**ДИПЛОМНАЯ РАБОТА**

**Тема:**

**«Совершенствование методики бухгалтерского учета и налогообложения организации, занимающейся разведением пушного зверя»**

**(на примере МП СХТП «КЭПЭР»)**

Содержание

### Введение

### 1. Аналитическая часть

### 1.1 Общая характеристика МП СХТП «КЭПЭР»

### 1.2 Организация анализа, бухгалтерского учета и аудита в организации

### 2. Теоретическая часть

### 2.1 Обзор нормативной и законодательной базы по бухгалтерскому и налоговому учету организаций, занимающихся разведением пушного зверя

### 2.2 Обзор законодательной базы по налоговому учету в сельхоз организациях

### 3. Проектная часть

### Разработка мероприятий по совершенствованию системы бухгалтерского и налогового учета в МП СХТП «КЭПЭР»

### 4. Экономическое обоснование перехода на уплату единого сельхозналога

### Заключение

### Список использованных источников

### Приложение Корреспонденция счета 11 "Животные на выращивании и откорме" со счетами

### Введение

Актуальность темы исследования. В условиях рыночных отношений перед экономикой страны поставлена задача повышения эффективности производства и постоянного поиска резервов снижения себестоимости. С учетом этого необходимы эффективные методы управления производством. Организации, работающие по принципам рыночной экономики, должны располагать информацией об эффективности каждого принимаемого решения и их влияния на себестоимость продукции, работ и услуг, а также на финансовые результаты. Одним из условий стабилизации сельского хозяйства в современных условиях является эффективное использование имеющихся ресурсов, поиск и мобилизация внутренних резервов производства, а также эффективная организация бухгалтерского и налогового учета. Совершенствование систему бухгалтерского и налогового учета имеет большое значение во всех отраслях народного хозяйства, в том числе и в отрасли звероводства.

В изучение проблемы бухгалтерского и налогового учета организаций занимающихся разведением пушного зверя внесли вклад такие авторы как: Афанасьева В.А., Брылин В.П., Власенко И., Диазтдинова Р.А., Фахретдинова Э.Н., Зяббаров М.А., Закирова А.Р., Клычова Г.С., Юрченко Л. и др.

До настоящего времени недостаточно полно раскрыто влияние специфики деятельности звероводства на организацию учета издержек, нечетко определена взаимосвязь категорий затрат и расходов с позиции теории бухгалтерского учета.   
Потребность в адекватной современным условиям методики бухгалтерского и налогового учета в звероводстве предопределила выбор темы дипломной работы, постановку цели и задач исследования.

Цель и задачи работы. Целью настоящей работы является уточнение теоретических положений и разработка методических основ и практических рекомендаций по постановке бухгалтерского и налогового учета в звероводстве.

Достижение указанной цели обусловило решение следующих задач:   
- анализ нормативной и законодательной базы по учету и налогообложению организаций занимающихся разведением животных;

- разработка мероприятий по совершенствованию системы бухгалтерского учета и налогообложения организации занимающейся разведением пушного зверя;

- экономическое обоснование предложенной системы бухгалтерского учета и налогообложения.

Предметом дипломной работы является комплекс теоретических и методических вопросов, связанных со становлением, развитием, организацией и созданием системы бухгалтерского и налогового учета, обеспечивающих повышение эффективности управления звероводческими хозяйствами.

Объектом исследования избрана практика организации бухгалтерского учета и налогообложения продукции звероводства Муниципального предприятия Сельхозтоваропроизводителей «КЭПЭР», с. Лорино, Чукотский АО.

Теоретической и методологической основой исследования послужили классические и современные концепции и разработки отечественных ученых, связанные с учетом затрат и управлением затратами, законодательные и нормативные акты по бухгалтерскому учету, отраслевые инструктивные материалы, материалы научных конференций, статей периодических изданий, монографических исследований, статистических материалов.

В процессе работы над дипломной работой использовались элементы различных методов исследования: абстрактно-логического, монографического, статистико-экономического и других. Источниками эмпирического материала и обеспечения достоверности выводов и предложений послужили законодательные и нормативные документы, регламентирующие организацию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, бухгалтерская отчетность, данные аналитического и синтетического учета специализированного звероводческого хозяйства МП СХТП «КЭПЭР», с. Лорино, Чукотский АО.

Основные положения и результаты дипломной работы предложены для реализации в МП СХТП «КЭПЭР», руководство предприятия приняло решение о переходе на специальный налоговый режим ЕСХН, о внедрении специализированной системы 1С:Предприятие и о пересмотре методики бухгалтерского учета на предприятии.

# 1. Аналитическая часть

## 

## 1.1 Общая характеристика МП СХТП «КЭПЭР»

В 1952 году в селе Лорино Чукотского района был основан совхоз им. Ленина, который строилось как градообразующее предприятие, его основной целью было обеспечение рабочими местами жителей села, а также производство пушнины и оленины. И все же главное место уделялось звероводству.

Звероводческая ферма строилась с размахом, чтобы полностью соответствовать названию предприятия. В пике своего развития поголовье стада фермы достигало 25 тысяч голов пушных зверей. Основным зверем из-за сложных климатических условий был песец. В условиях высоких цен на пушнину в середине 20 века предприятие было весьма прибыльным, данное обстоятельство способствовало дальнейшему развитию села.

Все изменилось с приходом рыночных отношений. В 1992 году совхоз переименован в КСП «Лоринское», падение мировых цен на мех и крах советского союза привели к тяжелому кризису в данном подразделении. Выращивание зверей в условиях крайнего севера стало крайне убыточным. Поднялся вопрос о закрытии зверофермы, но благодаря активности жителей и помощи правительства Чукотского АО было принято решение о сохранении фермы, однако размер стада был существенно сокращен. С этого времени поголовье зверей не превышало 3000 голов, а основное стадо было сокращено до 500 голов.

В 2000 году предприятие преобразован~~н~~о в Муниципальное предприятие сельхозтоваропроизводителей «КЭПЭР» и в данной форме существует по настоящее время. Основной проблемой предприятия является проблема кадров или нехватка квалифицированных специалистов. Низкий уровень заработной платы не позволяет предприятию привлечь и удержать квалифицированную рабочую силу, как среди специалистов, так и среди рабочих специальностей. Как следствие, низкие показатели производительности труда и качества выпускаемой продукции.

Менеджмент предприятия представлен высшим должностным лицом – директором, в непосредственном подчинении у которого находятся начальники производственных цехов, заведующий складом, главный бухгалтер и экономист. Организационную структуру предприятия можно представить следующим образом (рис. 1).

**директор**

Начальники цехов

Гл. бухгалтер

экономист

Зав. складом

Производственные цеха

Бухгалтерия

Рис. 1. Организационная структура МП СХТП «КЭПЭР»

В организационной схеме отсутствует заместитель директора предприятия и возможно в какой-то мере ухудшает систему управления на предприятии, но в целом схема работает довольно эффективно.

Предприятие МП СХТП «КЭПЭР» является высоко дотационным, доля собственных доходов в общей структуре затрат составляет всего 20 %. Среднесписочная численность работников в 2008 году равна 175 человек (табл. 1). А средняя заработная плата составляет 6500 рублей. Что примерно соответствует уровню минимальной оплаты труда.

Таблица 1

Основные технико-экономические показатели МП СХТП «КЭПЭР»

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Единица изме-  Рения | Значение показателей | | | | |
| 2006 г. | 2007 г. | | 2008 г. | |
|  | Абсолютная величина | % к предыдущему году | Абсолютная величина | % к предыдущему году |
| 1.Уставный капитал | тыс. руб. | **916** | **916** | **100%** | **916** | **100%** |
| 2.Выручка за год без НДС в действующих ценах | тыс. руб. | 5305 | 5924 | 112% | 7539 | 127% |
| 3.Выручка за год без НДС в сопоставимых ценах­­ 2006 года | тыс. руб. | 5305 | 5228 | 98,5% | 6555 | **125%** |
| 4.Себестоимость продаж | тыс. руб. | (16926) | (19181) | 113% | (21290) | 111% |
| 5.Чистая прибыль (убыток) | тыс. руб. | (11621) | (13257) | 114% | (13730) | 103% |
| 6.Остаточная стоимость основных средств | тыс. руб. | **7416** | **10823** | **146%** | **10215** | **94%** |
| 7.Оборотные средства | тыс. руб. | **36155** | **42760** | **118%** | **41560** | **97,2%** |
| 8.Общая численность работающих | чел. | **173** | **170** | **98%** | **175** | **103%** |
| 9.Среднемесячная заработная плата одного работающего | руб. | **4565** | **6400** | **140%** | **6500** | **101%** |

Итак, предприятие МП СХТП «КЭПЭР» как и многие сельскохозяйственные предприятия является убыточным и не рентабельным. Предприятие поддерживается государством в виде выделения дотаций и субсидий из окружного бюджета на оплату заработной платы работников, оплаты услуг отопления и электроэнергии, а также горюче-смазочных материалов. Объем дотаций в 2008 году составил примерно 22 млн. рублей. Единственной причиной существования предприятия является сохранение рабочих мест в селе. Предприятие является крупнейшим по количеству рабочих мест и его можно назвать градообразующим (Количество граждан трудоспособного возраста в селе, примерно 550 человек из них 175 заняты на данном предприятии).

## 1.2 Организация анализа, бухгалтерского учета и аудита в организации

Бухгалтерский отдел предприятия состоит из 4 человек и имеет организационную структуру представленную на рис. 2. В непосредственном подчинении у главного бухгалтера находятся: бухгалтер расчетного отдела, бухгалтер материального отдела, бухгалтер-кассир. К функциям бухгалтера материального отдела относится ведение 10-го счета «Материалы» и счета 43 «Готовая продукция», бухгалтер расчетного отдела рассчитывает заработную плату работников предприятия, бухгалтер-кассир ведет кассу предприятия, к функциям главного бухгалтера относятся составление главной книги, ведение налогового учета и налогообложения, а также функцию бюджетирования. Экономист предприятия в организационной структуре стоит на одном уровне с гл. бухгалтером, но на момент написания работы эту должность совмещает бухгалтер расчетного отдела и постоянный экономический анализ деятельности предприятия не ведется.

Главный бухгалтер

экономист

Бухгалтер расчетного отдела

Бухгалтер-кассир

Бухгалтер материального отдела

Рис. 2. Структура бухгалтерии МП СХТП «КЭПЭР»

Бухгалтерия предприятия по сути выполняет лишь функцию бухгалтерского и налогового учета без осознанного планирования деятельности предприятия, анализа хозяйственной деятельности и аудита. Однако столь расширенный штат бухгалтерии связан с отсутствием бухгалтерских компьютерных программ. Учет движения материальных ценностей между складом и цехами ведется на бумажных носителях с ежемесячным составление 10-го и 43-го счета по каждому цеху и складу. Внедрение современных бухгалтерских программ позволит сократить штат и даст больше возможностей для анализа хозяйственной деятельности, постоянного контроля над себестоимостью продукции и принятия своевременных решений.

Учет себестоимости продукции в течении года ведется по плановой стоимости, а реальную себестоимость продукции рассчитывают по итогам года. Плановая стоимость продукции рассчитывается в начале года на основании результатов предыдущего года.

Одним из существенных недостатков бухгалтерского учета можно назвать списание материальных ценностей. При передаче материалов с склада в цех, они списываются с подотчета зав. склада и записываются в подотчет начальника цеха, который в свою очередь должен регулярно списывать материальные ценности на основании акта списания. Таким образом, на счетах некоторых цехов месяцами весят давно использованные материалы, что существенно искажает реальную картину по себестоимости продукции в конкретный момент времени.

Бухгалтерский учет звероводческого подразделения, как и всего предприятия ведется помесячно. По окончанию месяца начальник цеха сдает отчет о движении материальных ценностей, корма, а также данные о поголовье звериного стада и готовой пушнины во время забоя. Данное положение в первую очередь связано с не автоматизацией бухгалтерского учета.

Система налогового учета на предприятии также усложняет работу бухгалтерии и держит налоговую нагрузку на предприятии на высоком уровне. Переход на специальный налоговый режим по уплате ЕСХН, позволит не только сократить налоговые затраты, но и трудозатраты бухгалтерского отдела.

# 2. Теоретическая часть

## 

## 2.1 Обзор нормативной и законодательной базы по бухгалтерскому и налоговому учету организаций, занимающихся разведением пушного зверя

Звероводство – подотрасль животноводства. Согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности ОК 029-2001 (ОКВЭД) (КДЕС Ред.1) (введен в действие постановлением Госстандарта РФ от 6 ноября 2001 г. N 454-ст), такие виды деятельности, как разведение кроликов, разведение в неволе полуодомашненных или диких животных, производство пушнины, входят в класс 01.25 "Разведение прочих животных" группы 01.2 "Животноводство" раздела 01 "Сельское хозяйство, охота и предоставление услуг в этих областях".

