

4) какова методика бухгалтерского учета готовой продукции, принадлежащей на праве собственности концеденту и концессионеру, либо дохода в денежной (натуральной) форме.

... ПРОДОЛЖЕНИЕ В НОМЕРЕ 11 ...

НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБОСНОВАНИЕ УЧЕТА ПРОЦЕНТОВ ПО КРЕДИТАМ И ЗАЙМАМ ПРИ ФОРМИРОВАНИИ СТОИМОСТИ ОБЪЕКТОВ УЧЕТА В САДОВОДСТВЕ

Анищенко Валентина Сергеевна

Канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и транспорте

УО «Белорусский государственный экономический университет»

Аннотация. Современная практика управления производством определяет новые требования к информации о затратах, а следовательно, и к показателю себестоимости продукции. На ее величину существенное влияние оказывает амортизируемая стоимость объекта учета основных средств. Достоверное определение первоначальной стоимости многолетних насаждений возможно с учетом величины процентов по кредитам и займам. Порядок отражения в бухгалтерском учете таких расходов – вопрос, требующий отдельного разъяснения.

Abstract. The modern practice of production management defines new requirements for information on costs, and, consequently, to an indicator of production costs. Her value is significantly affected by the amortized cost of the object of fixed assets. Reliable determination of the initial value of perennial plantations possible given the amount of interest on loans and borrowings. The order of reflection in the accounting of these costs - an issue that requires a separate explanation.

Для организаций, занимающихся производством продукции садоводства, одной из важнейших задач в современных условиях хозяйствования является выбор и построение оптимальной системы учета затрат. Без четкого обоснования включения затрат в себестоимость продукции, невозможно осуществление бухгалтерских записей, подтверждающих величину себестоимости различных видов продукции, их рентабельность.

Современные условия хозяйствования предъявляют повышенные требования к учету затрат для принятия обоснованных управленческих решений. Технологические и организационные особенности производства в садоводстве, а также длительность производственного цикла определяют характерные особенности организации производственного учета и калькулирования себестоимости продукции как информационной системы, в основе которой базируется соответствующий методологический инструментарий.

Справедливо отметить, что ранее действующие Методические рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуги), утвержденные постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 31.08.2008 № 65, и которые в полной мере касались садоводства, в большинстве своем решали вопросы по сути своего назначения. Однако развитие системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями рыночной экономики под влиянием международных стандартов, национальных научных учетных школ развитых стран, обязывают пересмотреть многие аспекты методологии и организации отечественного бухгалтерского учета, в том числе его подсистемы, связанной с управлением производственного процесса.

Учет затрат как текущих, на производство сельскохозяйственной продукции, так и капитализируемых, на создание многолетних плодово-ягодных насаждений, осуществляется по статьям, установленным для растениеводства. Учет капитализируемых затрат с соблюдением принципа прямого и косвенного их отнесения на объекты учета позволяет действующее законодательство, в том числе Инструкция по

бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102, далее – Инструкция № 102. Вместе с тем, отдельные ситуации, связанные с учет процентов по кредитам, полученным в банке под приобретение семян и посадочного материала, займам вызывают определенные вопросы. Углубимся в суть проблемы.

Проценты, подлежащие к уплате по пользование организацией кредитами, займами (за исключением процентов по кредитам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством) включаются в состав доходов и расходов по финансовой деятельности, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (п.15 Инструкции № 102).

Согласно п.37 Инструкции № 102 проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами (за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством), признаются в бухгалтерском учете расходами ежемесячно и отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». И если проценты по кредитам и займам, полученным под приобретение инвестиционных активов предусмотрено относить на их стоимость, то проценты по кредитам и займам, взятым под покупку оборотных средств, не включаются в затраты производства, что приводит к искажению производственной стоимости продукции. Для отрасли садоводства такой порядок не является приемлемым, поскольку текущая деятельность организаций базируется на привлечении кредитных ресурсов с ежемесячной уплатой процентов. Проценты по кредитам и займам, полученным под приобретение семян, посадочного материала, являются одним из элементов затрат, поэтому обоснованно включать их в состав капитализируемых затрат (за исключением просроченных). Это в первую очередь позволит формировать более достоверную информацию о первоначальной стоимости объектов закладки многолетних насаждений.

В этой связи заслуживает рассмотрения практика отражения в бухгалтерском учете процентов по нецелевым кредитам и займам, фактически использованным на финансирование строительства объектов недвижимости до приемки объекта в эксплуатацию.

