Министерство сельского хозяйства РФ

ФГУП ВПО Мичуринский государственный аграрный университет

Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

Краткий курс лекций

по дисциплине: «Основы бухгалтерского учета и финансов»

по специальности 03.06.02

Подготовлен

старшим преподавателем

кафедры бухгалтерского учета,

анализа и аудита

Кувшиновой Л.Н.

Мичуринск-Наукоград РФ – 2008

**ЛЕКЦИЯ 1: ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения в денежном выражении информации об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций*.* В бухгалтерском учете так называют любые действия или события, приводящие к изменениям в составе имущества предприятия, его обязательств и собственного капитала, а также к изменению хозяйственно-правовых отношений.

Каждая учетная запись должна иметь документальное обоснование. В учете используются различные натуральные единицы измерения (килограммы, центнеры, человеко-часы и т.д.), но при обобщении информации обязательно переходят к денежному измерению. Эффективно управлять деятельностью предприятия невозможно без информации о наличии ресурсов, источниках средств и результатах их использования. Необходимо наблюдение, измерение и фиксация (регистрация) фактов хозяйственной деятельности, их последующее обобщение и анализ для принятия оптимальных управленческих решений.

Предметом бухгалтерского учетаявляется количественная определенность экономических отношений, складывающихся в процессе расширенного воспроизводства. Важнейшими объектами бухгалтерского учета являются:

ресурсы предприятий - основные средства (здания, автомобили, тракторы, компьютеры и т.п.), сырье и материалы, семена, корма, запасные части, готовая продукция, денежные средства (наличные деньги в кассе предприятия, различные счета в банках и др.), долгосрочные финансовые вложения (ценные бумаги) и др.;

собственные источники образования средств (уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, прибыль);

заемные источники (кредиты банков, займы);

привлеченные источники (задолженность поставщикам и подрядчикам, задолженность по платежам в бюджет, задолженность персоналу по оплате труда);

хозяйственные операции, вызывающие изменения в составе имущества и обязательств предприятия.

Кроме того, объектами бухгалтерского учета могут быть вложения во внеоборотные активы, то есть инвестиции, увеличивающие стоимость активов за счет собственных средств предприятия.

Основные привила, которые необходимо соблюдать при ведении бухгалтерского учета:

двойная запись хозяйственных операций на счетах;

последовательное применение избранной учетной политики от одного года к другому;

полное отражение в учете всех хозяйственных операций, проведенных в отчетном периоде;

полное отражение результатов инвентаризации в том отчетном периоде, в котором она проводилась;

правильное разграничение доходов и расходов по отчетным годам;

раздельный учет текущих издержек и капитальных затрат.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии несет его руководитель. Он может учредить бухгалтерскую службу, возглавляемую главным бухгалтером, либо поручить ведение учета бухгалтеру по договору, или же вести бухгалтерский учет самостоятельно. Выбор в каждом случае зависит от конкретных условий деятельности предприятия.

Метод бухгалтерского учета - это совокупность способов и приемов отражения предмета бухгалтерского учета. Метод включает в себя следующие элементы:

документацию и инвентаризацию;

оценку и калькуляцию;

систему бухгалтерских счетов;

двойную запись на бухгалтерских счетах;

бухгалтерский баланс;

отчетность.

Документация является основой всего последующего учета. Каждая хозяйственная операция должна быть обязательно оформлена первичным документом. Документы в бухгалтерском учете являются не только юридическим свидетельством о свершившихся хозяйственных операциях, но и материальным носителем информации. Достоверность документов проверяется путем инвентаризации, то есть сопоставления (сличения) фактического наличия имущества с данными учета. Инвентаризация наряду с документацией является средством наблюдения за хозяйственной деятельностью предприятия. Проверку средств в натуре производят при пересчете, взвешивании, обмере и т.п. При этом выявляют факты пересортицы, излишки и недостачи готовой продукции, материалов, неполную или просроченную оплату выставленных счетов. По результатам инвентаризации составляются сличительные ведомости.

Оценка - это пересчет имущества из натуральных единиц в денежные. В основе ее лежит калькуляция, то есть исчисление (расчет) себестоимости продукции, работ и услуг предприятия (например, себестоимости 1 ц зерна, 1 ц молока, 1 ткм и т.д.).

*Счета бухгалтерского учета* - это способ системного отражения хозяйственных средств и источников их образования, хозяйственных процессов и результатов производственно-финансовой деятельности. В учете используют счета, на которых отражаются объекты бухгалтерского учета в натуральных и денежных измерителях. Каждый счет имеет название и поле для регистрации хозяйственных операций. Счета, предназначенные для обобщенного учета, называют синтетическими; учет в них ведется только в денежном выражении. Для более детального учета объектов используют аналитические счета; промежуточное положение занимают так называемые субсчета. Так, к синтетическому счету «Материалы» открывают несколько субсчетов, в том числе субсчет «Топливо», а учет отдельных его видов (бензина, керосина, дизельного топлива и т.д.) ведут на аналитических счетах.

Каждый счет состоит из двух частей - левой (дебет) и правой (кредит). На счетах фиксируют остатки (сальдо) средств или источников финансирования и обороты за период, отражающие их движение.

