

и резервирования средств на предстоящие расходы. Поэтому в ходе ревизии правильности составления бухгалтерского баланса ревизор должен проверить достоверность следующих его статей: «Расходы будущих периодов», «Доходы будущих периодов», «Резервы предстоящих расходов» и других.

Ревизор в ходе ревизии обязан проверить также достоверность документов по хозяйственным операциям организации, связанным с начислением амортизации основных средств и нематериальных активов, с начислением заработной платы, причитающейся работникам, с отчислениями на социальное страхование, с расходами по аренде помещений и текущим ремонтом, с уплаченными процентами за кредит, с отчислениями на подготовку кадров и в инновационный фонд, а также с другими видами расходов, показатели которых влияют на информацию в балансе.

Факты ошибок и несоответствий между данными отчетности и бухгалтерского учета, выявленных в результате ревизии бухгалтерской отчетности организации, ревизор обобщает в отдельном разделе комплексного акта, оформляемого на основе специальных ведомостей, в которых регистрируются установленные однородные нарушения.

Изложенные общие направления методик проведения комплексной ревизии бухгалтерской отчетности и баланса организации требуют дальнейшего развития и совершенствования.

(Продолжение следует)

МЕТОДИКИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ЗАКЛАДКУ МНОГОЛЕТНИХ НАСАЖДЕНИЙ И НА ВЫРАЩИВАНИЕ САЖЕНЦЕВ

*А. П. Михалкевич., канд.экон.наук.,
профессор кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в АПК УО БГЭУ*

Затраты на закладку и выращивание многолетних насаждений составляют отдельную группу капитальных вложений во внеоборотные активы. Для учета этих затрат к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» выделен субсчет 9 «Закладка и выращивание многолетних насаждений». Аналитический учет по закладке и выращиванию многолетних насаждений ведут на основании первичных документов, предназначенных для сельскохозяйственных организации и по статьям, предусмотренным для растениеводства, поскольку технология и характер производственного процесса при закладке многолетних насаждений мало чем отличается от технологии отрасли растениеводства.

Объектами учета затрат являются виды насаждений, время посадок, местонахождение. Например, «Затраты по закладке плодового сада в бригаде №1, 2008 год». Основным регистром аналитического учета затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений является производственный отчет по растениеводству (ф. №18). Основанием по осуществлению работ по закладке и выращиванию многолетних насаждений является смета, утвержденная руководителем организации.

Особенностью аналитического учета затрат по закладке многолетних насаждений является то, что эти затраты учитывают только в пределах календарного года. Производственные затраты по закладке насаждений за год в конце года списывают в дебет аналитического счета «Молодые насаждения», открываемого к счету 01 «Основные средства» с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 9 «Закладка и выращивание многолетних насаждений».

В качестве первичного учетного документа, используемого для принятия к учету многолетних насаждений, служит Акт приема – передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию (ф. №101-АПК), в качестве документа аналитического учета служит Инвентарная карточка учета многолетних насаждений (ф. №105-АПК).

В инвентарной карточке, заполняемой на каждый вид многолетних насаждений и год их закладки, учитывается количество высаженных саженцев и площадь их посадок.

Однако выращивание молодых многолетних насаждений до их плодоносящего состояния происходит на протяжении не менее трех лет. Затраты по их выращиванию во втором и третьем годах первоначально учитывают на субсчете 9 «Закладка и выращивание многолетних насаждений», открываемого к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

По окончании выращивания многолетних насаждений составляется Акт приема – передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию (ф. №101-АПК), который является основанием перевода молодых насаждений в эксплуатационные (наступление плодоношения плодовых насаждений и смыкания крон лесопосадок).

В акте указывается стоимость насаждений за весь период их выращивания. При этом составляется следующая бухгалтерская запись: дебет счета 01 «Основные средства», субсчет 4 «Многолетние насаждения», аналитический счет «Многолетние насаждения плодоносящие» и кредит аналитического счета «Молодые насаждения».

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденную постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 29.12.2007 г., № 207, в состав основных средств независимо от их стоимости включаются «многолетние насаждения, достигшие эксплуатационного возраста». И далее дается объяснение, что «для целей ведения бухгалтерского учета под многолетними насаждениями, достигшими эксплуатационного возраста, понимается посадочный материал, высаженный на место предполагаемого постоянного произрастания» [1]. Здесь окончательно не решен вопрос, что же включается в состав многолетних насаждений, достигших плодоносящего возраста? От посадки до наступления плодоносящего возраста проходит определенное время: от трех и более лет. В состав многолетних насаждений необходимо включать стоимость посадочного материала, высаженного на место постоянного выращивания, или же стоимость выращивания насаждений к моменту наступления эксплуатационного возраста?

Необходимо отметить, что в Инструкции об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 29.12.2007г. № 208 также указывается, что «стоимость многолетних насаждений отражается в основных средствах после окончания посадок на основании акта приемки – передачи, оформленного в установленном порядке» [2]. Исходя из требований данной инструкции также не понятно, как определить стоимость многолетних насаждений, включаемых состав основных средств.

