, налоговые инспекции для выполнения плана поступлений средств в бюджет и т.д. Таким образом, достижения любого коллектива, будь то крупное промышленное предприятие или субъект малого предпринимательства, во многом зависят от того, как организованы получение и переработка экономической информации. Чем достовернее сведения о производстве и чем быстрее их получают, тем больше возможностей для эффективного управления предприятием. Наиболее важную, достоверную систематическую экономическую информацию дает бухгалтерский учет. В процессе учета разрозненные данные систематизируются и обрабатываются, после чего они становятся основой для принятия управленческих решений.

Цель пособия – помочь учащимся приобрести знания в области бухгалтерского финансового учета. В издании освещены теоретические и практические вопросы организации и ведения бухгалтерского финансового учета в коммерческой организации в разрезе отдельных участков; рассмотрены вопросы организации, методологии и техники ведения финансового учета всех видов ак-

тивов и обязательств, а также финансовых результатов деятельности коммерческих предприятий; приведены особенности формирования учетной политики организации по бухгалтерскому учету в соответствии с действующими в настоящее время законодательными и правовыми нормативными документами, инструкциями и положениями по бухгалтерскому учету. В пособие освещаются теоретические аспекты подготовки и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности как единой системы данных об имущественном и финансовом положении организации.

Для повышения эффективности изучения материала обучающимся в издании даны многочисленные практические примеры, типовые бухгалтерские записи, вопросы для самопроверки полученных знаний в конце каждой главы, часть материала (для лучшего освоения) представлена в виде рисунков, таблиц, формул.

Учебное пособие подготовлено в соответствии с требованиями Федерального государственного образовательного стандарта по направлению подготовки «Экономика».

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1. Хозяйственный учет, его виды и место в системе управления экономическими субъектами

Труд человека на первоначальном этапе представлял собой натуральное хозяйство. Но в результате специализации, кооперации и товарообмена человек научился производить всё, что ему нужно для удовлетворения постоянно растущих запросов. Для нормального управления производством человеку нужна была информация о его функционировании и первым шагом после организации любого производства должны быть мероприятия по созданию системы получения и обработки информации о его деятельности. Поэтому уже на ранней стадии деятельности появилась потребность в хозяйственном учёте.

Современное общественное производство – это сложный комплекс различных, многочисленных единиц, где трудится множество людей, связанных производственными отношениями. Для успешного управления производством необходимо: определить цели; спланировать пути их достижения; получить сведения о ходе и результатах хозяйственной деятельности.

В системе хозяйственного учета регистрируются, накапливаются, обрабатываются данные, которые затем используются для проведения: анализа, контроля, планирования, регулирования и других функций управления. Хозяйственный учет является основой управленческой деятельности. Хозяйственный учет – это наблюдение и контроль за процессами производства, распределения и потребления с целью активного влияния на их развитие в нужном для человечества темпе и направлении, при экономии ресурсов.

В зависимости от характера учетных сведений и способов их получения выделяют статистический, оперативно-технический, бухгалтерский виды хозяйственного учета. Все три вида учета взаимно дополняют друг друга и контролируют. Так как в каждом виде учета используются одни и те же измерители: натуральные, трудовые, денежные.

Статистический учет – это массовое наблюдение за явлениями природы, состоянием общества в области науки, образования,

экономики, культуры, производства и в других сферах с целью выявления порядка и закономерности их развития, а также прогнозирования и анализа социально-экономического развития общества. Статистика не ограничивается отражением процессов материального производства. Она охватывает все стороны экономической и общественной жизни, показывает численность и состав населения, рождаемость и смертность людей, материальный и культурный уровень жизни народа, раскрывает инфляционные процессы, явления политической жизни страны и т.д. Данные статистического учета используются для экономического анализа и прогнозирования на текущий и перспективный периоды в разрезе отдельных организаций, экономического региона и страны.

Статистический учет тесно связан с другими видами учета, но характеризуется специализированными методами сбора данных (переписи, анкеты, опросы) и обработки информации (группировка, сводка, исчисление различных показателей: средних, индексов, коэффициентов). Статистический учет рассматривает явления общественной жизни не изолированно, а в совокупности, исследуя и группируя явления по качественно однородным признакам, используя методы сплошного и выборочного наблюдения. Он изучает количественную сторону массовых явлений в неразрывной связи с их качественными особенностями. Значения показателей используемых в статистическом учете выражены в натуральных, трудовых, денежных измерителях.

Указанные измерители представляют собой единицы измерения отдельных объектов, формирующие содержание хозяйственной деятельности организации.