В соответствии с п. 4 Инструкции о порядке формирования стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете, утвержденной постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 14.05.2007 г. № 10 (далее – Инструкция № 10), затраты, понесенные заказчиком, застройщиком при строительстве, в бухгалтерском учете подразделяются на затраты, увеличивающие стоимость объекта учета, и затраты, не увеличивающие стоимость объекта учета. При этом пунктом 5 Инструкции № 10 установлено, что затраты, увеличивающие стоимость объекта учета, подразделяются на затраты, предусматриваемые и не предусматриваемые сводным сметным расчетом стоимости строительства. К затратам, не предусмотренным сводным сметным расчетом, но которые включаются в стоимость объекта учета (объекта строительства) относятся начисленные до даты утверждения акта приемки объекта в эксплуатацию проценты по полученным заказчиком, застройщиком кредитам и займам, направленным на оплату товаров, работ, услуг, непосредственно связанных со строительством. Проценты, подлежащие уплате за пользование кредитами и займами, включаются в стоимость незавершенного строительства ежемесячно (если условиями договора предусмотрена ежемесячная уплата процентов), ежеквартально, но не позднее даты утверждения акта приемки объекта в эксплуатацию (если условиями договора не предусмотрена ежемесячная уплата процентов).

Исходя из требований Инструкции № 10 проценты, начисленные по кредитам и займам, цель использования которых в кредитных договорах либо договорах займа определена не была, но полученные заемные денежные средства по которым были фактически направлены на оплату товаров, работ, услуг, непосредственно связанных со строительством, должны быть отнесены на увеличение стоимости объекта строительства (объектов учета). Проценты, начисленные по таким нецелевым кредитам и займам, в полной сумме относятся на увеличение стоимости объекта строительства, что подтверждается записью:

Д-т 08 «Вложения в долгосрочные активы» - К-т 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Как видим, в отрасли строительства, порядок учета процентов по нецелевым кредитам и займам, фактически использованным на финансирование строительства объектов недвижимости до приемки объекта в эксплуатацию, урегулирован.

В отрасли садоводства, на наш взгляд, целесообразно предусмотреть подобную практику, нормативно ее закрепив. Отнесение процентов по кредитам и займам, полученным под приобретение посадочного материала, в дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы», как до оформления акта

приема многолетних насаждений в эксплуатацию, так и после данного факта позволит достоверно формировать стоимость объекта основных средств в садоводстве, оптимизировать налоговые расчеты, а самое главное – рассчитать фактическую себестоимость продукции с учетом реальных затрат, прямо относимых на объекты бухгалтерского учета.

Справедливо отметить, что денежные средства, полученные по кредитам и займам, могут иметь не конкретизированную цель использования. В таком случае средства, направленные на приобретение посадочного материала, а также выполнение работ, услуг, непосредственно связанных с садоводством, потребуют применения отдельных расчетов, методик, позволяющих из «общей» суммы денежных средств по расчетному счету (помимо заемных средств на расчетных и иных банковских счетах сельскохозяйственной организации могут находиться и иные денежные средства) зафиксировать заемные средства. Должно быть подтверждение записями в регистрах бухгалтерского учета, с учетом определенного показателя процентов, сумм, относимых на увеличение стоимости объекта садоводства и на иные счета.

Для подтверждения правомерности применяемой методики распределения процентов по кредитам и займам, в случае, когда невозможно достоверно определить, какая именно часть денежных средств (собственные либо заемные средства) была направлена на оплату посадочного материала, а также в целях правомерности произведенного организацией расчета (разделения процентов в бухгалтерском учете между счетом 08 «Вложения в долгосрочные активы», 91 «Прочие доходы и расходы») желательным, чтобы применяемая методика была неизменной на протяжении всего отчетного периода (года), а также была закреплена в учетной политике организации.

Вариант методики распределения суммы начисленных процентов в данном случае может быть таким. В качестве «первоначального» источника финансирования приобретаемых для садоводства оборотных активов (саженцев) организация определяет заемные средства, а при их недостатке источником финансирования являются собственные средства.

Допустим, на начало дня 20.03.2015 года у организации на расчетном счете было 20 млн. руб. 20.03.2015 г. на расчетный счет организации поступило 300 млн. руб., в том числе 200 млн. руб. – заемные средства, 100 млн. руб. – выручка от реализации сельскохозяйственной продукции. В этот же день организация оплатила поставщику стоимость приобретаемых саженцев – 120 млн. руб. и 90 млн. руб. – в погашение задолженности по товарам, работам, услугам, предназначенным для текущей деятельности. В данной ситуации при применяемой методике расчета организация направила на оплату задолженностей следующие денежные средства:

- 120 млн. руб. – оплата саженцев за счет заемных средств;
 - 80 млн. руб. – оплата товаров, работ, услуг для текущей деятельности за счет заемных средств (200 млн. руб. – 120 млн. руб.);
 - 10 млн. руб. – оплата товаров, работ, услуг для текущей деятельности за счет собственных средств.
- Начисление процентов по заемным средствам, ежемесячно относимым на увеличение капитализируемых затрат, составит: сумма начисленных процентов \times (120 / 200).

Сумма процентов, ежемесячно включаемых в состав прочих расходов по текущей деятельности, будет равна: сумма начисленных процентов \times (80 / 200).

Организацией могут быть применены и иные методики разделения процентов. В любом случае существенным моментом их применения должно быть прямое обоснованное отнесение затрат на объекты учета.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 // «Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь», 30.01.2012, N 12, 8/24697.
2. Инструкции о порядке формирования стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете, утвержденной постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 14.05.2007 г. № 10 // «Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь», 21.06.2007, N 147, 8/16623.