

ISSN 2075-0250

БУХУЧЕТ

В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

6 • 2014



**ПОДХОДЫ К СИСТЕМНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

**Журнал «БУХУЧЕТ
В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ»
№ 6/2014**

Ежемесячный научно-практический журнал для бухгалтера

Выпускается совместно с учебно-финансовым факультетом РГАУ-МСХА имени К. А. Тимирязева

Журнал зарегистрирован Федеральной службой по надзору за соблюдением законодательства в сфере массовых коммуникаций и охране культурного наследия. Свидетельство о регистрации ПИ № 77-15356 от 12.05.2003

НАУЧНЫЙ РУКОВОДИТЕЛЬ И ПРЕДСЕДАТЕЛЬ РЕДАКЦИОННОГО СОВЕТА

ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна, д.р.экон. наук, профессор, проректор по учебно-научной работе и имущественным отношениям РГАУ-МСХА имени К. А. Тимирязева, Президент института повышения квалификации бухгалтеров и аудиторов

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

ХАРЧЕВА Ирина Владимировна, канд. экон. наук, доцент, доцент учебно-финансового факультета РГАУ-МСХА имени К. А. Тимирязева

Тел.: 8 (495) 922-60-71, 8 (495) 664-27-41
e-mail: sehoizdat@mail.ru
<http://buhnet.panor.ru>

Издательство «Афина»
Почтовый адрес: 125040, Москва, а/я 1,
ООО «Панорама»

Отдел рекламы
Тел.: (495) 664-27-94
reklama@panor.ru

Журнал распространяется через каталоги ОАО «Агентство «Роспечать», «Печать России» (ежедневно на полугодие – 82767) и «Почта России» (ежедневно на полугодие – 16609), а также путем прямой редакционной подписки.

Тел./факс: (495) 664-27-61

Подписано в печать 16.05.2014 г.
Бумага офсетная.

© Издательский Дом «Панорама»
<http://www.panor.ru>



Журнал включен Высшей аттестационной комиссией Минобрнауки РФ в Перечень ведущих рецензируемых журналов и изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученых степеней доктора и кандидата наук.

4 НОВОСТЬ ДНЯ

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

8 Гупалова Т.Н.

Бухгалтерский учет оценочных резервов как метод диверсификации предпринимательских рисков

В статье представлена методика формирования и отражения в бухгалтерском учете отчислений в резервы под снижение стоимости материальных ценностей, резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, резервы по сомнительным долгам для нейтрализации рисков организации.

14 Таенчук Я.Ю.

Подходы к системной организации бухгалтерского учета инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций

В статье сформулированы подходы к системной организации учета реальных и финансовых инвестиций, источников их финансирования, доходов и расходов инвестиционной деятельности по результатам обобщения выявленных проблем в этой сфере.

21 Клычова А.С., Клычова Г.С., Макунина И.В.

Методические особенности бухгалтерского учета земель сельскохозяйственного назначения

Рассмотрены особенности бухгалтерского учета земель сельскохозяйственного назначения – формирование их первоначальной стоимости, учет затрат на улучшение и особенности подготовки интегрированной отчетности.

29 Евграфова Л.В., Харчева И.В.

Бухгалтерский учет расчетов по добровольному медицинскому страхованию при применении ЕСХН

Рассматривается порядок ведения бухгалтерского учета расчетов по добровольному медицинскому страхованию в организациях, уплачивающих единый сельскохозяйственный налог.

34 Постникова Л.В., Бадмаева Е.А.

Методика формирования себестоимости продукции зерновых культур

В статье рассматривается порядок учета затрат и исчисления себестоимости продукции зерновых культур.

УДК 657.424

Подходы к системной организации бухгалтерского учета инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций

@ Таенчук Яна Юрьевна,

канд. экон. наук, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, Калужский филиал РГАУ–МСХА им. К.А. Тимирязева
248007, Калуга, ул. Вишневого, д. 27
E-mail: Yana.Mardyan@yandex.ru

Статья поступила 9 марта 2014 г.