По нашему мнению, в стоимость многолетних насаждений, включаемых состав основных средств, необходимо включать стоимость посадочного материала, высаженного в место выращивания, и все затраты, связанные с выращиванием молодых насаждений. Эти же затраты должны входить в смету по закладке многолетних насаждений.

В практике сельскохозяйственных организаций зачастую встречаются хозяйственные операции, отражение которых в системе бухгалтерского учета вызывает затруднения для бухгалтеров. Среди них следует выделить следующие.

В случае неблагоприятных климатических условий часть саженцев может погибнуть. Для их восстановления необходимо произвести определенные затраты. Необходимо закупить другие саженцы и высадить их на место выращивания вместо погибших. В этом случае в бухгалтерском учете следует сделать следующие записи:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
92	08	Списана стоимость погибших саженцев
60	51	Перечислены денежные средства организации за саженцы, приобретенные для восстановления погибших
10	60	Оприходованы поступившие саженцы
08	10	Списаны саженцы, израсходованные для восстановления погибших
08	70, 69 и др.	Списаны затраты на восстановление погибших саженцев.

Однако встречаются случаи воровства саженцев с места их выращивания. В бухгалтерском учете стоимость таких саженцев следует отразить следующим образом:

Дебет	Кредит	Содержание записи
94	08	Списана стоимость похищенных саженцев
94	68	Начислены к уплате суммы НДС от стоимости выявленной недостачи, порчи или умышленного уничтожения имущества
73	94	Отнесены потери имущества на виновное лицо
73	98	Списывается разница между взыскиваемой и учетной стоимостью похищенного имущества
73	68	Начислен НДС на сумму разницы между взыскиваемой и учетной стоимостью похищенных саженцев
50	73	Погашены потери имущества виновным лицом
98	92	Списана разница между взыскиваемой и учетной стоимостью похищенных саженцев на счет «Внереализационные доходы и расходы»

Кроме того, необходимо рассмотреть порядок отражения в системе учета урожая, полученного от молодых плодовых насаждений, которые не приняты в состав плодоносящих.

Урожай от молодых плодовых насаждений принимают к учету по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Закладка и выращивание многолетних насаждений». Продукция, полученная от молодых плодовых насаждений, оценивается по ценам возможной реализации. Ее стоимость списывается на уменьшение фактических затрат текущего года по выращиванию этих насаждений. Себестоимость продукции, собранной с молодых насаждений, не может превышать общую сумму затрат по уходу за ними и сбору урожая. Затраты по сбору урожая молодых плодовых насаждений, до наступления их эксплуатационного возраста, отражают по дебету счета 08, субсчет «Закладка и выращивание многолетних насаждений» с кредитом соответствующих счетов (70, 69, 76 и др.).

Затраты по выращиванию саженцев плодовых насаждений учитывают на счете 20 «Основное производство», субсчет «Питомники». Учет затрат и выхода продукции по питомникам ведется на следующих аналитических счетах: «Выращивание сеянцев», «Выращивание однолеток», «Выращивание двухлеток», «Выращивание трехлеток». Аналитические счета открываются по видам насаждений (семечковые, косточковые саженцы, ягодники и т.д.).

Прямые затраты по выращиванию саженцев сразу же разносят по аналитическим счетам. Общие затраты по питомникам сначала учитывают на отдельном аналитическом счете, которые в конце отчетного периода распределяются на аналитические счета по годам выращивания пропорционально площади, занятой саженцами по годам посадки.

Затраты, учтенные по полю сеянцев, переносят в конце года на аналитический счет «Выращивание однолеток». Затраты, учтенные по полю первого года выращивания, переносят в конце года на аналитический счет второго года выращивания. Затраты второго года выращивания в конце года переносят на аналитический счет третьего года выращивания. Таким образом, затраты, учтенные по третьему году выращивания, вместе с затратами первых лет составляют полную себестоимость выращенных саженцев.

Если часть саженцев реализована до установленного срока их выращивания в питомнике, то их оприходывают по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20, субсчет «Питомники», аналитические счета «Выращивание однолеток», «Выращивание двухлеток» и др., в зависимости какие саженцы реализованы. Такие саженцы оцениваются по ценам возможной реализации. На стоимость этих саженцев уменьшаются затраты по соответствующим аналитическим счетам.

Объектом калькуляции по питомникам является выращенный посадочный материал. Для определения себестоимости выращенного посадочного материала по отдельным группам культур (семечковые, косточковые саженцы и т.п.) надо общую сумму затрат за все годы выращивания по этим видам распределить между выкопанной продукцией (для реализации или посадки в своем хозяйстве) и оставшейся в грунте на конец года для доращивания. Затраты распределяются пропорционально количеству выращенных саженцев.

Затраты, приходящиеся на однолетние, двухлетние и трехлетние саженцы, находящиеся в грунте на доращивании, переходят на следующий год как незавершенное производство.