*Отчетность* - это завершающий этап бухгалтерской работы; она содержит итоговые показатели деятельности предприятия. Формирование результативных показателей с разной степенью детализации или обобщения происходит в зависимости от запросов и прав потребителей информации. Главное назначение отчетности - получить материал для оценки работы предприятия и контроля за декларируемой прибылью, уплатой налогов, имуществом. Отчетность составляется на основании данных текущего учета.

Становление и развитие рыночных отношений, различные формы собственности и виды хозяйствования, изменение экономических методов управления предприятиями в АПК привели к необходимости научно обоснованных преобразований системы бухгалтерского учета с использованием отечественных прогрессивных методов и международного опыта.

В настоящее время, основываясь на мировой теории и практике, бухгалтерский учет подразделяют на финансовый, управленческий и финансовую отчетность.

*Бухгалтерский финансовый учет* охватывает информацию, предназначенную для внешних пользователей (государственные органы, акционеры, кредиторы, инвесторы). Ведение финансового учета обязательно. При формировании информации в системе финансового учета бухгалтер обязан руководствоваться действующими нормативными документами, так как сторонние пользователи не могут в своей деятельности основываться на непроверенных, субъективных оценках.

*Бухгалтерский управленческий учет* обеспечивает информацией внутренних пользователей. Основной задачей управленческого учета является сбор, анализ, подготовка, передача и прием данных, необходимых управляющим (менеджерам) для выполнения их функций. В управленческой бухгалтерии формируется прежде всего информация об издержках производства, калькулировании себестоимости продукции, определяется финансовый результат деятельности по местам возникновения затрат и центрам ответственности, проводится анализ, контроль, прогнозирование затрат. В управленческом учете часто используются приблизительные оценки и информация не обязательно должна формироваться в соответствии с установленными нормами. Управленческий учет - это связующее звено между учетными функциями и управлением предприятием. Основой его является обоснование принятия решений по организации и технологии сельскохозяйственного производства, позволяющие сделать затраты эффективными и реально управлять ими.

В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета особое внимание уделяется разумному сочетанию жесткой централизованной регламентации учетного процесса и самостоятельности предприятий в постановке учета. Сущность такого подхода заключается в том, что государство устанавливает систему и совокупность общих правил бухгалтерского учета. Конкретизация правил, механизм их выполнения должны разрабатываться в каждом конкретном предприятии исходя из специфических условий его деятельности в рамках принятой учетной политики.

Под *учетной политикой предприятия* понимается совокупность принципов, вариантов организации и технологии реализации способов ведения бухгалтерского учета, исходя из установленных правил и особенностей деятельности, с целью формирования максимально оперативной, полной и достоверной финансовой и управленческой информации. Учетная политика устанавливает основные моменты в построении системы учета. Наряду с учредительными документами она обязательно используется при организации проверок, так как несоблюдение разработанных правил учета искажает информацию об имущественном и финансовом состоянии предприятия и трактуется налоговыми и аудиторскими организациями как искажение учетных данных.

Организовать работу бухгалтерии - это значит распределить обязанности между отдельными исполнителями, регламентировать работу каждого, указать, в какой форме и в какие сроки должны быть представлены те или иные сведения, результаты учетной работы и т.п. Учет должен быть построен таким образом, чтобы данные текущих бухгалтерских записей, зафиксированных в первичных документах, контролировать данными в сводных регистрах.

Первичные документы должны составляться в момент совершения хозяйственных операций. В течение отчетного года учет необходимо вести в соответствии с принятой учетной политикой, правильно отражать хозяйственные операции в регистрах синтетического учета, в частности Главной книге. На сельскохозяйственных предприятиях применяют Главную книгу по типовой форме № 18-АПК, построенной по дебетовому признаку. Открывают Главную книгу на год; для каждого синтетического счета в ней предназначен отдельный разворот. В начале года записи в книгу производят на основе вступительного баланса. В течение года ежемесячно отражают обороты по текущим хозяйственным операциям и выводят конечные остатки. На основании этих сумм составляется заключительный баланс.

*Бухгалтерский баланс* - это система показателей, характеризующих на определенную дату в денежной оценке ресурсы предприятия как совокупность его имущества и долговых прав: с одной стороны - по составу и размещению, с другой - по источникам образования и целевому назначению. Баланс - это двусторонняя таблица, левая часть которой именуется актив (А), правая - пассив (П). Каждый показатель баланса называется статьей. Группировка статей подчинена целям анализа финансового состояния предприятия. Баланс - это равенство, тождество, равновесие актива и пассива:

А = П = финансовые ресурсы предприятия;

А = имущество + долговые права;

П = собственные ресурсы + долговые обязательства.

Поскольку в активе и пассиве баланса показываются, по существу, одни и те же средства, но только с различных позиций, суммы итогов актива и пассива должны быть равны.

Средства предприятия, имеющие стоимость, показываются в левой части баланса. Активы обладают потенциалом, который используется в производственной или предпринимательской деятельности. Это здания, сооружения, семена, корма, денежные средства на счетах в банке и в кассе, авансированные платежи и т.п. В правой стороне баланса (пассиве) отражается собственный капитал, сумма прибыли, резервы предприятия, другие источники.