В статье сформулированы подходы к системной организации учета реальных и финансовых инвестиций, источников их финансирования, доходов и расходов инвестиционной деятельности по результатам обобщения выявленных проблем в этой сфере.

Ключевые слова: инвестиционная деятельность; бухгалтерский учет; сельское хозяйство.

UDC 657.424

Approaches to the system organization of accounting of investment activity in agricultural organizations

@ Taenchuk Yana,

PhD of Economics, Senior Lecturer, Department of Accounting Kaluga Branch of RSAU–MTAA named after K.A. Timiryazev
248007, Kaluga, Vishnevskogo st., 27
E-mail: Yana.Mardyan@yandex.ru

The article was received on March 9, 2014.

The article defines the approaches to the arrangement of the system of real and financial investments, sources of financing, income and expenses of investment activity by summarizing the results of the problems identified in this area.

Key words: investment activity; accounting; agriculture.

Инвестиционная деятельность всегда сочеталась с обычной деятельностью экономических субъектов, что обеспечивает непрерывность воспроизводственных процессов. Еще более значительно возрастает ее роль в сельском хозяйстве, где приходится решать проблемы продовольственной безопасности страны в условиях глобальной конкуренции.

В последние годы благодаря принятым мерам по совершенствованию хозяйственного механизма и государственной поддержки заметно оживилась инвестиционная деятельность сельскохозяйственных организаций, которые наряду с традиционными капитальными вложениями на обновление и укрепление своей материально-технической базы в возрастающих объемах осуществляют финансовые вложения.

Между тем сложившаяся система бухгалтерского учета в сельском хозяйстве не обеспечивает должным образом формирование учетной информации, необходимой для принятия обоснованных решений заинтересованными пользователями. В частности, многие перспективные направления инвестирования средств, ход реализации инвестиционных проектов, источники их финансового обеспечения, доходы и расходы инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций не находят системного отражения в бухгалтерском учете, что в конечном счете отрицательно сказывается на эффективности их функционирования.

Ввиду единства воспроизводственных процессов в рамках экономического субъекта единими являются и объекты бухгалтерского учета, различающиеся лишь своей принадлежностью к той или иной деятельности. Применительно к инвестиционной деятельности их можно представить рис. 1.



Рис. 1. Объекты бухгалтерского учета инвестиционной деятельности

Условные обозначения:

← раскрытие объектов бухгалтерского учета;

→ отражение инвестиционной деятельности в составе объектов бухгалтерского учета

При этом единичными объектами учета выступают факты хозяйственной жизни, характерные для всех видов деятельности. Укрупненными объектами являются активы, обязательства, капитал, доходы и расходы, формирующие соответствующие элементы бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако в действующей учетной системе ин-

вестиционной деятельности в качестве ее объектов представлены преимущественно активы (в виде капитальных и финансовых вложений) и в незначительной мере – обязательства (обычно в виде долгосрочных кредитов) и капитал (в виде добавочного капитала и использованной на цели инвестирования нераспределенной прибыли). Относящиеся к сфере исследования доходы, расходы и все источники финансирования практически отсутствуют. Это и обосновывает необходимость выделения всех общепринятых объектов бухгалтерского учета в отношении инвестиционной деятельности, что способствует созданию принципиально новой основы формирования системной информации об ее осуществлении.

Центральной идеей совершенствования действующей практики бухгалтерского (финансового) учета инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций является попытка реализации системного подхода к последовательному разграничению инвестиционной и текущей деятельности экономических субъектов в бухгалтерском (финансовом) учете.