Необходимо заметить, что в небольших питомниках учет затрат, калькуляцию себестоимости продукции по годам выращивания саженцев не ведут. Затраты на выращивание саженцев в этом случае учитывают на одном счете «Питомники».

Для учета саженцев по породам и годам выращивания используются карточки оперативно – технического учета. В конце года по данным инвентаризации определяют количество саженцев по видам и годам выращивания и производят записи результатов в карточках.

Для определения себестоимости саженцев, подлежащих реализации или посадке в своей организации, рекомендуем использовать условные единицы, которые получают умножением площади посева саженцев на количество лет их выращивания. Например, по данным инвентаризации саженцы по годам посадки занимали следующие площади:

Год выращивания	Занимаемая площадь, (га)	Количество условных единиц
1-ый год	0,8	0,8 (0,8*1)
2-ой год	1,3	2,6 (1,3*2)
3-ий год	1,4	4,2 (1,4*3)
итого	3,5	7,6

После этого определяют затраты, относящиеся к каждому году выращивания. Для этого используем данные бухгалтерского учета об общей сумме затрат по питомнику, которые за отчетный год составили 5740 тыс. руб. Себестоимость условной единицы равна 755,26 тыс.руб. (5740/7,6). Исходя из этого, затраты первого года выращивания составили 604,2 тыс.руб.; второго года – 1963,7 тыс.руб. и третьего года – 3172,1 тыс.руб. (5740–604,2–1963,7).

Незавершенное производство по питомнику составит 2567,9 тыс.руб. (604,2+1963,7), а себестоимость готовой продукции – 3172,1 тыс.руб. Разделив себестоимость всей готовой продукции на ее количество получим фактическую себестоимость единицы продукции.

В тех случаях, когда в одном питомнике выращивают саженцы различных пород насаждений, то затраты по питомнику распределяют по породам, пропорционально площади, занимаемой каждой породой.

Правильное использование предлагаемых методик позволит сельскохозяйственным организациям рационально организовать бухгалтерский учет затрат и калькулирование себестоимости продукции питомников и многолетних насаждений, которые входят в состав основных средств.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.2007г. № 207.
2. Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.2007г. № 208.
3. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению типового плана бухгалтерского учета: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003г. № 89 (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2003, № 104, 8/9975).
4. Об утверждении типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов и Инструкции о порядке заполнения бланков типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 18.12.2003г., №168//Гл. бухгалтер.2004, № 31.
5. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник /А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская, С.К. Матальцкая и др.; под ред. А.П.Михалкевича. – 4-е изд., с изм. – Мн.: БГЭУ, 2006. – 688с.
6. Михалкевич А.П., Белый И.Н. Калькуляция себестоимости продукции в АПК. Учеб. для вузов. – Мн.: ООО «Мисанта», 1999. – 199с.

ЛОГИКА ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ С ПОЗИЦИЙ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО МЕНЕДЖМЕНТА

Т.А. Гринь, БГЭУ

В настоящее время актуальным является вопрос сведения к минимуму количества проверок и ревизий, проводимых контролирующими и надзорными органами, в связи с чем возникает объективная необходимость смещения акцента от внешнего контроля к внутрихозяйственному (далее – ВХК). Практика же формирования полноценных систем ВХК в отечественных организациях только начинает складываться. Отметим, что в настоящее время отсутствует нормативное закрепление порядка организации и функционирования системы ВХК. Таким образом, руководитель коммерческой организации вправе самостоятельно определять содержание контрольной среды и применяемые средства контроля, неся при этом ответственность за разработку, внедрение и эффективное функционирование системы ВХК. При этом недостатки в организации и осуществлении ВХК в большей степени объясняются отсутствием достаточного научно-теоретического обоснования содержания данной функции управления в современных условиях ведения бизнеса.

В этой связи представляется необходимым рассмотреть ВХК как целостную систему, состоящую из взаимосвязанных подсистем и элементов, на основании чего определить общую логику создания системы ВХК в условиях инновационной экономики. Подобное исследование позволит создать научный фундамент рационализации контроля в рамках отдельной организации, что в последующем даст возможность ликвидировать дублирующие функции контроля, минимизировать накладные расходы на его проведение с одновременным повышением отдачи от вложенных средств, оптимизировать документацию и учет, связанные с осуществлением контрольных действий, внедрить технические средства и повысить профессионализм контролирующих субъектов.

Для достижения поставленной цели, на наш взгляд, следует выполнить ряд методологических и методических разработок:

- провести структурный анализ функции контроля, включающий определение основных элементов системы ВХК организации;
- установить взаимосвязи между элементами системы ВХК внутри классификационных группировок;
- обосновать критерии выбора наиболее рациональной формы организации ВХК в конкретных условиях осуществления хозяйственной деятельности.

Изучение мнений отечественных и зарубежных ученых в области философии и методологии науки, ученых-экономистов, а также действующего законодательства Республики Беларусь и зарубежного опыта позволило нам