Хозяйственные операции очень многообразны, но по влиянию на изменение статей баланса их можно свести к четырем типам:

вызывающие изменения только в активе баланса, итог баланса не изменяется (например, расходование семян для посева);

вызывающие изменения только в пассиве баланса, итог баланса не изменяется (например, произведены отчисления от прибыли на пополнение уставного капитала);

влияющие на обе части баланса в сторону увеличения (например, начисление оплаты труда работникам животноводства);

влияющие на актив и пассив баланса в сторону уменьшения (например, выдача зарплаты из кассы персоналу предприятия). Любая хозяйственная операция может вызывать определенные изменения в балансе, но равенство итогов актива и пассива пру этом не нарушается.

Главный источник информации для составления баланса - бухгалтерские счета. Их используют для повседневного получения сведений о наличии и движении средств, о состоянии расчетов с финансовыми и налоговыми органами, юридическими и физическими лицами, об уменьшениях источников средств и т.п. Они делятся на три группы: активные, пассивные, активно-пассивные.

*Активные счета* предназначены для отражения хозяйственных средств («Основные средства», «Материалы», «Касса» и т.д.). На *пассивных счетах* учитывают источники формирования средам («Уставный капитал», «Добавочный капитал» и т.п.). На *активно-пассивных* счетах отражаются как виды хозяйственных средств, так и источники их формирования («Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», «Расчеты по налогам и сборам» и т.п.).

Закономерности изменений сальдо (остатков) по счетам можно выразить формулами:

Ск = Сн + До - Kq (активные счета);

Ск = Сн + Ко - До (пассивные счета),

где Сн - начальное сальдо; Ск - конечное сальдо; До - дебетовый оборот; Ко - кредитовый оборот.

Для активно-пассивных счетов используют те же формулы, в зависимости от величины оборотов по дебету и кредиту и начальных остатков.

Принцип *двойной записи* основан на том, что любая хозяйственная операция, изменяющая состав средств и источников их образования, не нарушает сбалансированности. Например, при снятии 1000 руб. с расчетного счета в кассу поступает 1000 руб., а остатки на счете уменьшаются на ту же величину. Эта хозяйственная операция, как и любая другая, действует одновременно на два счета и в одинаковом стоимостном размере, причем на одном из счетов указанная сумма отражается по дебету, а на другом - по кредиту. Взаимосвязь счетов при учете хозяйственных операций называется *корреспонденцией,* а указание корреспонденции счетов и суммы по каждой из них - *бухгалтерской проводкой.* Например, передача в производство материалов на сумму 10 000 руб. отражают проводкой:

дебет счета «Основное производство» - 10 000 руб.;

кредит счета «Материалы» - 10 000 руб.

*Планом счетов* называется их перечень, используемый в системе бухгалтерского учета конкретного предприятия; он содержит систематизированный набор шифров и наименований синтетических счетов и субсчетов. Типовой план счетов, утвержденный приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94-н, и план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций АПК, утвержденный МСХ РФ 13 июня 2001 г., состоят из 8 разделов. В них отражаются внеоборотные активы, производственные запасы, затраты на производство, готовая продукция и товары, денежные средства, расчеты, капитал, финансовые результаты. Например, счет «Материалы» имеет код - 10, счет «Касса» - 50, счет «Продажи» - 90 и т.д.

Документы, оформляющие хозяйственные операции, должны составляться по определенным правилам и фиксировать все существенные особенности хозяйственной операции. Они отражаются в *реквизитах* документа, количество и состав которых зависит от характера операции и назначения документа. Вместе с тем в любом документе есть так называемые обязательные реквизиты: название и номер документа; дата составления; название предприятия (подразделения); краткое содержание хозяйственной операции; подписи лиц, ответственных за оформление документа.

Чтобы получить обобщенные данные или провести анализ хозяйственной деятельности, необходимо сведения, содержащиеся в документах, сгруппировать в соответствии с их экономическим содержанием и зарегистрировать. Такая регистрация осуществляется с помощью *учетных регистров* - таблиц определенного назначения, формы и графления. Это могут быть книги, журналы, карточки, компьютерные носители информации, свободные листы и др.

Различают хронологические и систематические регистры. В хронологических записи производят по мере их совершения, в систематических содержится информация, сгруппированная по определенным признакам. Различают также регистры синтетического и аналитического учета; в первых учет ведется только в денежном выражении, во вторых - как в денежном, так и в натуральном.

Совокупность применяемых в учете регистров образуют *форму счетоводства.* На практике получили распространение несколько таких форм - мемориально-ордерная, журнально-ордерная, журнал-Главная, таблично-автоматизированная, компьютерная. Кроме того, на малых предприятиях применяют также различные упрощенные формы счетоводства.

В настоящее время каждое сельскохозяйственное предприятие, исходя из своих потребностей, выбирает ту или иную форму учета. При этом можно использовать не только рекомендованные формы, но и разрабатывать оригинальные учетные регистры и программы регистрации информации. Однако в любом случае в соответствии с учетной политикой нельзя в один и тот же учетный период пользоваться несколькими формами одновременно.

С переходом на прогрессивные формы учета (например, с использованием программ «1С: Бухгалтерия», «Парус» и т.п.) резко меняется содержание бухгалтерской работы, сокращается удельный вес рутинных процессов, основанных на ручном труде, снижается трудоемкость учета. Это позволяет учетному персоналу более качественно выполнять организаторские и аналитические функции.