Натуральные измерители (кг, м, м³, шт., л и пр.) раскрывают количественную характеристику однородного объекта учета, представленного в учете, и служат для получения информации в указанных единицах в зависимости от его особенностей. Учет в натуральных измерителях определяет содержание количественного учета.

Трудовые измерители предназначены для учета затраченного рабочего времени. Единицей их измерения служат минуты, часы, дни. С их помощью контролируются нормы выработки, производительность труда, начисление заработной платы.

Обобщающим показателем, позволяющим объединить разнородные объекты учета и выразить их в одном измерителе, служит

денежный измеритель. Единицей его измерения служит единица национальной валюты, т. е. рубль. Денежный измеритель положен в основу определения оценки отдельных видов активов, обязательств, доходов, расходов.

Оперативно-технический учет – осуществляет контроль и наблюдение за отдельными хозяйственными операциями с целью управления предприятием. Особенностью показателей такого учета считается быстрота их получения, оформление первичных документов непосредственно при выполнении фактов и процессов хозяйственной жизни, т.е. оперативность, а также конкретность информации. Однако, отражая события, происходящие на предприятии, оперативный учет не дает целостной картины функционирования экономического субъекта.

Информация оперативного учета формируется на основе данных, взятых из первичных документов или получаемых устно, или передаваемых по телефону, телеграфу, факсу и т.д. При этом используются все виды учетных измерителей, но наиболее часто применяются натуральные и трудовые, так как отражаются отдельные факты без обобщения.

К задачам оперативного учета относятся наблюдение и документальное оформление процессов и фактов хозяйственной жизни предприятия и первичная обработка, накопление и представление данных для нужд оперативного управления и контроля. Применяется для получения определённых выводов и разработки конкретных рекомендаций, устраняющих негативные явления и выявляющих дополнительные резервы непосредственно в ходе совершения этих операций. Использование информации оперативного учета ограничено временным периодом. Как правило, она теряет свое значение для управления после завершения процесса или хозяйственного факта.

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

Основное отличие бухгалтерского учета от оперативного и статистического состоит в том, что сфера его применения ограничивается рамками юридического лица. При этом он шире, чем оперативный учет, отражающий только отдельные стороны

предпринимательской деятельности, но уже в сравнении со статистическим учетом, изучающим разные стороны экономики, культуры, образования, здравоохранения, науки.

Бухгалтерский учет в отличие от оперативного учета и статистики признан всеобъемлющим и наиболее достоверным видом учета в силу того, что с момента создания предприятия на протяжении всей его деятельности непрерывно в хронологическом порядке организуется сплошное отражение всех фактов хозяйственной жизни на основании первичных учетных документов. Он представляет количественную информацию и отличается тем, что оперирует данными только в денежных единицах измерения, хотя при необходимости для уточнения денежной информации применяется информация не денежного характера, выраженная в натуральных и трудовых показателях.

Развитие рыночной экономики и процессы интеграции России в мировую экономику обусловили объективную необходимость выделения в составе бухгалтерского учета финансового, управленческого и налогового учета.

Финансовый учет предназначен для обобщения информации о деятельности организации в целом: доходах и расходах, состоянии денежных средств, дебиторской и кредиторской задолженности, наличии и движении активов, а также о платежах в бюджет и внебюджетные фонды, о финансовых вложениях и финансовых результатах деятельности, состоянии источников финансирования и т.д. Таким образом, бухгалтерский финансовый учет предоставляет учетную информацию о результатах деятельности организации, которая необходима для составления финансовой отчетности. Последняя открыта для публикации и предназначена как для администрации предприятия, так и для внешних пользователей: акционеров, партнеров, кредиторов, налоговых и статистических органов, банков, осуществляющих финансирование, и т. д. Для финансового учета характерно соблюдение общепринятых бухгалтерских принципов, применение денежных единиц измерения, периодичность и объективность. Ведение финансового учета осуществляется в обязательном порядке и в строго регламентированной форме в соответствии с требованиями законодательства.

Вопрос о создании внутренней учетной информационной системы (управленческий учет) решает администрация предприятия. Управленческий учет необходим для представления

информации о затратах и результатах деятельности экономического субъекта, его отдельных структурных подразделений и предназначен для принятия оперативных и прогнозных управленческих решений. Управленческий учет является поставщиком внутренней информации для целей внутрихозяйственного планирования, контроля, оценки текущих изменений (отклонений), для принятия управленческих решений в нестандартных ситуациях при выработке стратегии и тактики организации.

Понятие «налоговый учет» в России введено в XX веке 25 главой Налогового кодекса РФ; установлены требования ведения налогового учета (начиная с 2002 г.), цель которого – формирование информации для контроля за правильностью исчисления и уплаты в бюджет налогов. Данные налогового учета по отношению к данным бухгалтерского учета во многом вторичны.

