

УДК 631.1:657.2

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ В ГОСУДАРСТВЕННЫХ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

А. М. САЙГИДМАГОМЕДОВ  
(Кафедра бухгалтерского учета)

На декабрьском (1983 г.) Пленуме ЦК КПСС в тексте выступления тов. Ю. В. Андропова указывалось: «Только комплексное, взаимосвязанное рассмотрение вопросов улучшения системы управления может решить задачу наиболее полного использования преимуществ, которые заложены в социалистическом способе производства». В круг проблем, связанных с решением поставленной задачи, входит как немаловажная и проблема дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета.

Возрастающие объемы капитальных вложений в развитие сельскохозяйственного производства значительно повысили актуальность дальнейшего улучшения учета вложенных средств и контроля за их использованием.

Для отражения операций по капитальным вложениям во всех отраслях народного хозяйства используются счета: № 33 «Строительство и приобретение основных средств», № 34 «Законченное строительство и приобретение основных средств», № 27 «Накладные расходы». В совхозах функции всех этих счетов выполняет счет № 33 «Строительство и приобретение основных средств». Такой «котловой» метод учета накладных расходов, законченных и незавершенных капитальных затрат на одном счете, естественно, снижает контрольно-управленческие функции последнего. Некоторые экономисты все же считают, что поскольку капитальные работы, выполняемые хозяйственным способом в сельском хозяйстве, невелики, нет необходимости в выделении отдельного счета для учета накладных расходов по строительству. Однако дело обстоит иначе. Например, если в целом по народному хозяйству объем строительно-монтажных работ, выполненных хозяйственным способом в 1981 г., составлял 12 %, то по совхозам и другим государственным сельскохозяйственным предприятиям системы МСХ СССР — 41,9 %. Уже это свидетельствует о необходимости усиления контроля за формированием накладных расходов в строительстве, о целесообразности введения в план счетов бухгалтерского учета сельскохозяйственных предприятий счета № 27 «Накладные расходы». Если же для учета законченного

строительства и приобретения основных средств будет введен и счет № 34 «Законченное строительство и приобретение основных средств», то значительно улучшится информация об объеме как законченных, так и незавершенных капитальных работ.

По счету № 34 следует предусмотреть следующие субсчета:

1. По государственному плану капитальных вложений.
2. По капитальным вложениям вне государственного плана.
3. Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств.
4. Финансирование других предприятий и организаций.
5. Прочие списания.
6. Затраты по прекращенному строительству, разрешенные к списанию.

Имеются существенные недостатки в учете средств, предназначенных на капитальные вложения. При существующем положении собственные средства совхозов, перечисленные на финансирование капитальных вложений, практически находятся вне системного учета. Они появляются в учете лишь по мере начала финансирования капитальных вложений. Следовательно, в период между перечислением денег в банк и финансированием капитальных вложений совхоз не имеет возможности по данным бухгалтерских счетов и баланса контролировать наличие собственных средств на указанные цели. Из имеющихся счетов не видно и суммы неиспользованных бюджетных ассигнований.

Для устранения отмеченных недостатков следует все средства, предназначенные на капитальные вложения, включая и бюджетные ассигнования, заносить в счет № 54 «Счета в банке по средствам на капитальные вложения», источники же всех капитальных вложений учитывать на счете № 86, который целесообразно назвать «Источники средств капитальных вложений и капитального ремонта». Поступление бюджетных ассигнований будет отражаться на дебете счета № 54 и кредите счета № 86. Последний должен иметь следующие аналитические счета:

1. Амортизационный фонд на капитальный ремонт основных средств.

2. Амортизационный фонд на полное восстановление основных средств.

3. Фонд на капитальные вложения за счет прибыли.

4. Фонд на капитальные вложения за счет спецфондов.

5. Фонд на капитальные вложения за счет средств Госбюджета.

6. Фонд на капитальные вложения за счет средств, полученных от вышестоящей организации в порядке перераспределения, и прочих поступлений.