**ЛЕКЦИЯ 2: УЧЕТ АКТИВОВ ПРЕДПРИЯТИЯ**

Для нормальной производственной деятельности предприятий им нужны в определенном объеме денежные средства. Они являются частью оборотного капитала предприятия и выступают в наличной и безналичной формах; это наиболее ликвидная часть активов предприятия, их в любой момент можно использовать для обязательств предприятия.

Наличные денежные средства, а также денежные документы хранятся в кассе; для учета этих средств предназначен счет 50 «Касса».

Безналичные средства предприятия хранятся на различных счетах в банках. Для их учета используют счета 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» и др.

Счет 51 -активный; по его дебету отражают средства, полученные от реализации продукции, имущества, работ и услуг и т.д. Основным первичным документом по этим операциям являются выписки банка; на их основании заполняются журнал-ордер № 2-АПК и ведомость к нему.

По кредиту счета 51 показывается оплата задолженности по налогам, оплата приобретения материалов и услуг и т.д. Субсчета к счету 51 не открывают.

Если производятся какие-либо расчеты в иностранной валюте, используется счет 52.

Предприятие может иметь счет 55, предназначенный для решения конкретных хозяйственных задач. На нем ведут учет наличия и движения денежных средств в аккредитивах, на расчетных чековых книжках, на особых счетах и т.д. С этой целью открывают соответствующие субсчета («Аккредитивы» и др.).

Счет 58 «Финансовые вложения» используется для отражения информации по движению денежных средств, которые вкладываются в ценные бумаги, депозиты и т.д. Операции по финансовым вложениям учитывают в разрезе субсчетов 58/1 «Паи и акции»; 58/2 «Долговые ценные бумаги»; 58/3 «Предоставленные займы»; 58/4 «Вклады по договору простого товарищества».

Синтетический учет сырья, материалов, запасных частей нефтепродуктов и других оборотных средств ведут на счете 10 «Материалы» по субсчетам:

1. Сырье и материалы.
2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали.
3. Топливо.
4. Тара и тарные материалы.
5. Запасные части.
6. Прочие материалы.
7. Материалы, переданные в переработку на сторону.
8. Строительные материалы.
9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности.

Кроме того, на отдельных субсчетах сельскохозяйственные предприятия учитывают семена, корма, минеральные удобрения, ядохимикаты и др.

Аналитический учет ведется по местам хранения материалов и по отдельным наименованиям. Материальные ценности отражают в учете по фактической стоимости их приобретения или по плановой (нормативной) себестоимости.

Определение фактической себестоимости материалов, списываемых на производство, разрешается производить по средней себестоимости, по методу ЛИФО (по себестоимости последних по времени закупок) или по методу ФИФО (по себестоимости первых по времени закупок). Этот метод должен быть указан в учетной политике.

На крупных предприятиях, в обороте которых имеется значительное количество материалов, целесообразно осуществлять аналитический учет по твердым учетным ценам и отдельно учитывать отклонения от них. На этом основан так называемый оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод учета материалов. Каждому наименованию и сорту материалов присваивают кратное числовое обозначение (номенклатурный номер), единицу измерения и учетную цену. В пределах синтетического счета номенклатуры разрабатывают по буквам алфавита, а каждой букве алфавита отводят серию номеров.

При сальдовом методе бухгалтерия не дублирует операции складского учета. В качестве регистров аналитического учета используют карточки складского учета материалов. Необходимость разработки номенклатуры материалов обусловлена требованиями учетной политики предприятия. Специальные инструменты, специальная одежда, обувь и другие подобные предметы, ранее учитываемые только в составе МБП, учитываются теперь на субсчете 10/9.

*Готовая продукция* учитывается на счете 43. Поступающая oi урожая зерновая продукция оформляется различными способами. Некоторые хозяйства используют в учете талонную систему: перед уборкой бухгалтерия предприятия заготавливает талоны и вручаем их комбайнерам и водителям автомобилей; другие используют бланки первичных документов (реестр отправки зерна и другой продукции с поля) в 3 экземплярах, а если транспорт привлеченный - в 4 экземплярах. Наконец, возможен вариант с оформлением путевок на вывоз продукции с поля. Все эти варианты используются по усмотрению предприятия. Наиболее прогрессивной считается талонная система, однако она требует очень четкой организации уборочных работ.

Ежедневно все первичные документы по оприходованию продукции должны сдаваться в бухгалтерию предприятия.

Зерно, поступающее с поля, содержит различные примеси, пыль, семена сорной растительности, землю, дробленое зерно и т.д. Поэтому для хранения и дальнейшего использования его подрабатывают (сортировка, сушка, очистка). Такие операции оформляются актом на сортировку и сушку продукции растениеводства. В нем записываются первоначальный вес зерна, а также количество полученного после сортировки полноценного зерна, количество зерноотходов, мертвые отходы. В акт заносят показатели влажности зерна и устанавливают его натуру. Документ подписывает заведующий током, утверждает руководитель или главный агроном.

Отправка зерна за пределы предприятия оформляется товарно-транспортной накладной (форма «Зерно»), внутреннее перемещение - накладной внутрихозяйственного назначения. При продаже зерна, кроме первичных документов, обязательно должно составляться сортовое удостоверение, подтверждающее качество продукции, а также сертификат, в котором указывается сортность зерна, его зараженность различными болезнями, отнесение к категории элита, суперэлита, твердая (мягкая) пшеница и т.д. В случае расхождения данных предприятия и заготовительных пунктов создается специальная комиссия, которая выясняет причину несоответствий и составляет акт, где указываются причины расхождений, которые необходимо устранить.