Учитывая, что организации, занимающиеся звероводством, относятся к числу сельскохозяйственных, при обеспечении учета и налогообложения продукции звероводства целесообразно руководствоваться **Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций**, утвержденными приказом Минсельхоза РФ от 31 января 2003 г. N 28 (далее – Методические рекомендации).

Как указано в методических рекомендациях основными задачами бухгалтерского учета доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций являются [1]:

* своевременное, непрерывное и сплошное документирование всех хозяйственных операций по производству и продаже продукции (работ, услуг);
* обеспечение информацией с целью контроля за своевременной отгрузкой продукции и выполнением работ (оказанием услуг) покупателями и заказчиками;
* правильное определение финансовых результатов (прибылей и убытков), полученных от продажи продукции (работ, услуг);
* обеспечение информацией для систематического контроля за качеством продукции, анализа влияния факторов на размеры выручки от продажи и принятия управленческих решений;
* сплошное документирование операций, связанных с формированием прочих доходов и расходов и обеспечение их обособленного отражения на соответствующих счетах;
* формирование полной и достоверной информации по каждой группе прочих доходов и расходов с целью контроля, правильности выявления финансовых результатов по ним и составления отчетности;
* обоснованное отражение выявленных финансовых результатов в течении отчетного периода от обычных видов деятельности, от операционной деятельности, от внереализационных операций, а также от чрезвычайных доходов и расходов;
* своевременное и правильное отражение обязательств организации по платежам от прибыли отчетного периода;
* правильное выявление чистой прибыли (чистого убытка) в конце года путем сопоставления совокупной прибыли и совокупного убытка организации; обоснованное использование нераспределенной прибыли или обоснованное списание непокрытого убытка согласно законодательству, уставу организации, решению акционеров (собственников, учредителей); обеспечение информацией для анализа финансовых результатов с целью выявления и мобилизации резервов увеличения прибыли организации; правильное формирование информации для составления отчета о прибылях и убытках.

Для достижения указанных задач и правильного понимания всех процессов бухгалтерского и налогового учета необходимо определиться с понятием доходы и расходы.

Доходами организации признаются увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

* доходы от обычных видов деятельности;
* прочие доходы.

Для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступление доходов от обычных видов деятельности или прочие поступления.

Доходами от обычных видов деятельности являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

В сельскохозяйственных организациях к доходам от обычных видов деятельности относятся, в частности:

выручка от продажи продукции растениеводства;

выручка от продажи продукции животноводства;

выручка от продажи животных на выращивании и откорме;

выручка от продажи продукции подсобных промышленных производств;

доходы (выручка), полученные за выполнение работ и оказанные услуги (переработка давальческого сырья, перевозка грузов, обработка приусадебных участков, выполнение других видов работ и оказание услуг основных и вспомогательных производств) организациям, сторонним лицам и своим работникам и другие доходы от обычных видов деятельности.

В звероводстве доходами от обычных видов деятельности относят доходы от реализации шкур (меха) выращиваемых животных, к прочим поступлениям можно отнести доходы от реализации навоза животных.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

* расходы по обычным видам деятельности;
* прочие расходы.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

В сельскохозяйственных организациях к расходам по обычным видам деятельности относятся:

* расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
* расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатацию основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии);
* коммерческие расходы;
* управленческие расходы и др.

В звероводстве в первую очередь к данным расходам относят расходы на приобретение кормов, пищевых добавок, топлива, получение услуг водоснабжения, электричества, заработная плата и др.

Финансовым результатом деятельности сельскохозяйственной организации является прибыль или убыток. Прибыль или убыток представляет собой конечный финансовый результат, выявленный за определенный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций (по счетам VIII раздела Плана счетов "Финансовые результаты") и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым в соответствии с Законодательством Российской Федерации по бухгалтерскому учету и нормативными актами по бухгалтерскому учету Министерства финансов Российской Федерации и Министерства сельского хозяйства Российской Федерации.

Методику расчета бухгалтерской прибыли можно представить в виде следующей формулы (отрицательное значение искомой величины означает убыток):

П = Д – Р,

где П- бухгалтерская прибыль; Д и Р – соответственно доходы и расходы организации

Итак, для расчета финансового результата деятельности предприятия необходимо правильно относить и точно рассчитывать доходы и расходы предприятия, которые в бухгалтерском учете собираются на специальных счетах. Для более точного понимания процесса аккумуляции доходов и расходом обратимся к Плану счетов.

**Рассмотрим план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций агропромышленного комплекса**, утвержденный Приказом Минсельхоза РФ от 13 июня 2001 г. № 654 , **Методические рекомендации по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях**, утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 2 февраля 2004 г. № 73 и **Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях** (Приказ Минсельхоза от 6 июня 2003 №792).

В организациях занимающихся разведением пушного зверя основными счетами сбирающими информацию о наличии и движении животных, а также о текущих затратах являются:

Счет 11 «Животные на выращивании и откорме»

Счет 20 «Основное производство» (субсчет 20-2 «Животноводство»).

Счет 11 "Животные на выращивании и откорме" предназначен для обобщения информации о наличии и движении, принадлежащих организации молодняка животных; взрослых животных, находящихся на откорме и в нагуле; птицы; зверей; кроликов; семей пчел; животных, переданных гражданам на выращивание по договорам, а также скота, принятого от населения для продажи. Затраты по выращиванию и откорму животных учитывают на счете 20 "Основное производство" субсчете 2 "Животноводство" или 29 "Обслуживающие производства и хозяйства".[2]

На субсчете 11-4 учитывают пушных зверей по каждому их виду и годам рождения

Приплод молодняка продуктивного и рабочего скота, зверей, кроликов, цыплят, утят, гусят, индюшат, а также новые пчелосемьи приходуют на счет 11-4 со счета 20 "Основное производство" субсчет 2 "Животноводство"; счета 23 "Вспомогательные производства" субсчет 7 "Гужевой транспорт" на сумму приплода и прироста живой массы рабочего скота.

Оценку стоимости полученного приплода животных и птицы производят в соответствии с Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве.

Приобретенных животных у других организаций отражают по дебету счета 11-1 "Животные на выращивании и откорме" в общем порядке: на отфактурованную поставщиками сумму - с кредита счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"; за расходы по доставке и другие расходы - с кредита соответствующих счетов. Налог на добавленную стоимость по приобретенному молодняку животных учитывают на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" субсчете 3.

По итогам года плановую себестоимость живой массы животных корректируют до фактической себестоимости методом "красное сторно", или дополнительной записью.

Молодняк животных, переводимый в основное стадо, списывают со счета 11 "Животные на выращивании и откорме" в дебет счета 08 "Вложения во внеоборотные активы". При переводе молодняка в основное стадо одновременно дебетуют счет 01 "Основные средства" и кредитуют счет 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Стоимость павших и вынужденно забитых животных, кроме павших в связи с эпизоотией или стихийными бедствиями, отражают как порчу ценностей по кредиту счета 11 "Животные на выращивании и откорме" и дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". Полученные от павших и вынужденно забитых животных шкуры, рога, копыта, технические жиры и т.п. оценивают по ценам возможного использования или продажи и приходуют с кредита счета, на котором учитывают затраты по выращиванию животных. Стоимость животных, павших или забитых в связи с эпизоотией или стихийными бедствиями и иными чрезвычайными событиями списывают с кредита счета 11 "Животные на выращивании и откорме" непосредственно в дебет счета 99 "Прибыли и убытки" как чрезвычайные расходы. По застрахованным животным в дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет 1 "Расчеты по личному и имущественному страхованию".

Балансовую стоимость забитого в организации на мясо взрослого продуктивного скота после откорма, а также молодняка животных, птицы, зверей, кроликов отражают по кредиту счета 11 "Животные на выращивании и откорме" в дебет счета 20 субсчет 3 "Промышленное производство". Для уточнения корреспонденции счета 11 с другими счетами см. Приложение 1.

Таким образом, на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» собирается информация о наличии и движении молодняка животных, взрослых животных, находящихся на откорме и в нагуле, скота принятого от населения для продажи. А в некоторых организациях занимающихся разведением пушного зверя все поголовье учитывается на 11 счете, без выведения основного стада на 01 счете «основные средства» для упрощения учета.

Счет 20 «Основное производство» (субсчет 20-2 «Животноводство»)

Счет "Основное производство" предназначен для обобщения информации о затратах на производство продукции (работ, услуг). На этом счете учитывают затраты сельскохозяйственных, промышленных предприятий, подсобных сельских хозяйств по производству (выпуску) продукции;

По дебету счета 20 "Основное производство" отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, относятся на дебете счета 20 "Основное производство" с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и др. Расходы вспомогательных производств относят в дебет счета 20 "Основное производство" с кредита счета 23 "Вспомогательные производства". Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, записывают в дебет счета 20 "Основное производство" с кредита счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы". Потери от брака отражают на дебете счета 20 "Основное производство" с кредита счета 28 "Брак в производстве".

По кредиту счета 20 "Основное производство" учитываются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг. Эти суммы относят со счета 20 "Основное производство" в дебет счетов 10 "Материалы" (в части семян, кормов и т.п.), 43 "Готовая продукция", 90 "Продажи", 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)". На кредите отражают также суммы, не включаемые в себестоимость продукции, работ и услуг (потери от стихийных бедствий и др.). [11]

Остаток по счету 20 "Основное производство" на конец месяца показывает затраты незавершенного производства.

Субсчет 20-2 «Животноводство» предназначен для учета затрат и выхода продукции животноводства. Аналитический учет затрат и выхода продукции животноводства организуют по видам, технологическим группам животных и птицы, принятым в хозяйстве, и по установленным статьям затрат.

В составе затрат животноводства отдельно учитывают стоимость павших животных и птицы (кроме павших в связи с эпизоотией или стихийными бедствиями). При отсутствии виновных лиц суммы, учтенные на счете 94, списывают на затраты животноводства по соответствующим видам и группам животных по статье "Потери от падежа животных"

Затраты по содержанию коров-кормилиц со дня перевода их в кормилицы учитывают отдельно от коров молочного стада и относят на содержание телят.

Сортовые шкурки, полученные в течение года от убоя и падежа зверей, относят к основной продукции звероводства. Шкурки, не соответствующие по качеству техническим требованиям действующих ГОСТов (несортовые, нестандартные), относят к прочей продукции звероводства и приходуют на дебет субсчета 43-2 по цене возможной реализации. Павший до отсадки самок молодняк зверей утилизируют вместе со шкуркой.

Для определения стоимости выбывшего молодняка зверей (падеж и тому подобное выбытие) на любую дату текущего месяца к стоимости на 1 число месяца прибавляют затраты по содержанию молодняка зверей в текущем месяце, рассчитанные исходя из плановой себестоимости 1 кормо-дня и количества кормо-дней их содержания.

Себестоимость продукции животноводства составляют затраты на содержание животных и птицы, за вычетом затрат на незавершенное производство. В животноводстве объектами исчисления себестоимости являются отдельные виды продукции по каждому виду скота и птицы, зверя.

Себестоимость [1] является одним из главных экономических показателей любого производства, и животноводство здесь не исключение. Анализ данного показателя в сравнении с отпускной ценой полученного товара или услуги говорит о целесообразности данного вида деятельности. Приведем определение себестоимости одного из электронных Интернет справочников:

СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ ПУШНОГО ЗВЕРОВОДСТВА (ОДНОЙ ГОЛОВЫ ПРИПЛОДА ПРИ РОЖДЕНИИ) - затраты, определяемые в размере 50% плановой себестоимости 1 головы молодняка к моменту отсадки. Себестоимость 1 головы молодняка на момент отсадки определяют делением суммы затрат на содержание взрослых зверей с приплодом до момента отсадки на количество отсаженного молодняка. Себестоимость делового молодняка текущего гола определяют делением общей суммы затрат на содержание взрослого поголовья и молодняка текущего года на количество голов делового молодняка. Себестоимость делового молодняка рождения прошлых лет (забитого на шкурки, переведенного в основное стадо, проданного и оставшегося на конец года) состоит из стоимости молодняка на начало года и себестоимости его прироста в текущем году, исходя из суммы затрат на его выращивание за год. [3]

Итак, вкратце можно сказать, что себестоимость включается в себя все затраты производства, деленные на объем выпущенной продукции. Основная группа затрат в нашем случае скапливается на субсчете 20-2 «Животноводство», которые в конечном итоге и влияют на себестоимость выпущенной шкуры. Аналитическая информация о поголовье стада содержится на счете 11 «Животные на выращивании и откорме». Получив информацию с этих счетов можно рассчитать предварительную себестоимость полученной продукции и рациональность ее производства.

**Учет государственной помощи регламентируется отраслевыми методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету в сельскохозяйственных организациях государственных субсидий и других видов государственной помощи**, утвержденными приказом Минсельхоза РФ от 2 февраля 2004 №75.