Считаем необходимым законодательно закрепить отдельный учет текущих затрат на производство и инвестиционных затрат, как это имело место в старой редакции Федерального закона «О бухгалтерском учете», а в федеральных и отраслевых стандартах целесообразно предусмотреть такие отсутствующие элементы нормативного регулирования бухгалтерского учета, как формирование и использование источников финансирования, денежные потоки, доходы и расходы инвестиционной деятельности, раскрытие указанной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Исходя из деления инвестиций в соответствии с общепринятой классификацией на финансовые и реальные, действующие балансовые счета по учету инвестиционной деятельности (08 «Вложения во внеоборотные активы» и 58 «Финансовые вложения») нуждаются в переименовании. Причем действующее наименование счета 08 и информация, учитываемая на нем, к тому же противоречат структуре применяемого в стране бухгалтерского баланса. Поэтому представляется целесообразным обозначить счет 08* как «Реальные инвестиции», а счет 58* «Финансовые инвестиции».

Структурирование информации по данным счетам предлагаем производить в разрезе субсчетов первого и второго порядка, введение которых обосновано необходимостью сближения отечественных норм учета инвестиционной деятельности с международными (табл. 1).

Вариант построения аналитического учета к счету 08* представлен в табл. 2.

Предложены организационно-методические основы системного учета собственных источников финансирования инвестиционной деятельности.

Формирование информации по направлениям использования нераспределенной прибыли рекомендуется осуществлять путем создания системы аналитического учета по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в разрезе субсчетов 84-1 «Нераспределенная прибыль отчетного года»; 84-2 «Нераспределенная прибыль прошлых

Таблица 1

**Рекомендуемые субсчета первого и второго порядка к счетам
08* «Реальные инвестиции» и 58* «Финансовые инвестиции»**

Счет	Субсчета первого порядка	Субсчета второго порядка
08* «Реальные инвестиции»	08*.1 «Создание инвестиционных активов»	08*.1.1 «Приобретение земельных участков» 08*.1.2 «Приобретение объектов природопользования» 08*.1.3 «Строительство объектов основных средств» 08*.1.4 «Приобретение объектов основных средств» 08*.1.5 «Приобретение и создание НМА» 08*.1.6 «Затраты по формированию основного стада животных» 08*.1.8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений» 08*.1.10 «Затраты на предотвращение негативного воздействия деятельности человека на окружающую среду»
	08*.2 «Создание инвестиционной собственности»	08*.2.1 «Приобретение земельных участков для продажи» 08*.2.2 «Создание или приобретение объектов для предоставления их в аренду» 08*.2.3 «Прочие»
58* «Финансовые инвестиции»	58*.1 «Долгосрочные финансовые инвестиции»	58*.1.1 «Ценные бумаги» 58*.1.2 «Займы юридическим и физическим лицам» 58*.1.3 «Вклады в уставные капиталы» 58*.1.4 «Прочие»
	58*.2 «Краткосрочные финансовые инвестиции»	58*.2.1 «Акции и другие долевые ценные бумаги для продажи» 58*.2.2 «Долговые ценные бумаги для продажи» 58*.2.3 «Производные финансовые инструменты для продажи» 58*.2.4 «Прочие»

Таблица 2

**Рекомендуемая структура построения аналитического учета
к счету 08* «Реальные инвестиции»**

Субсчет	Идентификация проекта	Затраты организации на реализацию инвестиционного проекта
08*.1.3 «Строительство объектов основных средств»	08*.1.3.1 «Проект 1»	08.1.3.1.1 «Материалы» 08.1.3.1.2 «Оплата труда с отчислениями» 08.1.3.1.3 «Услуги вспомогательных производств» 08.1.3.1.4 «Услуги и работы сторонних организаций» 08.1.3.1.5 «Накладные расходы» 08.1.3.1.6 «Потери от брака» 08.1.3.1.7 «Прочие»
	08*.1.3.2 «Проект 2»	<i>Аналогично перечню затрат проекта 1</i>
08*.1.4 «Приобретение объектов основных средств»	08*.1.4.1 «Проект 1»	08.1.4.1.1 «Фактические затраты по приобретению объектов основных средств» 08.1.4.1.2 «Затраты по доведению объекта до состояния, пригодного к использованию» (доставка, монтаж и пр.) <i>Можно производить детализацию по видам затрат</i>
	08*.1.4.2 «Проект 2»	<i>Аналогично перечню затрат проекта 1</i>

лет»; 84-3 «Чистая прибыль»; 84-4 «Чистая прибыль, подлежащая распределению»; 84-5 «Использование чистой прибыли на финансирование инвестиций».