1.2. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации

Основной целью законодательства РФ о бухгалтерском учете, выступает обеспечение единообразного формирования полной и достоверной информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации.

Основы нормативно-правового регулирования всего бухгалтерского учета в России заложены в ФЗ «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 6.12.2011 г., который вступил в силу с 1.01.2013 г. И с этого момента нормативное регулирование российского бухгалтерского учета претерпело значительные изменения.

В настоящее время в России существует четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета.

К первому уровню, кроме названного Закона, относят другие законодательные акты. Отдельные аспекты бухгалтерского учета регулируются Гражданским кодексом, Налоговым кодексом, другими Федеральными законами и постановлениями Правительства РФ, указами Президента, положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности. Документы первого уровня устанавливают единые правовые и методические основы организации и ведения бухгалтерского учета. Источниками регулирования являются Президент РФ, Парламент РФ, Правительство РФ, Госдума РФ.

Документы второго уровня включают Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ и Положения по бухгалтерскому учету – систему национальных стандартов, ориентированных на Международные стандарты финансовой отчетности. Они утверждаются Министерством финансов РФ – федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным Правительством РФ осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Положения по бухгалтерскому учету регулируют общие принципы организации и ведения бухгалтерского учета, представления бухгалтерской отчетности, правила и порядок учета отдельных объектов бухгалтерского наблюдения.

К документам третьего уровня относятся: План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, методические указания и рекомендации, которые определяют схему регистрации и группировки объектов учета, регулируют методы их оценки, порядок проведения инвентаризации и др., разрабатываются Министерством Финансов РФ, другими органами исполнительной власти.

К документам четвертого уровня относятся: приказ руководителя об учетной политике предприятия, рабочий план счетов, Положение о бухгалтерии, должностные инструкции сотрудников и другие внутренние документы, регулирующие организацию и ведение бухгалтерского учета в организации. Они разрабатываются исходя из специфики деятельности условий хозяйствования, отраслевой принадлежности, структуры и размеров организации, уровня автоматизации, подготовки бухгалтеров на предприятии и других факторов. Название документов, их статус, принципы построения и взаимодействия между собой, а также порядок подготовки и утверждения определяет руководитель организации.

В современных условиях тенденции по реформированию бухгалтерского учета сформировались в соответствии с потребностями развития рыночной экономики и с учетом современных подходов, сложившихся в мировой практике. Приказом Минфина РФ от 30.11.2011 г. № 440 был утвержден План по развитию бухгалтерского учета и отчетности в РФ на основе Международных стандартов финансовой отчетности на 2012-2015 годы. В целях реализации данного плана по совершенствованию системы

5. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

5.1. Принципы организации бухгалтерского учета

Основные организационные аспекты бухгалтерского финансового учета в России регламентируются законодательно. Они строятся на основе Федерального закона «О бухгалтерском учете», Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» и др.

Организация бухгалтерского учета – это комплекс мер по упорядочению учетной работы, проводимых администрацией предприятия, направленных на обеспечение финансового контроля за деятельностью персонала и способствующих повышению эффективности труда счетных работников.

Организационное обеспечение бухучета должно быть подчинено задаче своевременного представления аппарату управления полной и достоверной информации с наименьшими издержками. Для построения учетного процесса как единой информационной системы необходимо основываться на следующих организационных принципах:

- государственное регулирование общих принципов и правил организации, методики и техники бухгалтерского учета;
- сочетание в учетной политике (при выборе организационно-технических аспектов учета) общих принципов учета с отраслевыми, технологическими и другими особенностями предприятия;
- постоянное совершенствование организации бухгалтерского учета, повышение квалификации работников бухгалтерского аппарата и на этой основе повышение роли бухгалтерского учета в информационной системе предприятия;
- совершенствование форм и методов представления учетной информации с целью лучшего управления хозяйственными процессами;
- применение экономических методов управления, оптимизация построения учетного аппарата.

К основным предпосылкам рациональной организации учета относятся:

- изучение организации, законоположений и инструкций, других регламентирующих документов по учету и отчетности;
- установление рациональных взаимосвязей производственных участков организации с ее бухгалтерией;
- определение характера и объема бухгалтерской информации;
- рациональное распределение труда между работниками учетного аппарата.

5.2. Механизм организации бухгалтерского учета

Механизм организации учета хозяйствующими субъектами включает следующие основные элементы.