Данные путевок, реестров, накладных заносят в ведомость движения зерна и другой продукции; этот документ составляет заведующий током в конце рабочего дня и сдает в бухгалтерию. Там данные группируют в разрезе культур в накопительных ведомостях движения зерна.

Часть зерновой продукции предприятие может получать от фермерских (крестьянских) хозяйств, в этом случае составляется накладная на закупку сельскохозяйственной продукции. Этот же документ оформляют при покупке зерновой продукции у работников и отдельных граждан.

Другая продукция растениеводства (плоды, овощи и т.п.) приходуются с оформлением дневника поступления сельскохозяйственной продукции. Этот документ заполняют при уборке урожая овощных культур, картофеля, поступлении продукции садоводства. Указанную продукцию сортируют и определяют ее качество, которое фиксируется в документах (например, стандартная/нестандартная продукция и т.д.). Отправка овощей и фруктов заготовительным организациям оформляется товарно-транспортной накладной (форма «Овощи»). В специализированных предприятиях используют дневник поступления продукции садоводства, в тепличных хозяйствах - дневник поступления продукции закрытого грунта.

Израсходованные на посев и посадку семена оформляются актом расхода семян и посадочного материала. Этот документ является одновременно основанием для списания сумм с подотчетного лица и отнесения их на расходы.

Поступление кормов нового урожая также оформляют первичными документами. Корма, закладываемые на хранение в траншеи, сенажные башни, стога и скирды, приходуют по количеству и стоимости. Количество корма определяют взвешиванием или расчетным путем (на основе промеров по специальным формулам). Для их приема (оприходования) создается специальная комиссия, которая оформляет акт, однако этот документ составляется по истечении определенного срока.

Пастбищные корма не приходуют и в бухгалтерских документах не отражают. Количество стравленного корма может определяться в производственных целях, путем контрольного взвешивания продукции с 1 м2 участка. Скошенную зеленую массу, предназначенную на корм скоту, обязательно взвешивают, и ее количество заносят в ведомость расхода кормов. Этот же документ составляется и по другим видам кормов.

*Продукция животноводства,* получаемая из производства, также оформляется первичными документами. Так, для оприходования молока используют журнал учета надоя. В этом документе указывают группу животных, от которых получена продукция, количество молока, надоенного утром, днем и вечером, а также жирность полученного молока. Одновременно выводится средняя жирность в процентах.

Молоко, израсходованное на выпойку телят, оформляется ведомостью расхода кормов, а отгруженное на молокозавод - товарно-транспортной накладной (форма «Молоко»). Передача продукции внутри предприятия оформляется накладной внутрихозяйственного назначения или лимитно-заборной картой. На основании всех перечисленных первичных документов составляют ведомость движения молока, один экземпляр которой предоставляют в бухгалтерию, а второй служит основанием для записи в книгу складского учета на ферме.

Сельскохозяйственные предприятия организуют управленческий учет в соответствии с новым Планом счетов; центральное место в нем занимает учет затрат на производство и калькулирование себестоимости сельскохозяйственной продукции.

Исходя из сущности управленческого учета, необходимо максимально четко разграничить все затраты на условно-переменные и условно-постоянные. При этом следует в отдельный раздел выделить самостоятельные счета для организации учета затрат по элементам, одновременно используя традиционные счета затрат 20-29. Можно также применять свободные счета 3-го раздела. Методика устанавливается организацией самостоятельно, и рамках учетной политики; при этом взаимоувязка по статьям и элементам должна осуществляться на специальных счетах - «экранах». Формирование информации по обычным видам деятельности может осуществляться на счетах 30-39, предназначенных для отражения остатков ресурсов, передачи доходов и расходов ич финансового в управленческий учет, где они группируются по счетам центров ответственности, себестоимости и отклонений от себестоимости. Можно также использовать метод «затраты - выпуск», но это потребует коренной перестройки всей традиционной системы бухгалтерского учета.

Проиллюстрируем организацию учета затрат на производство с использованием международных стандартов бухгалтерского учета, в которых основой учета затрат являются экономические элементы, а основой калькулирования - статьи затрат.

Управленческий учет следует вести по принципу «директ-костинг», что позволяет, во-первых, снизить трудоемкость традиционного учета и упростить калькулирование себестоимости готовой продукции, а во-вторых, повысить аналитичность учетной информации. При внедрении такой системы нужно условно-переменные затраты, собираемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы», не включать в себестоимость объектов калькулирования, а списывать в конце отчетного периода на счет 90 «Продажи» или непосредственно на счет 99 «Прибыли и убытки» По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются затраты на начало года и текущие расходы, которые включают основные прямые затраты (семена, удобрения, ГСМ, оплату труда с отчислениями) и основные косвенные затраты. Сюда же относятся и общебригадные расходы, которые предлагается учитывать на отдельном аналитическом счете. По кредиту счета 20 отражается оприходование основной продукции в корреспонденции со счетом 43 и побочной продукцией по дебету счета 10. После сортировки и сушки зерна его товарная часть реализуется покупателям (дебет 90 кредит 43), а зернофураж приходуют проводкой дебет 10 кредит 43.