Амортизационный фонд на полное восстановление основных средств образуется за счет ежемесячного начисления амортизационных отчислений. При этом на суммы этих отчислений делаются записи на дебете счетов № 18, 19, 20 и т. д. и кредите счета № 86, т. е. указанные суммы включаются в производственные затраты. Зачисление этих средств на капитальные вложения следует отражать на дебете счета № 54 «Счета в банке по средствам на капитальные вложения» и кредите счета № 51 «Расчетный счет».

В настоящее время внесение средств амортизационного фонда на капитальные вложения оформляют бухгалтерские записью — дебет счета № 86 и кредит счета № 51. В результате такого оформления происходит уменьшение фонда на реконструкцию, хотя и средства и фонд не должны уменьшаться, так как эти средства еще не использованы. Кроме того, перечисленные суммы выпадают из системного учета.

Формирование фондов на капитальные вложения за счет прибыли и спецфондов на счетах бухгалтерского учета необходимо отражать следующими бухгалтерскими записями: перечисление денег — дебет счета № 54 и кредит счета № 51 одновременно; образование фондов за счет прибыли — дебет счета № 80 и кредит счета № 86, а за счет спецфондов — дебет счета № 87 и кредит счета № 86; поступление бюджетных ассигнований и средств от вышестоящей организации — дебет счета № 54 и кредит счета № 86.

Принятие указанного порядка отражения хозяйственных операций позволит исключить из плана счетов бухгалтерского учета счет № 93 «Финансирование капитальных вложений», что улучшит унификацию учета в совхозах и колхозах.

Как известно, неиспользованные суммы бюджетных ассигнований в конце года закрываются. На это можно составить сторнировочную бухгалтерскую запись — дебет счета № 54 и кредит счета № 86.

Амортизационные отчисления, высвобождающиеся в связи со снижением стоимости капитального ремонта, перечисляются на финансирование капитальных вложений. При предлагаемом методе учета средств и источников капитальных вложений указанную операцию следует отражать на дебете счета № 54 и кредите счета № 51. Одновременно соответствующие записи должны быть сделаны внутри счета № 86, в результате чего уменьшается амортизационный фонд на капитальный ремонт и образуется на эту сумму фонд на капитальные вложения за счет прочих поступлений. На этом счете следует отражать средства, полученные от вышестоящей организации в порядке перераспределения, произведя бухгалтер-

скую запись — дебет счета № 54 и кредит счета № 86.

Согласно указаниям по ведению бухгалтерского учета в совхозах использование долгосрочных кредитов на нужды капитальных вложений находит свое отражение на кредите счета № 93, хотя реальные платежи производятся со счета № 92 «Долгосрочные ссуды банка». В результате получается, что на кредите счета № 93 отражается финансирование и как бы образование источников финансирования, что не соответствует экономической природе данных операций. Поэтому мы считаем целесообразным на счете № 86 записывать кредиты Госбанка.

В условиях полного хозяйственного расчета совхозы все шире стали пользоваться долгосрочными кредитами. Госбанка на капитальные вложения. Одной из задач бухгалтерского учета является экономически правильное отражение данного процесса. По нашему мнению, существующий в настоящее время порядок отражения использования долгосрочных кредитов банка на счетах бухгалтерского учета требует улучшения.

Использование долгосрочного кредита на капитальные вложения отражается на дебете счетов № 33 «Строительство и приобретение основных средств», № 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредите счета № 92. «Долгосрочные ссуды банка». Одновременно эти суммы записывают на дебет счета № 82 «Использование кредитов банка за счет прибыли и фондов» и кредит счета № 93 «Финансирование капитальных вложений», субсчет «Финансирование капитальных вложений за счет долгосрочных кредитов». Погашение кредита за счет прибыли или средств спецфондов записывают на дебет счета № 92 и кредит счета № 51 или № 54. Если погашение производилось из спецфондов, погашенная сумма долгосрочного кредита отражается на дебете счета № 87 и кредите счета № 82, если из прибыли — то на дебете счета № 80 и кредите счета № 82; при реформации баланса — на дебете счета 99 и кредите счета № 80. Стоимость оприходованных основных средств отражается на дебете счета № 01 и кредите счета № 85.