1) Выбор лиц, ответственных за ведение бухгалтерского учета. В соответствии с Законом ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации. В его компетенцию входит утверждение учетной политики, рабочего плана счетов, форм первичных документов, проведение порядка инвентаризации, организация документооборота. Руководитель предприятия определяет, на кого возложить ответственность за ведение бухгалтерского учета. Так, в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» в зависимости от объема учетной работы он может:

- учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- ввести в штат должность бухгалтера;
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- вести бухгалтерский учет лично.

Три последних варианта рекомендуется применять в организациях, относящихся по законодательству РФ к субъектам малого предпринимательства.

2) Определение должностных обязанностей работников бухгалтерии. Руководителем определяются порядок назначения и увольнения главного бухгалтера, его полномочия, а главный бухгалтер определяет должностные обязанности сотрудников бухгалтерии. Все это документально закрепляется в Положении о бухгалтерии.

Положение представляет собой правовой акт, определяющий

права, обязанности и организацию работы бухгалтерии. Данный документ относится к унифицированной системе организационно-распорядительной документации и имеет четко установленную структуру.

1) Раздел «Общие положения» содержит сведения о численности и штатах бухгалтерии, распределении обязанностей, перечень законодательно-нормативных актов, которыми руководствуется бухгалтерия в своей деятельности. Заканчивается раздел требованиями, предъявляемыми к руководителю бухгалтерии.

2) Во втором разделе Положения излагаются цели и задачи бухгалтерии, определяющие ее функции.

3) Третий раздел Положения раскрывает функции бухгалтерии. На основе перечисленных функций разрабатываются должностные инструкции работников бухгалтерии.

4) Четвертый раздел «Права и обязанности главного бухгалтера (его заместителей)» включает должностную инструкцию главного бухгалтера, составленную на основе Федерального закона «О бухгалтерском учете», Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ и Положения о главных бухгалтерах (действует с 1980 г.). Последнее не потеряло актуальности в части, не противоречащей федеральному законодательству о бухгалтерском учете.

5) В пятом разделе «Взаимоотношения» указываются службы, с которыми бухгалтерия взаимодействует (со всеми структурными подразделениями – по вопросам бухгалтерского учета; с юридической службой – по правовым вопросам, связанным с подготовкой документов; с отделом кадров – по вопросам подбора кадров в бухгалтерию, по расчетам заработной платы персоналу и т.д.).

6) Шестой раздел «Организация работы» включает правила внутреннего распорядка работы бухгалтерии. В тех случаях, когда организация попадает в число субъектов, подлежащих обязательному аудиту, в данный раздел вписывается соответствующая информация.

Положение оформляется на бланке организации за подписью главного бухгалтера и утверждается руководителем предприятия. Таким образом, Положение о бухгалтерии – многопрофильный документ, четко регламентирующий порядок ее работы. От тщательности и детализации его разработки зависит эффективность построения и организации бухгалтерского учета на предприятии.

3) Выбор степени централизации учета, зависит от централизации управления и определяется руководителем организации, который принимает решения о необходимости исчисления экономической эффективности отдельных хозяйственных участков (структурных подразделений) в рамках одного юридического лица, для чего необходимо их выделение на отдельный баланс, т.е. децентрализация.

Таким образом, на крупных и средних предприятиях, имеющих сложную организационную и производственную структуру, ведение бухгалтерского учета может быть централизовано и децентрализовано. В тех случаях, когда сбор, обработка и формирование бухгалтерских данных осуществляются в отдельных производственных подразделениях (филиалах), а головная бухгалтерия ведет сводный учет в целом по предприятию, налицо децентрализованная организация учета. При централизованном учете на предприятии в производственных подразделениях реализуются функции сбора бухгалтерских данных (возможна предварительная обработка), а формирование отчетных сводок по ним и разработку отчетности осуществляет главная (центральная) бухгалтерия предприятия.

4) Выбор организационной структуры бухгалтерии. Она (как при централизованной, так и при децентрализованной организации) предполагает три основных вида: функциональный, линейный и линейно-функциональный.

5) Определение материальной ответственности работников. В целях обеспечения сохранности имущества организации с рядом работников заключаются договоры о полной либо частичной материальной ответственности (с кассирами, продавцами, кладовщиками, экспедиторами и т.д.).

6) Определение объектов, порядка и сроков проведения инвентаризации.

7) Разделение учетных и хозяйственных функций. В целях недопущения злоупотреблений необходимо отделение функций по ведению учета от функций по осуществлению хозяйственной деятельности (крайне нежелательно совмещение одним лицом бухгалтерских и хозяйственных обязанностей, например, приобретения материальных ценностей и учета операций по их движению или оприходованию и выдачи денежных средств и учета операций по и движению и т.д.).