Применение данных Методических рекомендаций обеспечивает формирование в бухгалтерском учете информации о государственной помощи, предоставленной в форме субвенций, субсидий (далее субвенции и субсидии именуются бюджетные средства), бюджетных кредитов (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и платежей и других обязательств), включая предоставление в виде ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество), и в прочих формах. Информация о государственной помощи формируется независимо от вида предоставленных ресурсов (в виде денежных средств или (и) в виде ресурсов, отличных от денежных средств).

Для целей бухгалтерского учета бюджетные средства подразделяются на:

а) средства на финансирование капитальных расходов, связанных с покупкой, строительством или приобретением иным путем внеоборотных активов (основных средств и др.). Предоставление этих средств может сопровождаться дополнительными условиями, ограничивающими приобретение определенных видов активов, их местонахождение или сроки приобретения и владения;

б) средства на финансирование текущих расходов. К ним относятся бюджетные средства, отличные от предназначенных на финансирование капитальных расходов.

Основными задачами бухгалтерского учета бюджетных средств и других видов государственной помощи сельскохозяйственным организациям являются:

* своевременное, непрерывное и сплошное документирование всех хозяйственных операций по получению и использованию государственных субсидий и других видов государственной помощи;
* своевременное, правильное и обособленное отражение информации по получению и использованию государственных субсидий и других видов государственной помощи на соответствующих счетах аналитического и синтетического учета;
* правильное формирование и раскрытие информации о государственных субсидиях и других видах государственной помощи в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
* обеспечение информацией государственных органов управления АПК и сельскохозяйственной организации для контроля за своевременным и целевым использованием государственных субсидий и других видов государственной помощи;
* обеспечение информацией для анализа эффективности использования государственных субсидий и других видов государственной помощи.

Бюджетные средства, принятые к бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам (дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 9 "Расчеты по прочим операциям", кредит счета 86 "Целевое финансирование"). Аналитические счета открываются по видам государственной помощи ("Субсидии федерального бюджета на производство льна и конопли", "Субсидии федерального бюджета поддержку элитного семеноводства", "Субсидии из федерального бюджета на развитие животноводства" и т.п.). Основанием для этой записи является уведомление казначейства о том, что эти средства выделены.

По мере фактического получения средств, соответствующие суммы уменьшают задолженность и увеличивают счета учета денежных средств, вложений во внеоборотные активы и т.п. При этом производятся записи по дебету счетов 50, 51, 52, 55, 60, 07, 08, 10 и др., кредиту счета 76, субсчет 9 "Расчеты по прочим операциям".

Если бюджетные средства признаются в бухгалтерском учете по мере фактического получения ресурсов, то с возникновением целевого финансирования увеличиваются счета учета денежных средств, вложений во внеоборотные активы и т.п.

В учетной политике организации следует предусматривать данный вариант. При этом в бухгалтерском учете данные операции отражаются записью:

дебет счетов 51, 52, 55, 60, 07, 08, 10 и др.

кредит счета 86 "Целевое финансирование" (субсчета и аналитические счета открываются по видам государственной помощи, выделяемой из федерального бюджета и бюджетов субъектов Российской Федерации).

При приобретении материальных ценностей, молодняка скота, прочего имущества, а также выполнении работ и осуществлении прочих затрат за счет целевых бюджетных средств. Организации уплачивают НДС поставщикам и подрядчикам на основании выписанных ими счетов-фактур, принимая его на учет с отражением по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" в установленном порядке. При этом следует открывать отдельный субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам, выполненным работам за счет бюджетных целевых средств". К возмещению из бюджета данные суммы не принимаются, а их списание производится или за счет выделенных средств целевого бюджетного финансирования (Дт 86), или за счет финансовых результатов (Дт 91) при их полном или частичном недостатке.

Суммы бюджетных средств, признанные в бухгалтерском учете организации в качестве доходов на счете учета финансовых результатов, отражаются в составе внереализационных доходов как активы, полученные безвозмездно.

В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация в отношении государственной помощи [10]:

* характер и величина бюджетных средств, признанных в бухгалтерском учете в отчетном году;
* назначение и величина бюджетных кредитов;
* характер прочих форм государственной помощи, от которых организация прямо получает экономические выгоды;
* не выполненные по состоянию на отчетную дату условия предоставления бюджетных средств и связанные с ними условные обязательства и условные активы.

Итак, рассмотрев все указанные нормативные документы мы определились с понятиями доходов и расходов, с определением понятия себестоимость и финансовый результат, рассмотрели план счетов и ознакомились со счетами учета пушного зверя, а также изучили правила учета государственной помощи. Не менее важными являются также **методические рекомендации по учету займов и кредитов в организациях агропромышленного комплекса** (Приказ Минсельхоза РФ от 2 февраля 2004 №74), **Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях** (Приказ Минсельхоза РФ от 31 января 2003 г.), **Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств в сельскохозяйственных организациях** (Приказ Минсельхоза РФ от 19 июня 2002 г. N 559) и т.д. Данные рекомендации также регламентируют вопросы ведения бухгалтерского учета в организациях , занимающихся разведением пушного зверя, но в нашем случае они имеют меньшее значение.

Далее рассмотрим законодательную базу в части, касающейся налогообложения организаций занимающихся разведением пушного зверя.

## 2.2 Обзор законодательной базы по налоговому учету в сельхозорганизациях

Сельскохозяйственные организации в настоящее время имеют возможность выбора – при соблюдении определенных условий – варианта уплаты налогов:

а) общая схема налогообложения;

б) единый сельскохозяйственный налог.

Рассмотрим каждый из этих режимов налогообложения.

**Общий режим налогообложения**

Общий режим подразумевает уплату всех основных налогов.

В Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные.

К федеральным налогам и сборам относятся:

1) налог на добавленную стоимость;

2) акцизы;

3) налог на доходы физических лиц;

4) единый социальный налог;

5) налог на прибыль организаций;

6) налог на добычу полезных ископаемых;

7) водный налог;

8) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;

9) государственная пошлина.

К региональным налогам относятся:

1) налог на имущество организаций;

2) налог на игорный бизнес;

3) транспортный налог.

К местным налогам относятся:

1) земельный налог;

2) налог на имущество физических лиц.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

В порядке, предусмотренном настоящим Кодексом, филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений.

Общий режим налогообложения возлагает самый большой объем налогового бремени на налогоплательщика и часто является обременительным для организации. В целях поддержки отдельных налогоплательщиков разработаны специальные налоговые режимы, одним из них является единые сельхоз налог, который мы и рассмотрим далее.

**Единый сельхоз налог (ЕСХН)**

ЕСХН регламентируется главой 26.1 Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщики - сельскохозяйственные производители - самостоятельно решают, переходить им на уплату единого сельскохозяйственного налога (далее - ЕСХН) или применять общую систему налогообложения.

Возврат к общему режиму налогообложения осуществляется также на принципах добровольности.

Для начала применения ЕСХН не требуется принятия какого-либо специального закона субъекта РФ.

Для организаций уплата ЕСХН заменяет уплату:

- налога на прибыль организаций;

- НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ);

- налога на имущество организаций;

- единого социального налога.

Индивидуальные предприниматели, уплачивающие ЕСХН, перестают быть плательщиками:

- налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности);

- НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ);

- единого социального налога.

Положения главы 26.1 НК РФ распространяются на крестьянские (фермерские) хозяйства.

В этой связи следует отметить, что в соответствии с п.3 ст.1 Федерального закона от 11.06.03 N 74-ФЗ "О крестьянском (фермерском) хозяйстве" крестьянское (фермерское) хозяйство осуществляет деятельность без образования юридического лица и согласно п.2 ст.23 ГК РФ глава этого хозяйства признается предпринимателем с момента его государственной регистрации. На крестьянское (фермерское) хозяйство распространяются правила, установленные для индивидуальных предпринимателей.

При этом п.3 ст.23 Закона N 74-ФЗ установлено, что крестьянские (фермерские) хозяйства, созданные как юридические лица в соответствии с Законом РСФСР от 22.11.90 N 348-1 "О крестьянском (фермерском) хозяйстве", вправе сохранить статус юридического лица на период до 1 января 2010 г. Следовательно, на крестьянские (фермерские) хозяйства, имеющие статус юридического лица, распространяются положения главы 26.1 НК РФ, предусмотренные для юридических лиц.

Организации и предприниматели, перешедшие на уплату ЕСХН, продолжают уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, а также все иные налоги в соответствии с общим режимом налогообложения.

Применять систему налогообложения в виде ЕСХН вправе организации и предприниматели, отвечающие следующим требованиям.

Во-первых, такие организации и предприниматели обязаны быть производителями сельскохозяйственной продукции и (или) выращивать рыбу, осуществлять ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализовывать эту продукцию и (или) рыбу.

Во-вторых, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций или предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, должна составлять не менее 70%.

Не вправе перейти на уплату ЕСХН:

- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;

- организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с главой 26.3 НК РФ. Таким образом, законодатель запрещает одновременное применение систем налогообложения в виде уплаты ЕНВД и уплаты ЕСХН;

- организации, имеющие филиалы и (или) представительства.

Для перехода на уплату ЕСХН необходимо подать заявление в налоговый орган по месту своего нахождения (или месту жительства) в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году, с которого налогоплательщик планирует перейти на уплату ЕСХН.

Особая форма заявления в настоящее время налоговым законодательством не предусмотрена, следовательно, налогоплательщики вправе подавать заявление в произвольной форме.

В заявлении указываются данные о доле дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции, полученного по итогам 9 месяцев года, в котором подается заявление.

Вновь созданные организации или предприниматели вправе сразу подать заявление о переходе на уплату ЕСХН одновременно с заявлением о постановке на налоговый учет.

Налогоплательщики, перешедшие на уплату ЕСХН в течение всего налогового периода (а он составляет один календарный год), обязаны применять систему налогообложения в виде уплаты ЕСХН и не вправе до окончания года вернуться к общему режиму налогообложения.

В том случае, если по итогам года доля дохода от реализации сельскохозяйственной продукции составит менее 70%, налогоплательщик обязан самостоятельно произвести перерасчет налогов исходя из общего режима налогообложения за весь этот год.

При этом в течение 20 дней по окончании календарного года необходимо представить заявление в налоговый орган о перерасчете налоговых платежей и до 1 февраля уплатить все налоги.

Важно отметить, что в этом случае налогоплательщик не уплачивает пени и штрафы за несвоевременную уплату налогов.

Такой налогоплательщик автоматически утрачивает право на применение системы налогообложения в виде уплаты ЕСХН на следующий налоговый период и вновь перейти на систему налогообложения в виде уплаты ЕСХН он может только через год.

Для плательщиков ЕСХН, самостоятельно решивших вернуться к общей системе налогообложения, установлен уведомительный порядок. До 15 января года, в котором планируется применение общей системы налогообложения, налогоплательщик должен уведомить налоговый орган о своем решении.

В статье 346.6 НК РФ также урегулированы основные вопросы, связанные с исчислением налоговой базы при переходе на уплату ЕСХН и при возврате к общей системе налогообложения.

Так, налогоплательщики, ранее применявшие общий режим налогообложения с использованием метода начисления, при переходе на уплату ЕСХН руководствуются следующими правилами:

1) на дату перехода на уплату ЕСХН в налоговую базу включаются суммы денежных средств, полученные в период применения общего режима налогообложения в виде авансов и предварительной оплаты по договорам, исполнение которых будет осуществляться после перехода на уплату ЕСХН;

2) на дату перехода на уплату ЕСХН в учете отражается остаточная стоимость основных средств, приобретенных и оплаченных в период применения общего режима налогообложения, в виде разницы между ценой приобретения и суммой начисленной амортизации.

В отношении основных средств, которые будут оплачены после перехода на уплату ЕСХН, остаточная стоимость учитывается начиная с месяца, следующего за месяцем фактической оплаты;

3) не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на уплату ЕСХН, если по правилам налогового учета по методу начисления эти суммы были ранее включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль;

4) расходы, осуществленные налогоплательщиками после перехода на уплату ЕСХН, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления, если оплата таких расходов была осуществлена в течение периода применения общего режима налогообложения, либо на дату оплаты, если оплата таких расходов была осуществлена после перехода на уплату ЕСХН;

5) не вычитаются из налоговой базы денежные средства, уплаченные после перехода на уплату ЕСХН в оплату расходов налогоплательщиков, если до перехода на уплату ЕСХН такие расходы были уже учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Для возврата к общему режиму налогообложения с использованием метода начисления установлены следующие правила:

1) не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на общий режим налогообложения, если эти суммы были включены в доходы при исчислении ЕСХН;

2) расходы, осуществленные после перехода на общий режим налогообложения, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления независимо от даты оплаты.

Объектом обложения ЕСХН признаются доходы, уменьшенные на величину расходов. Порядок определения и признания доходов и расходов установлен ст.346.5 НК РФ.