Из приведенных бухгалтерских записей видно, что при существующем порядке сумма долгосрочных кредитов по 2 раза отражается и в активе, и в пассиве баланса, что приводит к искусственному завышению его итогов. Так, в пассиве баланса эта сумма один раз отражается как кредитование в III разделе, другой — как финансирование в IV разделе, т. е. кредитование отражают как финансирование. В активе баланса сумма долгосрочного кредита записывается в качестве уже принятых в эксплуатацию основных средств или же затрат по капитальным вложениям одновременно и на счете № 82.

Долгосрочный кредит совхозы получают на срок до 20 лет. Выстроенные или купленные за счет долгосрочных кредитов основные средства сразу приходят на дебет счета № 01, а уставный фонд увеличивают на их стоимость, сделав записи на кредите счета № 85.

В бухгалтерском учете счет № 82 «Использование кредитов банка за счет прибыли и фондов» отнесен к группе счетов отвлеченных средств, хотя он в отличие от дру-

гих счетов отвлеченных средств не является регулирующим. Если проанализировать экономическое содержание записей на счете № 82, то нетрудно заметить, что здесь отражаются не отвлеченные средства; привлеченные или же дебетовые суммы этого счета показывают стоимость введенных в эксплуатацию основных средств или же затраты по капиталовложениям за счет заемных средств.

При оприходовании основных средств, построенных или приобретенных за счет долгосрочных кредитов, их стоимость неправомерно включать в уставный фонд, поскольку в нем отражены размеры собственных ресурсов хозяйства, вложенных в основные и оборотные средства, тогда как полученные суммы кредитов не являются собственностью совхоза.

По нашему мнению, оприходование основных средств, построенных или купленных за счет долгосрочных ссуд, следует отражать на дебете счета № 01 и кредите счета № 33, а по мере погашения задолженности кредитов — на дебете счета № 86 и кредите счета № 85. В результате уставный фонд будет увеличен на сумму действительно собственных средств.

При покупке тракторов и других машин хозяйство получает вместе с ними в комплекте запасные части и инструменты. В соответствии с указаниями по ведению бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях эти запасные части и инструменты должны быть оприходованы отдельно по прейскурантным ценам, хотя их стоимость входит в общую стоимость машины. При их оприходовании должны быть составлены бухгалтерские записи: дебет счетов № 08 «Запасные части», № 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» и кредит счета № 85 «Уставный фонд». Однако на практике во многих случаях их не приходуяют.

В счетах поставщиков стоимость машин, запасных частей и инструментов показывается общей суммой. Эту сумму, включающую также и расходы по доставке, записывают на дебет счета № 33 и кредит счета № 60 и т. д., одновременно на дебет счета № 01 и кредите счета № 85. Такой порядок отражения в учете приобретаемой техники приводит к необоснованному увеличению стоимости основных средств, что, в свою очередь, определяет завышение амортизационных отчислений и в итоге отрицательно влияет на себестоимость сельскохозяйственной продукции и результаты хозяйственной деятельности.

В целях устранения этого недостатка следует, как показывает анализ, во-первых, на счетах поставщиков техники выделять стоимость запасных частей и инструментов, во-вторых, основные средства оприходовать за минусом стоимости запасных частей и инструментов; в-третьих, на счете № 33 «Строительство и приобретение основных средств» не отражать стоимость этих запасных частей и инструментов, а только стоимость приобретенных основных средств.