8) Выбор формы бухгалтерского учета. Организация вправе самостоятельно выбирать (разрабатывать) форму бухгалтерского учета, т.е. состав, структуру и порядок формирования учетных регистров, что определяется характером и масштабом деятельности, потребностями управления, объемом обрабатываемой информации, техническими возможностями автоматизации и другими факторами.

9) Утверждение рабочего плана счетов и номенклатуры объектов аналитического учета.

10) Утверждение форм первичных учетных документов. Помимо типовых унифицированных форм первичной учетной документации, применение которых обязательно, организация вправе самостоятельно разрабатывать и применять собственные бланки первичных документов. Такие документы используются в случае отсутствия типовых форм для отражения отдельных операций, либо применяются в дополнение к унифицированным формам.

11) Утверждение форм бухгалтерской финансовой отчетности, варианта представления числовой информации в бухгалтерской финансовой отчетности.

Для рационального распределения труда между работниками учетного аппарата составляют перечень всех учетных операций, подлежащих выполнению за месяц, и устанавливают нормы времени выполнения каждой из них работниками бухгалтерии. Для этого разрабатывают план организации бухгалтерского учета, который включает: план документации и документооборота; план инвентаризации; рабочий план счетов и проект их корреспонденции; план отчетности; план технического оформления учета; план организации труда и повышения квалификации работников бухгалтерии; план проверок и ревизии; организацию бухгалтерского архива.

5.3. Системы организации бухгалтерского учета. Типы структуры аппарата бухгалтерии

В современных условиях применяются две системы организации учета: централизованная и децентрализованная.

Централизация учета предполагает сосредоточение синтетического и аналитического учета, составление баланса и отчетности в главной бухгалтерии. При этом в подразделениях организации

осуществляется первичный учет. Данные первичных документов группируются в накопительных и группировочных ведомостях, а также в производственных отчетах и отчетах о движении материальных ценностей. Далее документы поступают в главную бухгалтерию, где они проверяются, обрабатываются и их данные заносятся в регистры синтетического и аналитического учета. При централизации бухгалтерского учета обобщение учетных данных происходит в главной бухгалтерии, что позволяет рационально организовать труд работников бухгалтерии, использовать современные средства автоматизации учета.

Децентрализация учета заключается в том, что в отдельных структурных подразделениях не только оформляют первичные документы, но и ведут синтетический и аналитический учет, составляют отчеты.

Подразделения представляют отчеты в центральную бухгалтерию, где их сводят в целом по организации. Работники центральной бухгалтерии осуществляют контроль за работой бухгалтерий каждого подразделения.

Основной недостаток децентрализации учета состоит в разобщенности работы бухгалтерского аппарата, создаются проблемы при проведении единой учетной политики и при автоматизации учетных процессов, увеличиваются затраты на получение учетной информации. Вместе с тем в условиях территориальной разобщенности, разнообразного характера выполняемых работ, внедрения коллективных форм организации труда и его оплаты (внутрихозяйственной кооперации, аренды и т. д.) децентрализация учета часто является необходимой.

Главное преимущество децентрализации заключается в том, что учет как функция управления организуется непосредственно на местах совершения хозяйственных операций. Близость работников учета к регистрируемым объектам улучшает информационные, аналитические и контрольные функции учета. Появляется возможность проведения оперативного анализа и оценки состояния производства, получения маржинального дохода и прибыли в каждом подразделении организации.

Рациональность организации бухгалтерского учета в значительной степени зависит от правильности определения структуры бухгалтерии и бухгалтерского аппарата. Количественный состав бухгалтерии зависит от размеров организации, от видов

А

деятельности и их отраслевой принадлежности, от организации и технологии производства, от наличия структурных подразделений и их территориального расположения, от квалификации работников учета, степени автоматизации учетных работ и т. д.

Структура аппарата бухгалтерии и самой бухгалтерии зависит от особенностей каждой организации. В современных условиях сложились три основных типа структур: линейная (иерархическая), по вертикали (функциональная) и комбинированная (линейно-функциональная).

При линейной организации все работники бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру. Такая структура используется на небольших предприятиях.

При организации аппарата бухгалтерии по вертикали (функциональной организации) структурные подразделения бухгалтерии создаются по участкам учетной работы или по функциям персонала в процессе обработки данных и формирования отчетности. Создаются промежуточные звенья управления (отделы), возглавляемые старшими бухгалтерами. Работники бухгалтерии подчиняются непосредственно старшим бухгалтерам соответствующих отделов. Данная модель бухгалтерии применима в средних и крупных организациях.