Согласно пункту 3 ст.346.5 НК РФ расходы, перечисленные в п.2 ст.346.5 НК РФ, принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в п.1 ст.252 НК РФ.

В отношении ряда расходов п.2 ст.346.5 НК РФ напрямую отсылает к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций в соответствии со статьями 254, 255, 263, 264 и 269 НК РФ.

Налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Налогоплательщики вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов.

Под убытком понимается превышение расходов над доходами, определяемыми в соответствии со ст.346.5 НК РФ.

Убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30%. При этом сумма убытка, превышающая указанное ограничение, может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 лет.

Следует иметь в виду, что убыток, полученный налогоплательщиками при применении общего режима налогообложения, не принимается при переходе на уплату ЕСХН. А убыток, полученный налогоплательщиками при уплате ЕСХН, не принимается при переходе на общий режим налогообложения.

Налоговым периодом по ЕСХН признается календарный год, отчетным периодом - полугодие.

Размер налоговой ставки составляет 6%.

Плательщики ЕСХН обязаны представлять в налоговые органы налоговые декларации по окончании налогового и отчетного периодов.

Срок представления организациями декларации по итогам налогового периода - не позднее 31 марта следующего года. В этот же срок подлежит уплате ЕСХН, исчисленный по итогам года.

Декларация по итогам полугодия представляется не позднее 25 дней со дня его окончания.

Индивидуальные предприниматели представляют декларации по итогам года и уплачивают налог не позднее 30 апреля следующего года. Срок представления декларации по итогам полугодия для предпринимателей такой же, как и для организаций.

В заключение обратим внимание на изменения, связанные с налогообложением прибыли предприятий - сельскохозяйственных производителей, не перешедших на уплату ЕСХН.

Освобождение от налога на прибыль будет действовать для таких предприятий до 1 января 2005 г. А затем они будут платить налог по пониженным ставкам. Ставка налога на прибыль для сельскохозяйственных производителей составит:

в 2006 - 2008 гг. - 6%;

в 2009 - 2011 гг. - 12%;

в 2012 - 2014 гг. - 18%.

Начиная с 2015 г. сельскохозяйственные товаропроизводители будут уплачивать налог на прибыль по общеустановленной ставке.

# 3. Проектная часть

## Разработка мероприятий по совершенствованию системы бухгалтерского и налогового учета в МП СХТП «КЭПЭР»

В целях совершенствования системы бухгалтерского учета в МП СХТП «КЭПЭР» необходимо обратить внимание на процесс управления затратами.

Сложившаяся методология учета затрат в сельском хозяйстве, особенно в животноводстве, не отвечает задачам и требованиям, предъявляемым к ней экономическими методами управления в условиях рынка. Правильный выбор тех или иных методов учета и область их применения требуют определения содержания и научного обоснования их классификации, а также обобщения накопленного опыта в отечественной и зарубежной практике, критического анализа тех или иных методов и нормативной базы.

Среди экономистов существуют разные точки зрения по вопросам классификации методов учета затрат на производство и методов калькулирования себестоимости продукции. Одни рассматривают их как единый процесс исследования издержек производства и поэтому отождествляют в одно понятие. Другие считают, что это два обособленных понятия. Мы считаем более обоснованным такой подход, при котором методы учета затрат и методы калькулирования себестоимости продукции рассматриваются отдельными классификационными группами.

Метод учета затрат на производство и метод калькулирования себестоимости продукции – это два самостоятельно существующих, но тесно взаимосвязанных технических аспекта реализации методологии бухгалтерского учета. В основу классификации методов учета издержек производства должен быть положен порядок сбора и обобщения затрат на производство по объектам учета, а в основу классификации методов калькуляции себестоимости продукции – способ группировки и распределения затрат между отдельными видами продукции для применения себестоимости в различных целях управления.

По нашему мнению, наиболее эффективной моделью производственного учета в системе управленческого учета пушного звероводства является попроцессный, попередельный либо пофазный метод учета затрат.

На выбор и определение метода учета затрат влияют не только тип и характер производства, но и предмет учета, цели и задачи детального познания этого предмета в условиях рынка. С помощью пофазного метода учета затрат можно определять, контролировать и анализировать себестоимость продукции по периодам (фазам) производства: до отсадки, после отсадки зверей. Применение данного метода ведет к значительному увеличению объектов учета затрат, но при этом позволяет оперативно контролировать отклонения фактических затрат от их норм, принимать управленческие решения не после завершения производственных процессов, а непосредственно в период их осуществления. Вместе с тем, недостатком указанной модели производственного учета является то, что он не устраняет дублирование при своде данных и пассивно-присущей работы бухгалтерской службы организации. Поэтому данный метод необходимо использовать в сочетании с нормативным методом учета затрат или элементами этого метода.

При исчислении себестоимости в отечественной практике учета ставится цель выявления дохода, а в западной практике учета процесс формирования дохода. В условиях рыночной экономики методы учета затрат на производство и калькулирование продукции должны быть гибкими, простыми в применении и оперативными.

В литературе отмечается, что тенденция колебания объемов производства, а также увеличение доли постоянных затрат существенно сказываются на колебании себестоимости и прибыли. По мере усиления этих тенденций увеличивается потребность товаропроизводителей в информации о затратах, не искаженных в результате распределения косвенных расходов и относительно неизменных на единицу продукции при любом объеме производства. В зарубежном учете уже достаточно давно была постулирована невозможность установления связи между конкретной единицей продукции и определенным видом накладных расходов, а значит, и осуществления адекватного распределения этого вида затрат и достижения абсолютной точности и полноты калькуляции на базе полной номенклатуры затрат. Любое косвенное распределение накладных затрат будет искажать реальную величину себестоимости. При этом оперативность информации важнее ее абсолютной точности. На практике, при стремлении к получению точной учетной информации о себестоимости, получается все наоборот, то есть информация, полученная в результате учета полных затрат, становится мало пригодной для оперативного управления в текущем отчетном периоде.

Учет затрат по полной себестоимости должен применяться в условиях долгосрочных управленческих решений, а наиболее эффективным при принятии оперативных управленческих решений по регулированию и контролю за затратами, выпуском продукции и ее реализации, установлению нижних границ цен с учетом спроса и предложения на рынке, инфляционных процессов является учет затрат по ограниченной себестоимости.

При использовании ограниченной себестоимости или системы «директ-костинг» затраты можно группировать по местам возникновения и центрам ответственности: по бригадам, звеньям, фермам в зависимости от детализации учета. При этом по местам возникновения и центрам ответственности ведется учет переменных затрат, а отклонения от них – еще и по виновникам отклонений. Учет постоянных затрат также осуществляется по центрам ответственности. Постоянные затраты данного подразделения идут прямым путем на его затраты, а доля постоянных затрат хозяйства, с помощью процентных ставок, идет по другим параметрам.

Такая организация и модель использования производственного учета позволят оценить уровень рентабельности производимых видов продукции, окупаемость переменных затрат, хозрасчетный доход данного подразделения и вклад его в конечные финансовые результаты в целом по хозяйству, а также планировать объем производства с учетом имеющихся ресурсов и состояния производственного потенциала, нормировать затраты, находить оптимальные пределы реализационных цен на продукцию.

Обсуждая вопрос применения системы «директ-костинг» в сельском хозяйстве, некоторые ученые указывают на ряд осложняющих эту возможность причин: зависимость результатов труда от природно-климатических факторов, в результате чего не всегда складывается пропорциональность затрат объему полученной продукции, а также длительность цикла производственного процесса. По мнению других авторов, «указанные причины не являются сдерживающими факторами использования «директ-костинг».

Мы придерживаемся мнения последней группы ученых, так как, во-первых, производство продукции пушного звероводства в меньшей мере, чем растениеводства, подвержено влиянию природно-климатических факторов, во-вторых, связь с длительным циклом производства, определяемым в пушном звероводстве как годовым циклом производства кормов части рациона, так и периодами выращивания зверей, предъявляет повышенные требования к оперативности информации.

Подобно отечественному нормативному методу в западных странах с рыночной экономикой используется система учета «стандарт-кост». Различие состоит в том, что нормативные затраты определяются на основе прошлого опыта, а стандартные затраты основаны на прогнозе будущего. При системе «стадарт-кост» отклонения от установленных норм относятся к результатам деятельности и не включаются в затраты производства.

Внедрение в практику учета системы «директ-костинг» позволит взаимоувязать результаты деятельности организации и ее структурных подразделений по системе «затраты -выпуск-результат». Это особенно важно в сельском хозяйстве, где период производства носит длительный характер во времени, а, как показывает анализ, другие системы учета не позволяют полностью решить вопросы текущего анализа и оперативности информации, снижения громоздкости и трудоемкости учета, обусловленных распределением расходов по обслуживанию и управлением производством.

Кроме того, систему «директ-костинг» можно использовать в сочетании с любым из действующих методов производственного учета (позаказный, попередельный, попроцессный, пофазный, нормативный), в то время как система «стандарт-кост» используется только в сочетании с позаказным и попроцессным методом производственного учета.

При использовании системы «директ-костинг» в сочетании с любым методом организации производственного учета постоянные накладные расходы не находят отражения в стоимости товарных запасов и незавершенного производства. В результате возникает вариант управленческого учета производственных затрат без распределения и перераспределения части издержек, в основе которого лежит принцип группировки затрат на переменные, условно-переменные и постоянные.

Однако использование метода учета «директ-костинг», в силу его несоответствия сложившимся в России традициям и требованиям нормативных актов по финансовому учету и налогообложению, возможно только в целях внутренней отчетности как важного инструмента оперативного контроля издержек производства, формирования себестоимости продукции и финансовых результатов.

Решение данной проблемы видится в развитии законодательной базы, определяющей организацию калькулирования себестоимости по ограниченной номенклатуре затрат, столь важной для управления затратами и результатами, которая, в свою очередь, создаст условия для осуществления эффективного ценообразования в рыночной экономике.

Из всего сказанного очевидна необходимость совершенствования учета затрат, которые должны усилить информационные функции учета, создать такую информационную систему обеспечения управления, которая позволит принимать качественные управленческие решения, продиктованные стремлением максимизации прибыли.

В этой связи меняются существующие и возникают новые требования управления к специфике деятельности информационной системы. Учетно-аналитическая система должна, прежде всего, ориентироваться на цели управления и уметь эффективно решать наиболее специфичные вопросы рыночной экономики. При этом информация должна предоставляться по времени – оперативно, по объему – полно, а по качеству – достоверно, что требует поиска разумного компромисса между этими тремя требованиями.

С точки зрения ориентации учетно-аналитической системы на управление, исключительную важность приобретает и такой аспект, как организация контроля, в особенности текущего, способного непосредственно в процессе производства сигнализировать об отклонениях. Контрольная функция должна быть реализована таким образом, чтобы была возможность контролировать эффект от принимаемых решений. Значительно возрастает при этом роль таких учетно-аналитических данных при решении целого блока задач, которые можно условно отнести к организации производственной программы.

Встает вопрос и об определенной модернизации, применяемой в настоящее время на отечественных предприятиях бухгалтерской, контрольной, аналитической служб. В этих условиях приоритетны те экономические показатели, которые являются наиболее значимыми для конкретных управленческих решений. В силу непредсказуемости стихии рынка в еще большей степени возрастает значение возможности предугадывать направление ее возможного развития, а значит, совершенно в ином свете видятся вопросы функции и места применения плановорасчетных цен, нормативных и плановых калькуляций, взаимодействия бухгалтерского учета с остальными компонентами информационной системы предприятия – планирования, анализа и контроля. Неизмеримо возрастает потребность в средствах, позволяющих выявить отклонения процесса производства. Необходимы такие системы выявления отклонений, которые позволят получать ясную картину о структуре причин отклонений, на основании которой было бы возможным проведение мероприятий по оптимизации производственной программы.

Если сделать обобщенный анализ приведенных положений, то можно сказать, что их эффективная реализация возможна в рамках контроллинга – концепции учетно-аналитической системы, все элементы которой являются системно интегрированными.

Для совершенствования системы учета в МП СХТП «КЭПЭР» необходимо также разработать учетную политику предприятия. Учетная политика - это принятая учреждением организация работы, совокупность способов ведения бухгалтерского учета, то есть первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов их деятельности. Составление данного документа позволит сделать учет более открытым и понятным всем участникам учетного процесса и позволит сделать процесс обращения документов более оперативным. Рассмотрим учетную политику МП СХТП «КЭПЭР».

Нормативные документы, регулирующие вопросы учетной политики предприятия

Основными нормативными документами, регулирующими вопросы учетной политики организации, являются:

Федеральный закон от 21.11.96 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (с изм. и доп. от 23.07.98 г. N 123-ФЗ);

положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/98), утвержденное приказом Минфина России от 9.12.98 г. N 60н;

приказ Минфина России от 28.06.2000 г. N 60н "О Методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации";

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.98 г. N 34н;

Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая).