Сельскохозяйственная организация может направлять на инвестиционные цели соответствующие суммы, накапливая их в качестве целевого источника (применяя субсчет 84-1 «Нераспределенная прибыль отчетного года») либо применяя субсчета 84-4 «Чистая прибыль, подлежащая распределению» и 84-5 «Использование чистой прибыли на финансирование инвестиций». В этом случае на дату принятия решения о направлении прибыли на финансирование инвестиционной деятельности необходимо сделать бухгалтерскую запись:

Д-т сч. 84-3 «Чистая прибыль»,

К-т сч. 84-4 «Чистая прибыль, подлежащая распределению».

На дату отражения осуществления инвестиций за счет данного источника необходимо произвести запись:

Д-т сч. 84-4 «Чистая прибыль, подлежащая распределению»,

К-т сч. 84-5 «Использование чистой прибыли на финансирование инвестиций».

Действующий состав бухгалтерских счетов считаем необходимым дополнить двумя специальными обобщающими счетами: 65 «Средства инвестиционного фонда» и 87 «Инвестиционный фонд», информация которых не включается в бухгалтерский баланс, а отражается только в учетных регистрах.

Счет 65 «Средства инвестиционного фонда» является активным, на нем отражается общая сумма средств инвестиционного фонда (без выделения видов инвестиционных активов). Счет 87 «Инвестиционный фонд» является пассивным и предназначен для структурирования информации об источниках финансирования инвестиционной деятельности.

Записи по кредиту счета ведутся по мере образования соответствующих источников, что связано с решением о распределении прибыли, с начислением амортизационных отчислений, получением заемных средств и т. д.

Записи по дебету производятся по мере завершения соответствующих инвестиционных проектов.

К счету 87 рекомендуем открывать субсчета в соответствии с классификацией источников финансирования инвестиционной деятельности: 87-1 «Прибыль»; 87-2 «Амортизационные отчисления»; 87-3 «Целевое финансирование»; 87-4 «Кредиты банков» и др.

По окончании года производится закрытие указанных счетов (поскольку бухгалтерский баланс в РФ составляется в нетто-оценке, а данные счетов 65 «Средства инвестиционного фонда» и 87 «Инвестиционный фонд» дублируют суммы соответствующих активов и пассивов), но в начале очередного календарного года счета восстанавливаются записью:

Д-т сч. 65 «Средства инвестиционного фонда»,

К-т сч. 87 «Инвестиционный фонд».

В целях контроля свободных денежных средств инвестиционного фонда предлагаем учитывать их в составе депозитных счетов (на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 6 «Денежные средства инвестиционного фонда»), а процентный доход от них относить на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Рекомендуемые бухгалтерские записи при введении указанных счетов в рабочий план счетов организации представлены в табл. 3.

Таблица 3

**Хозяйственные операции по учету
источников финансирования инвестиционной деятельности**

№	Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
1	Образование источника финансирования:		
	- прибыли	65	87,1
	- амортизационные отчисления	66	87,2
	- кредиты и др.	65	87,4
2	На дату завершения инвестиционного проекта	87	65
3	Резервирование средств инвестиционного фонда в качестве депозита	55,6	51
4	Начислены проценты за депозит	55,6	84
5	Списаны средства инвестиционного фонда в счет оплаты объекта	60	55,6

Предложенный вариант организации системного учета собственных источников финансирования инвестиционной деятельности позволяет группировать получаемую таким образом информацию о направлении и использовании источников в разработанной накопительной Ведомости учета использования собственных ресурсов на финансирование инвестиционной деятельности, форма которой представлена в табл. 4 на условных цифрах.