При этом могут создаваться отделы:

- расчетный – осуществляет учет расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов с органами социального страхования, поставщиками, покупателями, заказчиками и др.;
 - материальный – ведет учет поступления и расходования материально-производственных запасов;
 - готовой продукции и реализации – ведет учет готовой продукции на складах и ее реализации;
 - производства и калькуляции себестоимости – ведет учет затрат и выпуска продукции, калькулирует себестоимость продукции, составляет отчетность о затратах и выпуске продукции;
 - общий отдел – ведет все остальные операции и Главную книгу, составляет бухгалтерскую отчетность и налоговые декларации.
- В крупных организациях кроме перечисленных могут открываться отделы учета капитальных вложений, учета основных средств, др.

При комбинированной (линейно-функциональной) организации учет организуется в разрезе структурных производственных и управленческих подразделений (по линейному принципу),

а внутри бухгалтерских служб выделяются функциональные подслужбы по участкам учетной работы или по функциям в процессе обработки и составления отчетности. Специальные структурные подразделения бухгалтерии (по центрам ответственности и другим организационным структурам) выполняют замкнутый цикл работ. Права главного бухгалтера в этом случае передаются руководителям подразделений в пределах установленной компетентности. Такая структура применяется в крупных организациях и в организациях, в которых созданы центры ответственности на базе внутрихозяйственной кооперации, аренды и т. д.).

При использовании любого типа структур только хорошо налаженные взаимоотношения с другими службами и подразделениями организации дают возможность получать необходимую информацию для управления и обеспечения контроля за хозяйственно-финансовой деятельностью организации.

5.4. Права и обязанности главного бухгалтера

Главный бухгалтер назначается и освобождается от должности руководителем организации. Он подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

Главный бухгалтер обязан обеспечить:

- сохранность бухгалтерских документов, оформление и передачу их в установленном порядке в архив;
- соблюдение установленных правил оформления приемки и отпуска товарно-материальных ценностей;

- правильность расходования фонда заработной платы, установления должностных окладов, строгое соблюдение штатной, финансовой и кассовой дисциплины;
- соблюдение установленных правил проведения инвентаризаций имущества и обязательств;
- взыскание в установленные сроки дебиторской и погашение кредиторской задолженности, соблюдение платежной дисциплины;
- законность списания недостач, дебиторской задолженности и других потерь;
- оформление и обработку документов в соответствии с нормативными актами и указаниями по ведению бухгалтерского учета и отчетности;
- своевременное составление и представление бухгалтерской отчетности внутренним и внешним пользователям информации;
- соблюдение кассовой и расчетной дисциплины;
- достоверность данных бухгалтерской отчетности;
- своевременное и качественное выполнение работ, возложенных на службу бухгалтерского учета;
- подбор и расстановку работников учета, повышение их квалификации, обеспечение для них нормальных условий труда, укрепление трудовой дисциплины, организацию учетных работ;
- сохранность бухгалтерской информации;
- выполнение иных обязанностей, возложенных на него действующим законодательством, нормативными актами и должностной инструкцией.

Кроме того, главный бухгалтер должен активно участвовать в подготовке мероприятий, предупреждающих образование недостач и незаконное расходование денежных средств и товарно-материальных ценностей, нарушения финансового и хозяйственного законодательства. В случае обнаружения незаконных действий должностных лиц главный бухгалтер должен проинформировать об этом руководителя организации для принятия соответствующих мер.

За уклонение от ведения бухгалтерского учета в порядке, установленном действующим законодательством, искажение бухгалтерской отчетности, несоблюдение сроков ее представления и публикации руководитель организации и главный бухгалтер

привлекаются к административной или уголовной ответственности в соответствии с законодательством РФ.

Должностные права главного бухгалтера:

- главный бухгалтер устанавливает служебные обязанности подчиненных ему работников;

- за невыполнение или нарушение указаний главного бухгалтера, виновные привлекаются к дисциплинарной или материальной ответственности в установленном законом порядке;

- назначение, увольнение и перемещение материально ответственных лиц производят по согласованию с главным бухгалтером;

- договоры и соглашения, заключаемые организацией на получение или отпуск товарно-материальных ценностей и на выполнение работ и услуг, а также приказы и распоряжения об установлении работникам должностных окладов, надбавок к заработной плате и о премировании предварительно рассматриваются и визируются главным бухгалтером;

- главный бухгалтер имеет право требовать от руководителей участков, цехов, отделов и других подразделений и служб, а в необходимых случаях и от руководителя организации принятия мер к повышению эффективности использования средств, усилению и сохранности имущества, обеспечению правильной организации бухгалтерского учета и контроля.

5.5. Учетная политика предприятия

В условиях рыночной экономики бухгалтерский учет в любой организации должен осуществляться по определенным правилам в рамках общих принципов и правил, утвержденных нормативными актами страны. Выбранные правила ведения бухгалтерского учета закрепляются документально в учетной политике организации, которая должна способствовать формированию максимально оперативной, полной, объективной и достоверной финансовой и управленческой информации о ее деятельности.