Основные задачи бухгалтерского учета: формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, обеспечение контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами, своевременное предупреждение негативных явлений в хозяйственно-финансовой деятельности, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов.

Формирование учетной политики осуществляется на базе следующих допущений:

а) допущение имущественной обособленности - имущество и обязательства организации учитываются обособленно от имущества и обязательств собственников этой организации;

б) допущение непрерывности деятельности - организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке;

в) допущение последовательности применения учетной политики - выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому;

г) временная определенность фактов хозяйственной деятельности - факты хозяйственной деятельности компании относятся к тому отчетному периоду (соответственно отражаются в бухгалтерском учете), в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Расходы, которые не могут быть определены в отчетном периоде, относятся на затраты по факту их возникновения или оплаты.

Учетная политика обеспечивается благодаря выполнению следующих требований:

а) полное отражение в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности;

б) своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности;

в) осмотрительность, выражающаяся в большей готовности отражения в бухгалтерском учете потерь (расходов) и пассивов, чем доходов и активов;

г) приоритет содержания перед формой, выражающийся в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете исходя из не только их правовой формы, но и из экономического содержания и хозяйственной ситуации, в которой они возникли;

д) непротиворечивость, выражающаяся в тождестве информации аналитического и синтетического учета, а также эквивалентности показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета;

е) рациональность, выражающаяся в ведении бухгалтерского учета сообразно размерам организации и масштабам ее деятельности.

В соответствии с Законом № 129-ФЗ ответственными являются:

за организацию бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций - руководитель организации;

за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности - главный бухгалтер организации.

Налоговый учет ведется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных организацией в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью начислений и уплаты в бюджет налогов.

Система налогового учета создается исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета от одного налогового периода к другому.

При установлении порядка ведения налогового учета организация руководствуется такими основными документами, как НК РФ и приказы руководителя о порядке применения налоговых регистров.

Ответственность за организацию налогового учета, соблюдение законодательства несет директор организации.

Настоящим приказом в своей деятельности должны руководствоваться все лица организации, связанные с решением вопросов, относящихся к учетной политике:

руководители и работники всех структурных подразделений, служб и отделов организации, отвечающие за своевременное представление первичных документов и иной учетной информации в бухгалтерию;

работники бухгалтерии, отвечающие за своевременное и качественное выполнение всех видов учетных работ и составление достоверной отчетности всех видов.

Иные распорядительные документы организации не должны противоречить настоящему приказу.

Содержание данной учетной политики является неисчерпывающим, и при внесении в законодательные акты, регулирующие порядок ведения бухгалтерского учета, значительных изменений может дополняться отдельными приказами по организации с извещением налоговых органов о внесенных изменениях. Содержание учетной политики может дополняться в случае начала осуществления новых видов деятельности, не предусмотренных настоящей учетной политикой.

Организация бухгалтерского и налогового учета. Существенными элементами являются: выбор формы бухгалтерского учета, План счетов, регистры налогового учета, организация бухгалтерского и налогового учета.

Бухгалтерский учет ведется по журнально-ордерной форме учета (с применением компьютерной техники).

Бухгалтерский и налоговый учет в организации ведется в бухгалтерии. Информация о доходах и расходах по звероводству для целей налогового учета, внереализационных доходах и расходах формируется на основании данных соответствующих операций бухгалтерского учета, отраженных на счетах: 90 "Продажи", 91 "Прочие доходы и расходы", а также на счетах затрат. При несовпадении установленных требований или порядка отражения отдельных операций в бухгалтерском и налоговом учете организация ведет регистры налогового учета.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

Регистры налогового учета представляют собой специальные формы, которые ведутся в электронном виде и на бумажных носителях.

Формы регистров налогового учета устанавливаются отдельными приказами руководителя организации как приложения к учетной политике.

Первичные учетные документы и регистры налогового учета хранятся в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

Исправление ошибок в регистрах налогового учета должно быть подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

Учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется способом двойной записи в соответствии с рабочим планом счетов бухгалтерского учета.

Основанием для записей в регистрах бухгалтерского и налогового учета являются первичные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции, а также расчеты бухгалтерии.

Отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря.

В целях своевременного отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете установить следующие сроки сдачи документов:

не позднее 3 числа месяца, следующего за отчетным, - табеля рабочего времени (бухгалтеру, осуществляющему расчет заработной платы);

до 1 числа каждого месяца - документы на сотрудников, принятых на работу в течение последнего месяца (главному бухгалтеру и/или бухгалтеру, осуществляющему расчет заработной платы);

не позднее 1 числа каждого месяца – отчет об изменениях в поголовье стада, рождение щенков, забое животных на пушнину или падеже животных (главному бухгалтеру);

еженедельно (ежедневно) - отчет кассира (главному бухгалтеру (по кассовой книге);

ежемесячно до 3 числа - отчет об остатках товарно-материальных ценностей, расходе кормов, а также пищевых добавок и ветеринарных препаратов (бухгалтеру материального отдела);

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности проводится инвентаризация:

материальных остатков на складе зверофермы и ветеринарной станции перед сдачей годового отчета (в IV квартале);

поголовья стада не реже двух раз в год (например после рождения щенков и после забоя)

кассы не реже одного раза в квартал, а также в случае передачи денежных средств другому материально ответственному лицу;

основных средств один раз в три года.

Обязательная инвентаризация осуществляется в случаях, предусмотренных ст.12 Закона N 129-ФЗ. Внезапные инвентаризации кассы и материально-производственных запасов проводятся по решению руководителя организации.

Правила проведения инвентаризации определены в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина России от 13.06.95 г. N 49. Согласно названным Методическим указаниям в ходе инвентаризации осуществляются мероприятия, направленные на достижение целей инвентаризации (п.1.4):

выявление фактического состояния звериного стада;

сопоставление фактического состояния стада с данными бухгалтерского учета;

проверка полноты отражения в учете обязательств.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием стада и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

излишек поголовья приходуется, и соответствующая сумма зачисляется на счета финансовых результатов организации;

недостача в поголовье стада в пределах норм естественной убыли относится на издержки производства или обращения, сверх норм - на виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи списываются на финансовые результаты организации.

Выдача средств в подотчет производится на срок не более 10 месяцев в течение календарного года.

Прибыль организации используется без предварительного распределения и учета на балансовом счете 99 "Прибыли и убытки".

Организация ведет учет имущества, обязательств и хозяйственных операций способом двойной записи в соответствии с рабочим планом счетов бухгалтерского учета, разработанным организацией на основании приказа Минфина России от 31.10.2000 г. N 94н.

Для отображения движения товарно-материальных ценностей и финансовых результатов в звероводческом цехе используются следующие счета:

Субсчет 01.2. – основные средства в звероводстве;

Субсчет 10.2. – материальные ценности, переданные на звероферму;

Субсчет 11.2. – животные на выращивании и откорме (звероферма);

Субсчет 20.2. – основное производство (звероводство);

Субсчет 43.2. – готовая продукция от звероводства;

Субсчет 90.2. – продажи продукции звероводства.

Организация использует типовые формы первичных документов, утвержденные Госкомстатом России и содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Формы, не содержащиеся в названных альбомах, утверждаются директором отдельным приказом и являются приложением к учетной политике.

Организация обеспечивает раздельный учет по следующим видам деятельности или объектам учета:

1) производство пушнины, выполнение работ, оказание услуг;

2) операции с амортизируемым имуществом (начисление амортизации, реализация имущества, реализация имущественных прав);

3) деятельность обслуживающих производств и хозяйств;

4) использование средств целевого финансирования;

5) арендные (лизинговые) операции;

6) операции с покупными товарами;

7) долговые обязательства любого вида;

8) другие операции и объекты хозяйственной деятельности.

Выбранные варианты методики ведения бухгалтерского и налогового учета

*Порядок определения выручки от реализации*

В организации выручка от реализации пушнины (шкур песца) в целях бухгалтерского и налогового учета для исчисления налога на прибыль определяется по мере отгрузки товаров потребителям (оказания услуг, выполнения работ).

Днем отгрузки считается день реализации продукции, определяемой в соответствии с п.1 ст.39 НК РФ, независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату.

Для целей исчисления НДС по операциям, облагаемым налогом на добавленную стоимость, выручка определяется по мере отгрузки.

Выручка от реализации продукции, произведенной в процессе осуществления уставной деятельности, отражается на субсчете 90.2. "Продажи продукции звероводства".

Образовавшиеся при ведении уставной хозяйственной деятельности суммовые разницы по реализованным шкурам пушного зверя отражаются на счете 90 "Продажи", субсчет "Суммовые разницы". Для целей налогового учета суммовые разницы включаются в состав внереализационных доходов (расходов).

*Учет материально-производственных запасов*

Учет материально-производственных запасов (МПЗ) ведется в соответствии с ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов", утвержденным приказом Минфина России от 9.06.01 г. N 44н.

Материально-производственные запасы, приобретаемые для реализации и сбыта, учитываются по покупной стоимости. Учет товаров, приобретенных для продажи, ведется на счете 41 "Товары".

Не относятся к материально-производственным запасам в организации:

активы, используемые для поддержания работы зверофермы и корма, активы для управленческих нужд организации в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев; активы, характеризуемые как незавершенное производство.

Организация с целью определения фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых на издержки обращения, использует вариант оценки материалов по средневзвешенной себестоимости материальных ценностей.

В организации материальные ценности приходуются на балансовом счете 10 "Материалы" по цене приобретения с учетом расходов, поименованных в ПБУ 5/01.

Материально-производственные запасы, принадлежащие организации, но находящиеся в пути, либо переданные покупателю под залог, учитываются в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

Для целей налогового учета организация в регистре 044 "Расходы на продажу (транспортные расходы)" производит расчет остатка транспортных расходов, приходящихся на остаток приобретенных товаров на складе.

Прямые расходы, относящиеся к остаткам товаров на складе, определяются по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

Прямые расходы

К=───────────────────────────────────────,

Сумма товаров, реализованных + Сумма остатка товаров

в текущем месяце на конец месяца

где К - средний процент.

Сумма прямых расходов, относящаяся к остатку товаров на складе, равна произведению: К х сумма остатка товара на конец месяца.

*Учет основных средств*

Учет основных средств ведется в соответствии с положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), утвержденным приказом Минфина России от 30.03.01 г. N 26н.

К основным средствам относятся материально-вещественные ценности, используемые в качестве средств труда при выращивании пушного зверя либо управлении организацией при единовременном выполнении следующих условий:

использование при выращивании зверей либо для управленческих нужд организации;

использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

не предполагается последующая их продажа;

способность приносить экономические выгоды (доход) в будущем.

Амортизация объектов основных средств начисляется линейным способом по группам, установленным постановлением Правительства Российской Федерации от 1.01.02 г. N 1, один раз в квартал.

Организация относит основные средства к соответствующей амортизационной группе в соответствии с отдельным приказом директора.

Понижающие коэффициенты к действующим нормам амортизационных отчислений основных средств не применяются.

Стоимость ремонта основных средств отражается в учете путем включения фактических затрат в себестоимость продукции по мере выполнения ремонтных работ.

В организации основные средства приходуются по цене приобретения с учетом расходов, поименованных в ПБУ 6/01. Аналитический учет основных средств ведется отдельно по каждому объекту по следующим признакам классификации:

1) по эксплуатации (основные средства, эксплуатируемые самостоятельно; основные средства, сданные в аренду);

2) по участию в основной деятельности (основные средства, используемые в процессе выращивания зверей; основные средства непроизводственного характера).

В случае приобретения основных средств, бывших в употреблении, организация определяет норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками.

Организация не производит переоценку находящихся на ее балансе основных производственных фондов.

При ведении лизинговой деятельности амортизация начисляется для целей бухгалтерского и налогового учета по установленным нормативам с применением к ним коэффициента не более 3.

Учет прочего имущества, незавершенного производства и общехозяйственных расходов

Объекты основных средств стоимостью не более 20 000 руб. за единицу (с 2006 г.), а также книги и брошюры списываются на затраты в бухгалтерском и налоговом учете по мере отпуска в эксплуатацию.

Расходы организации делятся на прямые и косвенные. Прямые расходы по звероводству отражаются на субсчете 20.2. основное производство (звероферма). В состав прямых включаются расходы, поименованные в ст.318 НК РФ. Прямые расходы в целях налогообложения определяются на основании данных налогового учета амортизационных отчислений по имуществу, используемому при выращивании животных, и данных бухгалтерского учета прямых затрат, произведенных за отчетный (налоговый) период по следующим статьям:

материальные расходы (в части материалов и полуфабрикатов, используемых при выращивании пушного зверя, учтенные на субсчете 20.2 "Основное производство(звероферма)";

расходов по уплате единого социального налога и оплате труда персонала, непосредственно участвующего в процессе выращивания зверей, учтенных на счете 20 "Основное производство", субсчет 20.2. "Основное производство (звероферма)".