Таким образом, по дебету счета 90 отражается неполная себестоимость реализованного зерна и сумма НДС. Разница между кредитовыми и дебетовыми оборотами определяет маржинальный доход.

Важным преимуществом метода «директ-костинг» является то, что он позволяет решать стратегические задачи по управлению предприятием. В частности, он дает возможность детально изучать зависимость между объемом производства, себестоимостью, маржинальным доходом и прибылью. Можно выявить продукцию с большей рентабельностью и получить другую важную информацию для переориентации производства в ответ на меняющиеся условия рынка, разработки инвестиционных и инновационных программ, получения преимуществ в конкурентной борьбе.

Затраты по выращиванию и содержанию как молодняка, так и взрослых животных отражают на счете 20 «Основное производство». Движение поголовья (наличие, поступление, выбытие) показывают по счетам 01 «Основные средства» и 11 «Животные на выращивании и откорме».

Животных на выращивании и откорме оценивают в зависимости от их вида, технологической группы, источников поступления и других факторов. Так, приплод в молочном скотоводстве оценивают по плановой себестоимости 1 головы, поросят - исходя из плановой себестоимости 1 кг живой массы и живой массы отъе-мышей, ягнят - в оценке, которая принята при исчислении себестоимости, жеребят - по балансовой стоимости 60 кормо-дней содержания взрослой лошади. Цыплят, утят, гусят, индюшат оценивают по плановой себестоимости 1 головы согласно смете затрат на инкубацию.

Животных, поступающих со стороны, оценивают по стоимости приобретения включая расходы по их доставке (кормление, уход, транспортировка).

В процессе выращивания происходят изменения в численности поголовья, живой массе животных и др. Поэтому при переводе из одной возрастной группы в другую (в том числе в основное стадо) их оценивают по стоимости на начало года с добавлением затрат по выращиванию. Последние определяют исходя из плановой себестоимости 1 ц прироста живой массы продуктивного скота или плановой себестоимости 1 кормо-дня. Если животных выбраковывают из основного стада, их оценивают по балансовой стоимости.

Полученный прирост живой массы (определяемый при взвешивании как разница между живой массой на конец и живой массой на начало периода), оценивают в течение года по плановой себестоимости 1 ц. Однако для уточненного расчета этот прирост определяют с учетом движения поголовья. В этом случае прирост равен живой массе на конец периода плюс масса выбывших животных минус масса поступивших и минус масса на начало периода (падеж не учитывается).

В конце года дооценивается прирост живой массы, то есть определяется разница между плановой и фактической себестоимостью 1 ц прироста и делается корректировочная запись (дополнительной записью или по методу «красного сторно»).

По рабочему скоту и по животным неспециализированных предприятий прирост живой массы не определяется. Себестоимость выращивания рассчитывают исходя из количества дней пребывания в хозяйстве и плановой себестоимости 1 рабочего дня.

В птицеводстве и пушном звероводстве животных не переоценивают; стоимость их содержания относят на продукцию.

Животных, оставшихся на конец года, оценивают по фактической себестоимости.

*Основные средства* предприятия учитывают на счете 01, их амортизация - на счете 02. Сельскохозяйственные предприятия могут применять различные методы начисления амортизации.

*Линейный метод* заключается в том, что норма отчислений остается неизменной в течение всего срока амортизации. Его недостаток-то, что суммы отчислений равны в начале и в конце амортизационного периода; кроме того время фактической эксплуатации объекта нередко превышает этот период.

*Нелинейный метод* снижающегося остатка амортизируемой стоимости состоит в том, что норма амортизационных отчислений увеличивается в 2 или более раз и применяется для расчета годовой суммы амортизации. В каждом последующем году амортизируемая стоимость объекта уменьшается на сумму уже накопленных отчислений. Ежемесячная сумма амортизации определяется делением годовой нормы на 12.

*Метод дигрессивной нормы амортизации* предусматривает, что устанавливается повышенная норма амортизации для первого года, которая постепенно снижается в каждом последующем году по выбранному правилу снижения.

*Метод суммирования чисел* заключается в том, что норма амортизации в каждом году определяется как доля в амортизируемой стоимости, остающаяся до конца срока амортизации. Она определяется делением количества полных лет, оставшихся до окончания амортизационного периода, на сумму порядковых чисел лет, составляющих срок амортизации.

Счет 02 - пассивный, однако в современных условиях остаток по этому счету не характеризует сумму фактического износа, так как предприятие вправе применять различные методы амортизации.

Некоторые активы не имеют вещественной формы; для их учета используют счет 04 «Нематериальные активы». К ним относят: патенты, лицензии, товарные знаки, торговые марки, права на пользование производственной информацией, право на пользование землей, программные продукты для ЭВМ, организационные расходы, превышение покупной цены предприятия над стоимостью его чистых активов и т.д. Эти объекты могут рассматриваться как нематериальные активы только в том случае, если они приобретены предприятием для использования в процессе производства и реализации продукции в любой из возможных форм.