Согласно ПБУ 1/2008 формировать учетную политику может главный бухгалтер и другое должностное лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета в организации. При формировании учетной политики можно учитывать правила Международных стандартов финансовой отчетности. В частности, организация

может исходить из МСФО, если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета (пункт 8 ПБУ 1/2008).

К основным правилам (вариантам) методики, организации и технической основы реализации бухгалтерского учета относятся:

- порядок и критерии разграничения средств труда в бухгалтерском учете на основные средства и материалы (средства в обороте);

- варианты погашения стоимости основных средств и нематериальных активов (методы начисления амортизации);

- способы оценки сырья, материалов и других производственных запасов, незавершенного производства, товаров и готовой продукции;

- варианты учета затрат на производство продукции, распределение накладных расходов между объектами учета и калькуляции;

- порядок учета и отнесения на издержки производства (обращения) расходов будущих периодов;

- правила учета процесса реализации и варианты определения (признания) выручки от реализации продукции;

- варианты признания прибыли (дохода) от реализации продукции;

- порядок создания резервов предстоящих расходов и платежей, а также резервов по сомнительным долгам и других резервов;

- варианты распределения издержек обращения на остаток товаров и на реализацию;

- порядок учета, распределения (использования) прибыли, создания и использования фондов специального назначения и резервного капитала;

- порядок учета и отражения доходов будущих периодов и прочих доходов отчетного периода;

- формы бухгалтерского учета и порядок ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций на счетах;

- порядок организации и проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств, учета и отражения излишков и недостач товарно-материальных ценностей, выявленных при инвентаризации;

отнести невозможно, их учитывают отдельно, как правило, по видам затрат. В установленные сроки данные расходы присоединяют к учтенным затратам по возведению объекта в доле, соответствующей сметной стоимости объекта. Списание этих затрат делают по объектам, строительство или реконструкция которых уже завершены.

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

Например, по субсчету «Приобретение объектов основных средств» или даже по строительству подрядным способом основанием для построения аналитического учета будут соответствующие документы: простые и многоэтапные договоры, контракты, счета, счета-фактуры, требования, гарантийные письма и т. п.

По такому же принципу строится система аналитического учета по субсчетам 5, 7, 8. Иногда для построения аналитического учета по данному счету используются даже данные забалансового учета (по земельным угодьям, по основным средствам, сданным в аренду, и др.).

Из этих примеров видно, насколько важен индивидуальный подход по разным счетам к построению системы аналитического учета. Традиционная система выделения нескольких уровней счетов оправдывает себя не во всех случаях.

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

Наряд выдают группе рабочих или отдельному исполнителю до начала работы. За выданные наряды расписывается производи-

А

тель работ, а в приемке задания по наряду – исполнитель работы или старший группы. Составленные наряды производитель работ сдает в бухгалтерию, где их тщательно проверяют.

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

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

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

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

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

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

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

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

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

производственного или обслуживающего назначения (склады, электроподстанции, ремонтные цехи и т. п.) принимает в эксплуатацию рабочая комиссия, назначаемая приказом (распоряжением) руководителя предприятия. Все остальные объекты принимает в эксплуатацию Государственная приемочная комиссия с предварительной приемкой рабочей комиссией хозяйства.

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

Окончательно принимает объект в эксплуатацию Государственная приемочная комиссия. На основании актов рабочей комиссии и осмотра объекта Государственная приемочная комиссия составляет специальный документ — *акт приемки в эксплуатацию Государственной приемочной комиссией законченного строительства объекта*. В нем зафиксированы все сведения о принимаемом в эксплуатацию объекте, отраженные в актах рабочей комиссии, а также отмечено соответствие вводимых в эксплуатацию мощностей данным проекта, приведены полный перечень недоделок и стоимость строительства объекта (по смете и по фактическим данным бухгалтерского учета). В заключении указано решение комиссии о приемке объекта в эксплуатацию с общей оценкой (отлично, хорошо, удовлетворительно). К акту прилагают всю необходимую техническую документацию.

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

На основании документации о приемке объекта в эксплуатацию составляют *акты приема-передачи основных средств* (ф. № ОС-1), в которых указывают отдельные инвентарные объекты по всему комплексу принятых в эксплуатацию зданий и сооружений и других законченных строительством объектов. На основании этих актов законченные объекты строительства приходят по счету 01 «Основные средства» (непосредственно после их приемки с возможным уточнением оценки в конце года). При этом делают следующую бухгалтерскую запись:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы».