При определении прямых расходов используются данные, отраженные в регистрах-расчетах и бухгалтерских справках.

Расчет суммы прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства и готовой продукции, составляется на основании данных бухгалтерского учета по счету 20 "Основное производство", субсчет 20.2. "Основное производство(звероферма), бухгалтерских справок о движении и остатках исходного сырья и готовой продукции (в натуральных измерителях).

Для целей бухгалтерского учета незавершенное производство оценивается по фактической производственной себестоимости.

Косвенные расходы отражаются на счете 26 "Общехозяйственные расходы" и списываются ежемесячно непосредственно на счет 90 "Продажи".

*Учет нематериальных активов*

Учет нематериальных активов ведется в соответствии с положением по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2000), утвержденным приказом Минфина России от 16.10.2000 г. N 91н.

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо единовременное выполнение следующих условий:

а) отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;

б) возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;

в) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

г) использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

д) организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

е) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

ж) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

Инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договоров уступки прав и т.п.

В бухгалтерском учете первоначальная стоимость нематериальных активов определяется в соответствии с требованиями ПБУ 14/2000.

Для целей налогового учета нематериальные активы учитываются по фактическим затратам без учета процентов, начисленных по заемным средствам до момента принятия их к учету.

Амортизация по нематериальным активам учитывается в составе затрат. Амортизация объектов нематериальных активов, используемых в коммерческих целях, отражается ежемесячно начиная с месяца, следующего за месяцем введения их в эксплуатацию.

Амортизация для целей бухгалтерского и налогового учета начисляется линейным способом.

В случае невозможности определения срока полезного использования нематериальных активов норма переноса их стоимости в бухгалтерском учете устанавливается из расчета на 20 лет (но не более срока деятельности организации), в налоговом учете - из расчета на 10 лет (но не более срока деятельности организации).

*Учет финансовых вложений*

К финансовым вложениям относятся инвестиции организации в ценные государственные бумаги, облигации и иные ценные бумаги других организаций, в уставные (складочные) капиталы других организаций, депозиты в банках и др.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету в сумме фактических затрат на их приобретение. Ценные бумаги учитываются на счете 58 "Финансовые вложения". Открытые в банках аккредитивы, депозиты учитываются на счете 55 "Специальные счета в банках".

Учет и списание финансовых вложений в бухгалтерском и налоговом учете производятся по методу ФИФО. Учет векселей осуществляется по стоимости каждой единицы.

*Учет займов и кредитов*

Учет займов и кредитов ведется в соответствии с ПБУ 15/01 "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию", утвержденным приказом Минфина России от 2.08.01 г. N 60н.

Сумма по полученным займам и кредитам принимается организацией к бухгалтерскому учету в момент фактической передачи денег или других вещей и отражается в составе кредиторской задолженности.

Организация учитывает полученные займы и кредиты, срок погашения которых по договору займа или кредита превышает 12 месяцев, в составе долгосрочной задолженности до истечения срока погашения (в течение всего срока до погашения).

Перевод долгосрочной задолженности по полученным займам и кредитам в краткосрочную производится организацией в момент, когда по условиям договора займа и кредита до возврата основной суммы долга остается 365 дней.

Перевод срочной краткосрочной и (или) долгосрочной задолженности по полученным займам и кредитам в просроченную осуществляется организацией-заемщиком в день, следующий за днем, когда по условиям договора займа и (или) кредита заемщик должен был осуществить возврат основной суммы долга.

Аналитический учет задолженности по полученным займам и кредитам, включая выданные заемные обязательства, ведется по видам займов и кредитов, кредитным организациям и другим заимодавцам, предоставившим их, отдельным займам и кредитам (видам заемных обязательств).

*Учет расходов будущих периодов*

Расходы будущих периодов учитываются на счете 97 "Расходы будущих периодов" и списываются на затраты равными частями в течение срока их потребления. Неисключительные права на программные продукты и иные аналогичные нематериальные объекты, не являющиеся нематериальными активами согласно п.4 ПБУ 14/2007, учитываются на счете 97 "Расходы будущих периодов" и списываются на затраты ежемесячно равными долями в течение срока полезного использования.

В случае, если срок полезного использования не установлен, он считается равным двум годам.

Выплаченные работникам суммы за часть отпускного периода, приходящегося на следующий за отчетным месяц, включаются в фонд оплаты труда следующего месяца и отражаются на счете 97 "Расходы будущих периодов".

Налоговый учет отложенных расходов (расходов будущих периодов) ведется на забалансовых счетах в налоговых регистрах по следующим объектам:

1) учет отрицательной разницы от реализации основных средств;

2) учет расходов на освоение природных ресурсов;

3) учет расходов по переносу убытков на будущее.

Учет незавершенных капитальных вложений

Незавершенные капитальные вложения отражаются в бухгалтерском учете по фактическим затратам для застройщика.

Для целей налогового учета незавершенные капитальные вложения учитываются по фактическим затратам без учета процентов по заемным средствам.

# 4. Экономическое обоснование перехода на уплату Единого сельхозналога

Использование учетной политики на предприятии позволит ускорить процесс обработки информации и возможно приведет к снижению расходов на ведение учета. В целях снижения налоговой нагрузки на предприятие рекомендуется перейти на уплату единого сельхозналога. Экономическое обоснование перехода на данную систему налогообложения рассмотрим далее.

По подсчетам специалистов Минсельхоза России, в хозяйствах, перешедших на уплату единого сельскохозяйственного налога, сумма налоговых платежей может сократиться примерно на одну треть.

Однако единой методики для сравнения налоговой нагрузки при разных режимах налогообложения не существует. Так, при переходе с общего режима налогообложения на уплату ЕСХН сельскохозяйственная организация может лишь приблизительно рассчитать экономический эффект (потенциальную экономию на налогах) от применения спецрежима. Для этого нужно воспользоваться следующей формулой:

Э = (НП + НДС + НИ + ЕСН) - ЕСХН,

где Э - экономия на налогах при переходе на уплату ЕСХН;

НП - сумма налога на прибыль организаций, уплачиваемая в бюджет за налоговый период;

НДС - сумма налога на добавленную стоимость, уплачиваемая в бюджет за налоговый период;

НИ - сумма налога на имущество организаций, уплачиваемая в бюджет за налоговый период;

ЕСН - сумма единого социального налога, начисленная за налоговый период, за вычетом суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование;

ЕСХН - сумма единого сельскохозяйственного налога, уплачиваемая в сопоставимых условиях.

Рассчитать примерный экономический эффект от применения ЕСХН может и индивидуальный предприниматель, в том числе глава крестьянского (фермерского) хозяйства. Для этого в формуле нужно изменить два показателя: налог на прибыль заменить налогом на доходы физических лиц, а налог на имущество организаций - налогом на имущество физических лиц, уплачиваемым в отношении имущества, которое используется в коммерческой деятельности.

Для крестьянского (фермерского) хозяйства, занимающегося сельскохозяйственной деятельностью менее 5 лет, в расчете налоговой экономии фактически будут участвовать только три показателя: сумма НДС, сумма налога на имущество физических лиц (в части имущества, используемого в коммерческой деятельности) и сумма ЕСХН.

Чтобы расчет был более точным, следует учитывать:

- статус налогоплательщика (организация или предприниматель);

- какой режим налогоплательщик применяет в данный момент (общий или упрощенную систему налогообложения);

- хозяйство является планово-убыточным или рентабельным;

- какими основными средствами (строениями, сельхозтехникой и т. п.) располагает налогоплательщик, какова степень их износа и планируется ли их обновление в ближайшей перспективе;

- действуют ли в субъекте РФ региональные льготы по налогу на имущество;

- насколько существенна доля заработной платы (и соответственно доля ЕСН) в расходах предприятия;

- кто является потребителем производимой продукции - плательщики НДС или нет;

- какова доля дохода от непрофильной деятельности.

Естественно, каждый налогоплательщик может принять во внимание и другие факторы, которые способны повлиять на принятие решения о переходе.

Предприятия и предприниматели аграрного сектора экономики ведут деятельность в особых условиях. Государство предусмотрело для них ряд налоговых льгот и преференций (в частности, по налогу на прибыль и ЕСН). Но получить их могут только налогоплательщики, которые имеют статус сельскохозяйственного товаропроизводителя.

*Основные налоги*

Налог на прибыль. Федеральным законом от 11.11.2003 N 147-ФЗ (далее - Закон N 147-ФЗ), которым введена новая редакция главы 26.1 НК РФ, внесены поправки и в Федеральный закон от 06.08.2001 N 110-ФЗ. Этот закон дополнен статьей 2.1, в соответствии с которой для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на уплату ЕСХН, на ближайшие годы установлены льготные ставки налога на прибыль "по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции"(см. пункт 2.2.2. Единый сельхоз налог).

По мнению налоговых органов, воспользоваться этой льготой могут только те сельскохозяйственные товаропроизводители, которые отвечают критериям, установленным в главе 26.1 НК РФ, а не Федеральным законом от 08.12.95 N 193-ФЗ "О сельскохозяйственной кооперации" (далее - Закон N 193-ФЗ). Напомним, что согласно этому закону сельскохозяйственным товаропроизводителем является физическое или юридическое лицо, осуществляющее производство сельскохозяйственной продукции, которая составляет в стоимостном выражении более 50% общего объема продукции. А рыболовецкие артели (колхозы) получают статус сельскохозяйственного товаропроизводителя при условии, что производство сельскохозяйственной (рыбной) продукции и объем вылова водных биоресурсов составляет у них более 70% общего объема производимой продукции. В главе 26.1 для всех хозяйств установлен другой критерий доли дохода - 70%, а рыболовецкие артели, осуществляющие исключительно вылов водных биоресурсов, не вправе перейти на уплату ЕСХН.

Логика рассуждения такова: в Законе N 147-ФЗ сказано, что пониженные ставки предусмотрены для "сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей". А сельскохозяйственными товаропроизводителями считаются только те хозяйства, которые соответствуют критериям пункта 1 статьи 346.2 НК РФ. Следовательно, не вправе применять пониженные ставки налога на прибыль те хозяйства, статус которых не соответствует критериям главы 26.1 НК РФ (например, доля дохода ниже 70%), а также рыболовецкие артели.

При реализации иной продукции, а также выполнении работ, оказании услуг и реализации имущественных прав сельскохозяйственные товаропроизводители обязаны исчислять налог на прибыль в полном объеме. Но поскольку большинство хозяйств являются убыточными и не платят налог на прибыль, переход на уплату ЕСХН в ближайшем будущем не сулит им выгод в виде экономии на налоге на прибыль.

Налог на добавленную стоимость. Реализация большинства продовольственных товаров (например, мяса, молока и зерна) облагается по ставке НДС 10%. В то же время сельхозпредприятия приобретают многие товары (сельхозтехнику, ГСМ и т.п.), которые облагаются по ставке 18%. Поэтому сумма вычетов по данному налогу у сельхозпредприятий, как правило, превышает сумму начислений. Получается, бюджет зачастую должен вернуть сельхозпредприятию часть "входного" НДС. У плательщиков ЕСХН обязанности по начислению и уплате НДС нет, но нет и права на вычет "входного" налога. Для некоторых сельхозпредприятий это может быть существенным минусом.

При переходе на уплату ЕСХН у сельскохозяйственных товаропроизводителей возникает и другая проблема: как строить ценовую политику? Потребителями сельхозпродукции могут быть как физические лица и предприниматели, не являющиеся плательщиками НДС, так и организации и предприниматели - плательщики этого налога. Плательщики ЕСХН не являются плательщиками НДС и не имеют права предъявлять налог покупателям. Поэтому покупатели, применяющие общий режим налогообложения, лишаются права на вычет "входного" НДС. Для многих покупателей это может быть невыгодно.

Чтобы продукция оставалась конкурентоспособной, предприятие АПК, безусловно, может снизить цену. Но чем компенсировать убытки? Этот вопрос для плательщиков ЕСХН остается открытым.

Единый социальный налог. В соответствии с пунктом 1 статьи 241 НК РФ в 2004 году сельскохозяйственные товаропроизводители уплачивают ЕСН по максимальной ставке 26,1%, а с 2005 года - по максимальной ставке 20%. При этом статус сельскохозяйственного товаропроизводителя для целей уплаты ЕСН определяется в соответствии с Законом N 193-ФЗ. С учетом того, что максимальная ставка взносов на обязательное пенсионное страхование составляет для них 10,3%, фактическая ставка ЕСН в 2004 году не превышает 15,8%. В 2005 году максимальная ставка налога не превысит 20%, а фактическая - 9,7% (за вычетом суммы страховых взносов, уплачиваемых в Пенсионный фонд по ставке 10,3%).

В аграрном секторе уровень зарплат традиционно невысок, и экономия на ЕСН при переходе на спецрежим может оказаться несущественной.