В совхозах расходы по устройству временных (нетитульных) сооружений, приспособлений и устройств инвентарного характера для строительства учитываются на отдельном субсчете счета № 33. По мере завершения работ затраты по ним перечисля-

ются на счет № 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» (субсчет «Временные (нетитульные) сооружения, приспособления и устройства»). В межхозяйственных строительных организациях это делается иначе. Указанные расходы учитывают на счете № 30 «Некапитальные работы», а по мере завершения работ затраты, учтенные на счете № 30, по объектам со сроком использования менее одного года относят на дебет счета № 12, свыше года — на дебет счета № 31 «Расходы будущих периодов» расходы, которые лимитируются в составе накладных расходов, списываются на накладные затраты строительства. По нашему мнению, такой порядок следовало бы применять и в совхозах.

Одной из основных задач бухгалтерского учета является обеспечение необходимой информацией соответствующих специалистов совхоза для оперативного руководства производством. Для этого требуется, в частности, усовершенствование состава статей по капитальному строительству. Одним из недостатков действующего их состава является то, что в нем отсутствуют статьи для отражения потерь от брака. Это затрудняет борьбу с наиболее значительным видом непроизводительных расходов и снижает ответственность исполнителей работ за качество последних. Для устранения указанного недостатка в план счетов бухгалтерского учета целесообразно ввести счет № 28 «Брак в производстве», а в составе статей затрат по строительству предусмотреть статью «Потери от брака», что поможет выявить размеры потерь, причины и виновников возникновения брака, усилить борьбу за его сокращение и ликвидацию.

В структуре затрат по строительству значительный удельный вес занимают конструкции и детали, поэтому их стоимость следует выделять в отдельную статью.

Основная деятельность совхоза и капитальные вложения финансируются из разных источников, причем финансирование имеет строго целевое назначение. В целях недопущения иммобилизации средств основной деятельности в капитальные вложения и наоборот, а также упрощения составления бухгалтерской отчетности целесообразно на базе субсчета «Строительные материалы» счета № 07 «Строительные материалы и оборудование к установке» создать 2 субсчета: «Строительные материалы для ремонтов и прочих нужд основной деятельности» и «Строительные материалы для капитальных вложений». Тогда и в салдовом ведомстве учет строительных материалов надобует вести по указанным субсчетам. Они должны отдельно учитываться и в ведомости № 10з.

В настоящее время строительные материалы, израсходованные на строительство, списываются на затраты по строительству согласно лимитно-заборным картам на получение материальных ценностей (форма № 117). На наш взгляд, строительные материалы нельзя списывать на основании этого документа, так как карта составляется на получение материалов, а не на их расход. На списание израсходованных строительных материалов нами разработан специальный акт. Применение таких актов, безусловно, позволит усилить контроль за расходованием строительных материалов.

Сельхозпредприятие \_\_\_\_\_

Утверждаю

Бригада \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
должность, подпись

Дата \_\_\_\_\_

« \_\_\_\_\_ » 198 \_\_\_\_ г.

Акт № \_\_\_\_\_  
на расход строительных материалов

Наименование объекта	Описание работы	Единица изм.	Объем работы	Наименование материала	Единица изм.	Шифр	По норме	Основание (откуда взяты нормы)	Фактически	Цена	Сумма	Шифр корреспонд. счета
----------------------	-----------------	--------------	--------------	------------------------	--------------	------	----------	--------------------------------	------------	------	-------	------------------------

Прораб  
(мастер)

Бригадир

Бухгалтер

Таким образом, проведенные исследования показали, что существующий порядок учета капитальных вложений в сельскохозяйственных предприятиях не в достаточной мере обеспечивает управление производством необходимой информацией, а в ряде случаев не дает экономически правильного отражения хозяйственных операций. Предлагаемое в данной работе совершенствование учета

капитальных вложений позволит, как мы считаем, в значительной степени устранить отмеченные недостатки и усилить контроль за наличием и использованием средств, предназначенных на капитальные вложения, в государственных сельскохозяйственных предприятиях.

*Статья поступила 27 октября 1983 г.*