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

На счете 08 отдельно учитывают затраты, не увеличивающие стоимость основных средств. К ним относятся затраты, предусмотренные в сводных сметах на строительство и в сводных сметно-финансовых расчетах строящихся предприятий, например: расходы на подготовку эксплуатационных кадров на вновь вводимых в действие предприятиях; расходы на консервацию строительства за счет ассигнований на капитальное строительство; затраты перспективного характера, не относящиеся к конкретным объектам строительства (изыскательские работы и др.). В этой же группе затрат учитывают также отдельные расходы, не предусмотренные в

сметах на строительство: суммы уценки материальных ценностей, убытки по основным средствам строительства от стихийных бедствий и др. Затраты, учитываемые в этой группе, списывают за счет соответствующих источников финансирования, т. е. они не включаются в инвентарную стоимость объекта и, следовательно, при оприходовании основных средств на дебете счета 01 «Основные средства» не отражаются. Их списывают за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, целевого финансирования и т. п.

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

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

8.4. Учет накладных расходов по строительству

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

Накладные расходы по этому счету учитывают в следующей номенклатуре затрат:

И) Административно-хозяйственные расходы:

1) Основная и дополнительная заработная плата (оплата труда) административно-управленческого и производственно-технического персонала (инженеры-строители, прорабы и т. д.), включая

премии этим работникам, входящие в состав фонда заработной платы (оплаты труда).

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

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

II) Расходы по обслуживанию работников строительства:

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

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

3) Затраты на санитарно-бытовое обслуживание работников.

4) Отчисления профсоюзной организации на культурномассовую и физкультурную работу;

5) Содержание и обслуживание студенческих отрядов.

III) Расходы по организации работ на строительных площадках:

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

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

3) Расходы на благоустройство и содержание строительных площадок.

4) Подготовка объектов строительства к сдаче.

5) Прочие накладные расходы.

IV) Непроизводительные расходы:

1) Обязательные платежи, не предусмотренные нормами накладных расходов.

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

3) Прочие непроизводительные расходы.

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

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

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

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

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

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

Как правило, если строительство ведут на протяжении всего года, накладные расходы по строительству распределяют и

списывают по назначению в фактических суммах ежемесячно. При крупном строительстве возможно внутригодовое списание затрат в нормативном размере с корректировкой в конце года. И в том, и в другом случае затраты относят на все объекты, по которым производились работы в течение года. Если объект уже принят в эксплуатацию, то его дооценивают на сумму отнесенных дополнительно накладных расходов.

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

8.5. Учет приобретения основных средств

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

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

3 «Топливо» – на стоимость израсходованных нефтепродуктов на обкатку поступивших машин; 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на покупную стоимость; 23 «Вспомогательные производства» (включая начисление НДС) – на стоимость услуг своего автотранспорта; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на суммы оплаты труда и т. д.

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

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

Важное значение имеет правильное документальное оформление поступающих основных средств. Прибывающие в хозяйство машины тщательно осматривают. Результаты осмотра включают в акт технического состояния, который составляют после окончания выгрузки и приемки машин. В акте подробно описывают состояние прибывших машин и оборудования и отмечают обнаруженные дефекты (для предъявления рекламаций). Затем после проверки, регулировки и обкатки составляют окончательный акт на приемку машин в эксплуатацию [акт приема-передачи основных средств (ф. № ОС-1)], на основании которого их приходуют в состав основных средств.

По законченным операциям приобретения машин и оборудования делают такую же запись на списание затрат со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», как и по всем законченным капитальным вложениям. На конец года по счету 08 «Вложе-

ния во внеоборотные активы» могут оставаться затраты на приобретение основных средств, еще не принятых в эксплуатацию.

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

8.6. Учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений

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

Аналитический учет ведут в лицевом счете подразделения (ф. № 83-АПК) либо в производственном отчете по видам и времени посадок, их местонахождению или присвоенным номерам, например «Сад яблоневый № 2 закладки 2014 г.», «Полезащитная полоса закладки 2013 г. в бригаде №1» и т. д. Поскольку технология и характер производственных процессов при закладке и выращивании многолетних насаждений мало чем отличается от общей технологии отрасли растениеводства, затраты здесь учитывают по тем же статьям, что и по производствам растениеводства. Порядок учета затрат по этим статьям излагается в соответствующей главе. Особенность аналитического учета затрат заключается в том, что на открываемых аналитических счетах ведут учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений только в пределах календарного года. Это значит, что произведенные в течение года затраты в конце года списывают:

Дебет 01 «Основные средства» (аналит. счета по учету молодых насаждений) Кредит 08.

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

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

8.7. Учет затрат по формированию основного стада

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

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