Налог на имущество организаций. Глава 30 "Налог на имущество организаций" НК РФ, которая вступила в силу с 1 января 2004 года, не предусматривает федеральных льгот по налогу на имущество для организаций по производству, переработке и хранению сельхозпродукции. Однако такие льготы могут быть предусмотрены на региональном уровне. Поэтому решение вопроса об экономии на налоге на имущество зависит от конкретных норм соответствующих законов субъектов РФ.

*Ведение бухгалтерского учета*

Как известно, организации, применяющие общий режим налогообложения, ведут бухгалтерский учет в общеустановленном порядке. А предприниматели отражают показатели деятельности в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя, утвержденной совместным приказом Минфина России и МНС России от 13.08.2002 N 86н/БГ-3-04/430.

При переходе на уплату ЕСХН организации не освобождаются от обязанности вести бухгалтерский учет в полном объеме, как это установлено, например, пунктом 3 статьи 4 Федерального закона от 21.11.96 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" для предприятий, применяющих "упрощенку". Причем помимо общих требований, установленных этим законом и приказами Минфина России, организации обязаны соблюдать и отраслевые рекомендации по бухгалтерскому учету.

*Основные средства*

Налогоплательщики, владеющие строениями, сооружениями, сельхозтехникой и иными основными средствами, должны учитывать следующее.

Во-первых, при переходе на уплату ЕСХН они вправе списать на расходы остаточную стоимость ранее приобретенных основных средств. Данные объекты списываются в течение одного - десяти лет в зависимости от срока их полезного использования (подп. 2 п. 4 ст. 346.5 НК РФ). Если основные средства сильно изношены и их остаточная стоимость невелика, то предполагаемая экономия на уплате ЕСХН будет незначительной.

Во-вторых, если налогоплательщики создавали основные средства хозяйственным способом (например, возводили сооружения) или привлекали для их сооружения подрядчиков, остаточная стоимость таких основных средств не уменьшит налоговую базу по ЕСХН. Если основные средства будут созданы хозспособом (или с помощью подрядчиков) в период применения спецрежима, расходы на сооружение этих объектов также не будут учитываться при исчислении налоговой базы по ЕСХН. Объясняется это тем, что согласно нормам подпункта 1 пункта 2 статьи 346.5 НК РФ при исчислении налоговой базы по ЕСХН в расходы включаются затраты на приобретение основных средств.

В то же время переход на ЕСХН будет однозначно выгоден тем аграрным предприятиям, которые в ближайшей перспективе планируют приобретение дорогостоящих основных средств.

*Структура доходов*

Многие сельскохозяйственные товаропроизводители, не перешедшие на уплату ЕСХН, определяют свой статус в соответствии со статьей 1 Закона N 193-ФЗ. Положения главы 26.1 Налогового кодекса устанавливают более жесткие критерии для перехода на уплату ЕСХН и последующего применения спецрежима. Как уже говорилось, для всех налогоплательщиков планка дохода от реализации сельхозпродукции собственного производства поднята до 70% в общем объеме продаж (в Законе N 193-ФЗ такой критерий действует только в отношении рыболовецких артелей). При этом в расчет принимается лишь продукция собственного производства, в том числе прошедшая первичную переработку. Но критерии отнесения продукции к этой категории пока не установлены.

Налогоплательщик, который не сможет в течение налогового периода выполнить эти требования, обязан пересчитать налоговые обязательства исходя из правил общего режима налогообложения за весь период применения ЕСХН (п. 4 ст. 346.3 НК РФ).

Таким образом, рекомендовать переход на уплату ЕСХН можно только налогоплательщикам, у которых доля дохода от реализации сельхозпродукции собственного производства, в том числе прошедшей первичную переработку, стабильно превышает критический 70-процентный уровень.

*Расчет налоговой нагрузки*

Сравним на примере МП СХТП «КЭПЭР» налоговую нагрузку при применении ЕСХН и общего режима налогообложения в сопоставимых условиях 2007 года.

МП СХТП «КЭПЭР» зарегистрировано и ведет деятельность на территории Чукотского автономного округа. Основной вид деятельности - производство сельхозпродукции и ее первичная переработка. Кроме того, организация занимается добычей морских животных и предоставляет транспортные услуги. Организация имеет статус сельскохозяйственного товаропроизводителя в соответствии с главой 26.1 НК РФ.

Показатели деятельности организации в 2007 году представлены в таблице 2.

Таблица 2

Показатели деятельности МП СХТП «КЭПЭР» за 2007 год

┌───────────────────────────────────────────────┬────────┬──────────────┐

│ Показатели деятельности │ Сумма, │ В том числе │

│ │ т.р. │ НДС, т.р. │

│ │ ├──────-───────┤

│ │ │ 18%

├───────────────────────────────────────────────┼────────┼──────-───────┤

│Выручка по реализации │4893,2 │ 746,42 │

│ сельхозпродукции │ │ │

│ Мор. промысел │1328,16 │ 202,6 │

│ Транспорт │768,94 │ 117,3 │

│ всего │6990,32 │ 1066,32 │

├───────────────────────────────────────────────┼────────┼──────-───────┤

│Материальные расходы │6174,94 │ 941,94 │

├───────────────────────────────────────────────┼────────┼──────-───────┤

│Расходы на оплату труда │ 13062 │ - │

│Полученные бюджетные субсидии │ 19096 │ - │

└───────────────────────────────────────────────┴────────┴──────-───────┘

*Расчет доли собственной сельхозпродукции*

Доля доходов МП СХТП «КЭПЭР» от реализации продукции, произведенной из собственной сельхозпродукции, равна 70% [(4893,2 тыс.руб. – 746,42 тыс. руб.) : (6990,32 тыс.руб. – 1066,32 тыс. руб.) х 100%]. Этот показатель позволяет организации перейти на уплату ЕСХН. Доля дохода от морзверобойного промысла и транспорта - 30% (100% - 70%).

Для упрощения расчета предположим, что все материальные затраты оплачены, приобретенные товары оприходованы, заработная плата выплачена и налоги перечислены в бюджет. Из расчета исключим суммы взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Рассчитаем основные налоги.

*Налоговая нагрузка при общем режиме налогообложения*

Доход без учета НДС равен 5924 тыс. руб. [(4893,2 тыс. руб. – 746,42 тыс. руб.) + (1328,16 тыс. руб. – 202,6 тыс.руб.) + (768,94 тыс. руб. – 117,3 тыс.руб.)].

Материальные затраты за вычетом НДС – 5233 тыс. руб. [6174,94 тыс. руб. – 941,94 тыс.руб.]

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, - 124,38 тыс. руб. [1066,32 тыс. руб. – 941,94 тыс.руб.]

Налоги на фонд оплаты труда составят:

- 3526,74 тыс. руб. (13062 тыс. руб. х 27%) - ЕСН начисленный;

- 1828,68 тыс. руб. (13062 тыс. руб. х 14%) - взносы на обязательное пенсионное страхование.

Таким образом, сумма ЕСН, уплачиваемая в бюджет, составит 1698,06 тыс. руб. (3526,74 тыс. руб. – 1828,68 тыс. руб.)

Общая сумма расходов – 21821,74 тыс. руб., из них:

- 5233 тыс. руб. - материальные затраты;

- 13062 тыс. руб. - заработная плата;

- 1698,06 тыс. руб. - ЕСН;

- 1828,68 тыс. руб. - взносы на обязательное пенсионное страхование.

Из полученных данных хорошо видно, что предприятие является очень убыточным и высоко дотационным. Для расчета налоговой нагрузки предположим, что полученные бюджетные субсидии являются доходами организации и предприятие в целом по итогам года является прибыльным.

В соответствии с пунктом 9 статьи 274 Налогового кодекса организация, получающая прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности, обязана вести раздельный учет затрат по такой деятельности. Поскольку разделить расходы в данном случае невозможно, организация распределяет их по видам деятельности пропорционально доле доходов от сельскохозяйственной деятельности в общем доходе организации по всем видам деятельности.

Расходы по реализации собственной сельхозпродукции равны 15275,22 тыс. руб. (21821,74 тыс. руб. х 70%).

Налоговая база по налогу на прибыль от реализации собственной сельхозпродукции – 2238,76 тыс. руб. (4146,78 тыс. руб. + (19096 х 70%= 13367,2) – 15275,22 тыс. руб.).

Ставка налога на прибыль от реализации собственной сельхозпродукции в 2007 году составляет 6%, поэтому налог на прибыль равен 134,33 тыс. руб.

Расходы на морзверобойный промысел и транспорт – 6546,52 тыс. руб. (21821,74 тыс. руб. х 30%).

Налоговая база по налогу на прибыль по продукции морзверобойного промысла и транспорту – 959,48 тыс.руб. (1777,2 тыс. руб. + (19096 х 30%=5728,8) – 6546,52 тыс. руб.).

Ставка налога на прибыль по иным (не сельскохозяйственным) видам деятельности составляет 24%, поэтому налог на прибыль равен 230,28 тыс. руб. (959,48 тыс. руб. х 24%).

*Налоговая нагрузка при применении ЕСХН*

Сумма ЕСХН определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы по формуле:

ЕСХН = (Доходы - Расходы) × 6/100.

Сумма доходов от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав и внереализационных доходов определяется в соответствии со статьями 249 и 250 НК РФ, а сумма расходов - в соответствии с пунктом 2 статьи 346.5 НК РФ. Если организация не предполагает снижать цену при переходе на ЕСХН, доход от реализации, учитываемый при формировании налоговой базы по ЕСХН, равен 26086,32 тыс. руб. (6990,32 + 19096).

Затраты организации, учитываемые при формировании налоговой базы, составят 21065,62 тыс. руб.:

- 5233 тыс. руб. - материальные затраты;

- 941,94 тыс. руб. - НДС;

- 13062 тыс. руб. - заработная плата;

- 1828,68 тыс. руб. (13062 тыс. руб. х 14%) - взносы на обязательное пенсионное страхование.

Налогооблагаемая база по ЕСХН равна 5020,7 тыс. руб. (26086,32 тыс. руб. – 21065,62 тыс. руб.).

Таким образом, сумма ЕСХН, уплачиваемая в бюджет, составит 301,24 тыс. руб. (5020,7 тыс. руб. х 6%).

Подставим полученные значения в формулу, приведенную в начале пункта и определим экономию на налогах при применении ЕСХН по сравнению с общим режимом налогообложения в 2007 году:

(230,28 тыс. руб. + 124,38 тыс. руб. + 134,33 тыс. руб. + 1698,06 тыс. руб.) – 301,24 тыс. руб. = 1885,81 тыс. руб.

Таким образом, если предположить, что бюджетные субсидии – это доход организации, то МП СХТП «КЭПЭР» при переходе с общего режима на ЕСХН смогло бы сэкономить 1885, 81 тыс. руб. При едином сельхоз налоге предприятие уплачивает всего лишь 16 % от той суммы, которую оно бы уплачивало на общем режиме налогообложения. Экономия на налогах в данных обстоятельствах составляет 7,2 % от годового оборота предприятия. Столь существенное снижение налогового бремени связано с высоким процентом расходов на заработную плату в общем объеме расходов. Данное обстоятельство говорит о том, что даже в реальных условиях убыточности предприятия переход на уплату ЕСХН приведет к существенному снижению суммы уплачиваемых налогов. Рассчитаем эту сумму.

В условиях убыточности, предприятие не уплачивает ни налог на прибыль, ни единый сельхоз налог. Следовательно, при переходе на ЕСХН предприятие просто перестанет уплачивать ЕСН (1698,06 тыс. руб.) и НДС (124,38 тыс.руб.). Итого экономия на налогах 1822,44 или 26% от собственных доходов предприятия.

### Заключение

В рамках промышленной реструктуризации российской экономики в целом, в период перехода к рынку, и изменения отраслевой структуры, происходящей сегодня в регионах, основная проблема, которая встает сегодня перед руководителями предприятий, состоит в сокращении производственных и административных издержек, а так же в увеличении производительности труда. В работе была поставлена цель совершенствования методики бухгалтерского учета и налогообложения организации, занимающейся разведением пушного зверя, на примере Муниципального предприятия сельхозтоваропроизводителей «Кэпэр».

Для достижения поставленных задач были обобщены сведения о способах ведении бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях и предприятиях занимающихся разведением пушного зверя, были рассмотрены варианты применения налоговых режимов и систем налогообложения, разработана учетная политика для предприятия МП СХТП «Кэпэр», также рассчитано экономическое обоснование для перехода на специальный налоговый режим ЕСХН.

В результате проделанной работы можно сделать следующие выводы:

1) Бухгалтерский учет предприятий занимающихся разведением пушного зверя регламентирует целый ряд методических рекомендаций, которые определяют понятие доходов и расходов, себестоимости и финансового результата, порядок формирования плана счетов и порядок ведения счетов учета пушного зверя.