**ЛЕКЦИЯ 3: УЧЕТ ПАССИВОВ ПРЕДПРИЯТИЯ**

В процессе хозяйственной деятельности предприятия устанавливают связи с другими организациями, с физическими лицами, с органами налоговой инспекции, различными внебюджетными фондами (дорожный фонд, пенсионный фонд, социального страхования и др.). При этом возникает задолженность одного партнера другому, которая учитывается на счетах расчетов; она может быть дебиторской и кредиторской. В основном расчеты осуществляются сейчас безналичным путем - с помощью платежных поручений, векселей и т.п. Для учета указанных операций предназначена группа счетов 60-79.

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» содержит информацию по расчетам за поступившие товарно-материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги.

Основным документом по учету данных операций является счет-фактура. Этот документ составляется в двух экземплярах и содержит следующие реквизиты: номер документа, дата составления, организация, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), номер расчетного счета клиента, наименование товаров и услуг, стоимость (с выделением суммы НДС) и др.

Счета-фактуры регистрируются в специальном журнале и одновременно данные заносятся в книгу покупок, которая открывается для учета операций по каждому счету-фактуре на поступающие материальные ценности или оказанные услуги. Правильное отражение записей в этой книге служит основанием для зачета суммы НДС. Если требования по заполнению документов хотя бы в одном пункте не будут соблюдены, то у предприятия НДС к зачету не принимается.

Для учета информации по расчетам с покупателями предназначен счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Кроме реализации продукции, предприятие может выполнять работы на заказ; они также учитываются на данном счете.

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» отражает финансовые отношения предприятия с органами социального страхования, пенсионным фондом, а также фондом медицинского страхования (соответственно открывают субсчета 69/1, 69/2,69/3).

Расчеты с бюджетом учитывают на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» (по кредиту - начисление причитающихся к уплате налогов, по дебету - перечисление налоговым органам соответствующих сумм). С физических лиц организация удерживает налог с совокупного дохода. При этом дебетуется счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» или другой соответствующий счет и кредитуется счет 68.

Аналитический учет по счету 68 ведется по каждому виду налогов.

Формирование уставного капитала за счет средств учредителей отражается на счете 75 «Расчеты с учредителями». В течение срока функционирования предприятия уставный капитал, как правило, не изменяется, однако по решению учредителей (а в некоторых случаях и по требованию закона) может увеличиваться или уменьшаться. Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» используют для отражения операций, связанных с учетом сумм, выдаваемых отдельным лицам на хозяйственные нужды, для учета авансов командированным, а также на другие цели.

При направлении в командировку работнику на основании приказа руководителя выдается командировочное удостоверение с отметками о прибытии в пункты назначения и убытии из них, Срок командировки определяется по отметкам в данном удостоверении, заверенным печатью и подписью.

Работнику может выдаваться аванс на оплату проезда, проживания в гостинице и на другие расходы. По возвращении он обязан в течение 3 дней предоставить авансовый отчет. В течение 5 дней руководитель принимает по нему решение. Работнику оплачивается проезд до места назначения и обратно (согласно приложенным документам), а также другие документированные расходы, целесообразность которых не вызывает сомнений.

Для учета указанных операций по счету 71 предназначен журнал-ордер № 7-АПК.

Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» используют в основном для отражения разовых операций по расчетам с юридическими и физическими лицами, по расчетам некоммерческого характера, а также по удержанию различных сумм на основании исполнительных документов. К данному счету открывают следующие субсчета: 76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»; 76/2 «Расчеты по претензиям»; 76/3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»; 76/4 «Расчеты по депонированным суммам».

Для учета кредитов банка используют счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». За счет ссуды банка можно непосредственно приобретать материалы или оплачивать услуги, но можно и предварительно зачислять выдаваемые суммы на расчетный счет.

Учет труда и его оплаты ведется на счете 70. Поскольку оплата всегда производится после начисления, у организации постоянно имеется краткосрочная задолженность перед персоналом по оплате труда (такая задолженность относится к устойчивым пассивам).

Начисление зарплаты производится в корреспонденции со счетами учета затрат на производство, счетами материальных ценностей, а также рядом других (в зависимости от того, на каком участке имели место затраты труда). Кроме того, дополнительная оплата может начисляться за счет резерва предстоящих расходов и платежей (если учетной политикой предусмотрено создание такого резерва). Начисление пособий по временной нетрудоспособности отражают по дебету счета 69 и кредиту счета 70, удержания из оплаты труда - по дебету последнего.

Аналитический учет по счету 70 ведется в расчетно-платежной ведомости (форма № 141-АПК); записи в нее производят по категориям работников с указанием профессии и должности. Здесь же отражаются суммы задолженности предприятиям или работникам на начало месяца, произведенные начисления и суммы различных удержаний. Выдача причитающегося заработка производится на основе платежной ведомости (форма Т-53). Синтетический учет по счету 70 ведется в журнале-ордере № 10-АПК.

В сельскохозяйственных предприятиях используются различные виды источников финансирования (пассивов) - уставный (складочный) капитал, резервный капитал, паевой фонд, резервы предстоящих расходов и платежей, оценочные резервы и др.

*Уставный капитал* - это минимальная величина капитала предприятия, зарегистрированная в его уставе; она равна номинальной стоимости акций, выпущенных АО, или сумме долей всех участников общества с ограниченной (дополнительной) ответственностью.

*Складочный капитал* - это сумма вкладов участников полного товарищества или товарищества на вере, внесенных для осуществления хозяйственной деятельности.