Таблица 4

**Ведомость учета использования
собственных ресурсов на финансирование инвестиций, тыс. руб.**

Амортизация					
Остаток на начало периода _____ 66 000 _____					
Направлено в инвестиционный фонд в течение года _____ 10 000 _____					
Направления инвестиций	Суммы по кредиту счета 87 «Инвестиционный фонд»				Всего
	Приобретение основных средств	Приобретение нематериальных активов	Строительство объектов	Прочие	
Вид проекта					
Проект 1	25 000	29,5	48 000	—	73 029,5
Итого	25 000	29,5	48 000	—	73 029,5
Остаток на конец периода _____ 4970,5 _____					
Прибыль					
Остаток на начало периода _____ 54 000 _____					
Направления инвестиций	Реальные инвестиции		Финансовые инвестиции		Всего
	Приобретение основных средств	Прочие направления	Выпуск (продажа) ценных бумаг	Займы и прочие направления	
Вид проекта					
Проект 1	10 000	—	—	—	10 000
Итого	10 000	—	—	—	10 000
Остаток на конец периода _____ 44 000 _____					
Всего использовано собственных источников 83 029,5					

В целях систематизации данных о доходах и расходах инвестиционной деятельности на бухгалтерских счетах предлагаем дополнить перечень типовых субсчетов к счету 91 «Прочие доходы и расходы» соответствующими субсчетами (рис. 2).



Рис. 2. Рекомендации по изменению состава субсчетов к счету 91 «Прочие доходы и расходы»

Субсчет 11* «Доходы от инвестиционной деятельности» к счету 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для учета денежных поступлений, связанных с осуществлением инвестиционной деятельности, в частности для финансовых инвестиций (доходов по ценным бумагам; процентов за предоставленные займы; поступлений, связанных с участием в уставных капиталах других организаций и прочих); для реальных инвестиций (поступлений, связанных с предоставлением за плату во временное пользование инвестиционных активов (аренда, прокат); поступлений от выбытия инвестиционных активов и прочих).

На субсчет 22 «Расходы инвестиционной деятельности» предлагаем относить расходы, понесенные в ходе осуществления инвестиционной деятельности: для финансовых инвестиций (расходы, связанные с участием в уставных капиталах; с продажей ценных бумаг (включая их балансовую стоимость) и др.); для реальных инвестиций (расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование инвестиционных активов (аренда, прокат); расходы по выбытию инвестиционных активов (включая их балансовую стоимость) и прочие).

Определение финансового результата от инвестиционной деятельности может производиться традиционным способом путем сопоставления дебетового оборота по субсчету 91.11 и кредитового оборота по субсчету 91.22.

При выявлении положительного финансового результата от инвестиционной деятельности его необходимо отразить записью:

Д-т сч. 91.99 «Сальдо доходов и расходов от инвестиционной деятельности»,

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки».

Если финансовый результат отрицательный, то необходимо произвести обратную запись.

Полагаем, что разработанные рекомендации по организации бухгалтерского учета инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций позволят создать механизм более эффективного регулирования, управления и координации указанной деятельности и тем самым способствовать повышению их конкурентоспособности на аграрных рынках.

Библиографический список

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ.
2. Федеральный закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений».
3. Международные стандарты финансовой отчетности: издание на русском языке. – М.: Аскери-ACCA, 2009. – 1051 с.
4. Белов Н. Г., Мардян Я. Ю. Методология бухгалтерского учета инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций: монография / Н.Г. Белов, Я.Ю. Мардян. – М.: Изд-во РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, 2013. – 156 с.
5. Постникова Л. В., Ливанова Р. В., Коржавина Т. Ю. Современные тенденции учетно-аналитического обеспечения инвестиционной деятельности / Л.В. Постникова, Р.В. Ливанова, Т.Ю. Коржавина. – М.: Изд-во РГАУ-МСХА им. К.А.Тимирязева, 2011. – 251 с.