1) При рассмотрении возможных вариантов налогообложения для МП СХТП «КЭПЭР», оказалось, что предприятию доступны лишь два варианта режимов налогообложения: общий и ЕСХН;

1) Внедрение в практику учета системы «директ-костинг» позволит взаимоувязать результаты деятельности организации и ее структурных подразделений по системе «затраты -выпуск-результат». Это особенно важно в сельском хозяйстве, где период производства носит длительный характер во времени, а, как показывает анализ, другие системы учета не позволяют полностью решить вопросы текущего анализа и оперативности информации, снижения громоздкости и трудоемкости учета;

2) Внедрение специализированной бухгалтерской системы 1С позволит существенно сократить трудозатраты и соответственно уменьшить расходы на ведение бухгалтерского учета, а также увеличить оперативность анализа финансового состояния предприятия.

3) Применение предложенной учетной политики позволит внести большую открытость в работе бухгалтерии, а также сблизить бухгалтерский и налоговый учет и, соответственно, уменьшить объем работы бухгалтерии;

4) Если предположить, что бюджетные субсидии – это доход организации, то МП СХТП «КЭПЭР» при переходе с общего режима на ЕСХН смогло бы сэкономить 1885, 81 тыс. руб. При едином сельхоз налоге предприятие уплачивает всего лишь 16 % от той суммы, которую оно бы уплачивало на общем режиме налогообложения. Экономия на налогах в данных обстоятельствах составляет 7,2 % от годового оборота предприятия. Столь существенное снижение налогового бремени связано с высоким процентом расходов на заработную плату в общем объеме расходов. Данное обстоятельство говорит о том, что даже в реальных условиях убыточности предприятия переход на уплату ЕСХН приведет к существенному снижению суммы уплачиваемых налогов. Рассчитаем эту сумму.

В условиях убыточности, предприятие не уплачивает ни налог на прибыль, ни единый сельхоз налог. Следовательно, при переходе на ЕСХН предприятие просто перестанет уплачивать ЕСН (1698,06 тыс. руб.) и НДС (124,38 тыс.руб.). Итого экономия на налогах 1822,44 или 26% от собственных доходов предприятия.

### Список использованных источников

1. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций, приказ Минсельхоза РФ от 31 января 2003 г. N 28;
2. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях, приказ Минсельхоза РФ от 2 февраля 2004 г. № 73;
3. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утверждены Приказом Минсельхоза РФ от 6 июня 2003 г. N 792;
4. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях, Приказ Минсельхоза РФ от 31 января 2003 г. N 26;
5. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств в сельскохозяйственных организациях Приказ Минсельхоза РФ от 19 июня 2002 г. N 559
6. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств в сельскохозяйственных организациях, приказ Минсельхоза РФ от 19 июня 2002 г. N 559;
7. Методические рекомендации по учету займов и кредитов в организациях агропромышленного комплекса, приказ Минсельхоза РФ от 2 февраля 2004 №74,
8. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях, приказ Минсельхоза РФ от 31 января 2003г;
9. Налоговый кодекс Российской Федерации;
10. Отраслевые методические рекомендации по бухгалтерскому учету в сельскохозяйственных организациях государственных субсидий и других видов государственной помощи, приказ Минсельхоза РФ от 2 февраля 2004 №75;
11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций агропромышленного комплекса, Приказ Минсельхоза РФ от 13 июня 2001 г. № 654;
12. Приказ Минсельхоза РФ от 2 февраля 2004 г. N 74 "Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету займов и кредитов в организациях агропромышленного комплекса"
13. Афанасьева В.А. Итоги и перспективы развития науки в звероводстве // Селекция и племенное дело в звероводстве. – 2001. – С. 51 – 57
14. Баканов М.И., Шеремет А.Д. “Теория экономического анализа” Москва “Финансы и статистика”, 1993г.
15. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: Пер. с англ./Л.А. Бернстайн. – М.: Финансы и статистика, 1996.
16. Брылин В.П. Анализ деятельности зверохозяйств России // сборник сессии РАСХН. – 2001.- №1. – С. 12-15;
17. Вакуленко Т.Е. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия управленческих решений / Т.Е. Вакуленко, Л.Ф.Фомина. – Москва – Санкт-Петербург.: «Издательский дом Герда», 2003.
18. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Омега-Л; Высш. Шк., 2003. – 528 с.
19. Власенко И. Документальное оформление учета животных на выращивании и откорме // Главный бухгалтер. – 2006. - №7. С. 21-24
20. Войко Д.В. Трансфертное ценообразование в отношениях между центрами финансовой ответственности // Управленческий учет. – 2007. – № 1.– С. 4–13;
21. Ворст Й, П.Ревентлоу “Экономика фирмы” изд. “Высшая школа” 1993г.
22. Гарифуллин К.М. Взаимосвязь организации производства и учета затрат // Вестник КГФЭИ. – 2007. - №2(7). – С. 25-27
23. Диазтдинова Р.А., Фахретдинова Э.Н., Зяббаров М.А. Состояние и пути совершенствования учета расхода кормов в звероводческих предприятиях //Молодые лидеры аграрного сектора России: Материалы региональной научно-практической конференции аспирантов и студентов. – Казань: Изд-во Казан. ГСХА. – 2006. – С.39–41.
24. Дружиловская Т.Ю.. К вопросу о соотношении понятий «затраты» и «расходы» // Вестник КГФЭИ. – 2007. - №2(7). – С. 28-30
25. Закирова А.Р., Зяббаров М.А. Уточнение информационного обеспечения учета в пушном звероводстве //Международные научные обмены как средство интеграции российского образования в мировое пространство/ Международная научно-методическая конференция. – Казань: изд-во «Центр инновационных технологий». – 2008. – С.175–179.
26. Зяббаров М.А. Объекты калькуляции в пушном звероводстве/ М.А. Зяббаров// Математические методы и модели в экономике АПК (Немчиновские чтения). Научные труды Независимого научного аграрноэкономического общества России/ – М.: НИПКЦ Восход-А, 2006. Вып. 10. Т. 2.– С.69–70.
27. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Экономистъ, 2003. – 618 с.
28. Клычова Г.С. Управление затратами в звероводстве в концепции контролинга // Вестник КГФЭИ. - 2007. - №2(7). – С. 44-46;
29. Клычова Г.С., Зяббаров М.А. – Особенности калькулирования в пушном звероводстве // бухучет в сельском хозяйстве. - №11. – 2008. – С. 12-24;
30. Ковалёв В. В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. -2-е издание, перераб. и доп. -М.: Финансы и статистика,1998.-512 с.
31. Ковалев В.В. Как читать баланс / В.В. Ковалев, В.В. Патров. – М.: Финансы и статистика, 1998.
32. Миддлтон Д. Бухгалтерский учёт и принятие финансовых решений. Пер. сангл.; Под ред. И. И. Елисеевой -М. :Аудит, ЮНИТИ, 1997.- 408 с.
33. Палий В.Ф., Л.П. Суздальцева Е.П. Козлова, Н.В. Парашутин, Т.Н. Бабченко “Бухгалтерский учет в промышленности” Москва “Финансы и статистика” 1993 г.
34. Пожидаева Т.А. Проблемы анализа затрат на производство продукции // Вестник КГФЭИ. – 2007. - №2(7). – С. 34-37
35. Родионова В.М., Федотова М.А. “Финансовая устойчивость предприятия в условиях инфляции” Москва “Перспектива” 1995
36. Сигидов Ю.И, Ясменко Г.Н. – Влияние положений учетной политики на финансовый результат деятельности сельскохозяйственной организации // бухучет в сельском хозяйстве. - №11. – 2008. – С. 13-21;
37. Соколов А.Ю. Затраты на оплату труда в системе управленческого учета // Вестник КГФЭИ. – 2007. - №2(7). – С. 31-33
38. Технико - экономический анализ производственно - хозяйственной деятельности предприятий изд. “Машиностроение” - 1989 г.
39. Условия уплаты единого сельскохозяйственного налога // Бухгалтерский учет. – 2005. - №2. – С. 3-12
40. Шеремет А.Д. “Экономический анализ в управлении производством” 1984г.
41. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. “Методика финансового анализа” Москва “Инфра-М” 1995
42. Шишкин А. К., С.С. Вартанян , В.А. Микрюков “Бухгалтерский учет и финансовый анализ на коммерчиских предприятиях” “Инфра -м” - 1996 г.
43. Юрченко Л. Сегодня и завтра белорусской пушнины // Экономическая газета. – 2003. - №44. – С.7-11

### Приложение

### 

### Корреспонденция счета 11 "Животные на выращивании и откорме" со счетами:

┌──────┬──────────────────────────────────────────────┬─────────────────┐

│ N │ Содержание операции │Корреспондирующий│

│ │ │ счет │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 1 │ 2 │ 3 │

├──────┴──────────────────────────────────────────────┴─────────────────┤

│  **По дебету счета** │

├──────┬──────────────────────────────────────────────┬─────────────────┤

│ 1 │Перевод на откорм выбракованных продуктивных│ 01 │

│ │животных из основного стада │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 2 │Перевод молодняка животных из группы в группу,│ 11 │

│ │внутрихозяйственное перемещение скота и птицы,│ │

│ │передача молодняка на выращивание гражданам по│ │

│ │договорам │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 3 │Оприходование поступивших животных от│ 15 │

│ │поставщиков в заготовительных и др.│ │

│ │организациях (с применением счета 15) │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 4 │Оприходование приплода продуктивного скота,│ 20-2 │

│ │прироста живой массы │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 5 │То же, в части молодняка рабочего скота │ 23-7 │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 6 │Отнесение стоимости услуг вспомогательных│ 23 │

│ │производств по доставке молодняка животных │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 7 │Расходы на продажу в снабженческих, торговых,│ 44 │

│ │посреднических и др. организациях │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 8 │Приобретение молодняка животных от других│ 60 │

│ │организаций. Отнесение стоимости услуг│ │

│ │сторонних организаций по их доставке │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 9 │Отчисления на социальные нужды с начисленной│ 69 │

│ │суммы оплаты труда │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 10 │Начисление оплаты труда работникам, занятым│ 70, 96 │

│ │доставкой животных │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 11 │Оприходование животных, приобретенных через│ 71 │

│ │подотчетных лиц │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 12 │Поступление животных в порядке вклада в│ 75 │

│ │уставный (складочный) капитал от учредителей│ │

│ │(участников) │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 13 │Суммы претензий, не подлежащие взысканию,│ 76-2 │

│ │выявленные после акцепта платежных документов│ │

│ │поставщиков и других организаций │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 14 │Оприходование молодняка животных, принятого│ 76-7, 9 │

│ │для продажи от населения, выращенного по│ │

│ │договорам │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 15 │Поступление животных от подразделений│ 79 │

│ │организации, выделенных на отдельный баланс │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 16 │Отражение стоимости рабочего скота (кроме│ 91 │

│ │волов, буйволов, оленей), выбракованного из│ │

│ │основного стада и поставленного на откорм │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 17 │Оприходование выявленных при инвентаризации│ 91 │

│ │излишков скота │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 18 │Скот, принятый безвозмездно от других│ 98-2 │

│ │организаций │ │

├──────┴──────────────────────────────────────────────┴─────────────────┤

│  **По кредиту счета** │

├──────┬──────────────────────────────────────────────┬─────────────────┤

│ 19 │Перевод молодняка животных в основное стадо │ 08 │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 20 │Перевод скота и птицы из группы в группу,│ 11 │

│ │передача молодняка на выращивание гражданам по│ │

│ │договорам │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 21 │Забой скота в организации │ 20-3 │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 22 │Поставка молодняка животных в порядке│ 58 │

│ │предоставленного займа, передача животных,│ │

│ │птицы в уставный (складочный) капитал других│ │

│ │организаций в качестве пая (долевого взноса) │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 23 │Списание павших и забитых застрахованных│ 76-1 │

│ │животных в связи с эпизоотиями и стихийными│ │

│ │бедствиями │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 24 │Отражение в порядке претензий завышенной│ 76-2 │

│ │договорной стоимости поступившего молодняка│ │

│ │животных и птицы │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 25 │Передача молодняка животных, подразделениям│ 79 │

│ │организации, выделенным на отдельный баланс │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 26 │Продажа молодняка животных, выдача скота,│ 90 │

│ │птицы своим работникам в порядке натуральной│ │

│ │оплаты │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 27 │Безвозмездная передача животных на выращивании│ 91 │

│ │и откорме │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 28 │Выявлены недостача, падеж скота, птицы,│ 94 │

│ │зверей, (в том числе выращиваемых по│ │

│ │договорам) и вынужденно забитые (за│ │

│ │исключением падежа от эпизоотии и стихийных│ │

│ │бедствий) │ │

├──────┼──────────────────────────────────────────────┼─────────────────┤

│ 29 │Списание стоимости павших животных, вынужденно│ 99 │

│ │забитых незастрахованных животных, в связи с│ │

│ │эпизоотией и стихийными бедствиями │ │

└──────┴──────────────────────────────────────────────┴─────────────────┘