*Резервный капитал* образуется за счет чистой прибыли для покрытия возможных балансовых убытков и других потерь. Акционерные общества обязаны создавать резервный капитал в размерах, предусмотренных уставом.

*Паевой фонд* представляет собой сумму имущественных вкладов членов производственного кооператива, внесенных ими для совместного ведения предпринимательской деятельности.

*Добавочный капитал* образуется из средств, внесенных учредителями сверх зарегистрированного уставного капитала или сверх номинальной стоимости акций, в результате дооценки имущества из-за инфляции, а также за счет безвозмездных поступлений. На счете 80 «Уставный капитал» учитывается объявленный капитал (сумма, зарегистрированная в уставе АО), подписной капитал (стоимость акций, на которые подписка уже произведена, но которые еще не оплачены), оплаченный капитал (акции в обращении).

К источникам финансирования относятся также различные резервы - ремонтный, по оплате отпусков и др. Для учета фондов и резервов предназначены счета 7-го раздела Плана счетов (80-89).

Финансовый результат за период тесно связан с принятым на предприятии методом начисления выручки. Согласно учетной политике выручка может учитываться или «по оплате» (за продукцию или иное реализованное имущество, за которое уже поступила оплата в деньгах или натуре), или «по отгрузке» (за всю отгруженную продукцию, независимо от ее оплаты покупателем).

Основная доля прибыли или убытка сельскохозяйственного предприятия обычно приходится на проданную продукцию растениеводства и животноводства. Кроме того, предприятие может реализовывать основные средства, нематериальные активы, уплачивать или получать штрафы и т.д. Все это также влияет на финансовый результат, определяемый в конце года. Доходы и расходы предприятия отражают на счетах 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», конечный финансовый результат формируется на счете 99 «Прибыли и убытки».

**ЛЕКЦИЯ 4: ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Составление годового отчета является завершающим этапом всего учетного процесса; это определяет важность и ответственность всех работ по его составлению.

Отчетность составляется на основании показателей бухгалтерского учета. Система показателей учета всегда должна соответствовать требованиям отчетности.

Для составления отчетности предусмотрены специально разработанные формы отчетных таблиц. Эти формы могут модифицироваться, но с соблюдением всех необходимых требований.

Отчетность в зависимости от того, за какой период времени она предоставляется, подразделяется на внутригодовую и годовую. Состав форм годового отчета и приложений к нему разрабатывается Министерством сельского хозяйства и продовольствия РФ по согласованию с Министерством финансов РФ и другими органами.

Все предприятия агропромышленного комплекса в обязательном порядке составляют следующие формы:

баланс предприятия (ф. № 1);

отчет о финансовых результатах и их использовании (ф. № 2);

справку к отчету о финансовых результатах и их использовании (справка к ф. № 2);

приложение к балансу предприятия (ф. № 5).

Сельскохозяйственные предприятия, кроме того, предоставляют ведомственные формы отчетности:

численность работников и средства, направленные на потребление (ф. № 5-АПК);

основные показатели деятельности предприятия (организации) (ф. № 6-АПК);

затраты на основное производство (ф. № 8-АПК);

реализация с/х продукции (ф. № 7-АПК);

производство и себестоимость продукции растениеводства (ф. № 9-АПК);

наличие животных (ф. № 15-АПК);

баланс продукции (ф. № 16-АПК).

В бухгалтерской отчетности все стоимостные показатели приводят в тысячах рублей, натуральные - в целых числах. Плановые показатели, приводимые в отчете, должны соответствовать бизнес-плану со всеми принятыми в течение года изменениями и дополнениями.

В бухгалтерской отчетности не допускаются подчистки и помарки. В отчетных формах приводят данные по всем предусмотренным в них показателям. Коды и графы, не заполняемые из-за отсутствия у сельскохозяйственного предприятия операций, прочеркиваются. Не разрешается дополнять утвержденные формы какими-либо показателями (статьями, кодами), за исключением предусмотренных дополнительными инструкциями; не допускается также под видом объяснительной записки требовать дополнительную отчетность по подтвержденным формам.

Отчет подписывает руководитель и главный бухгалтер, а также лица, указанные в специфических формах и приложениях. Если учет осуществляется на предприятии на договорных началах специалистом или организацией, то обязательна подпись лица, ведущего учет.

Согласно Положению о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, отчетным годом для всех предприятий и учреждений считается период с 1 января по 31 декабря включительно.

Годовая бухгалтерская отчетность о результатах хозяйственной деятельности предприятия, имущественном и финансовом положении является открытой для всех заинтересованных пользователей (бирж, покупателей, поставщиков и др.). Достоверность публикуемой отчетности подтверждается независимой аудиторской проверкой.

К отчету прилагается краткий доклад (объяснительная записка), с пояснением основных факторов, повлиявших в отчетном году на хозяйственные и финансовые результаты предприятия и характеризующий его финансовое состояние. В частности, в объяснительной записке должны быть перечислены меры по снижению себестоимости продукции, повышению рентабельности отрасли.

Годовой отчет предприятия (за исключением предприятий с иностранными инвестициями) предоставляется не позднее 1 апреля следующего за отчетным года. Датой предоставления считается день, обозначенный на штемпеле или время фактического предоставления в соответствующие налоговые и иные органы.

Статьи заключительного баланса должны быть обоснованы материалами проведенной инвентаризации.