

Опорный конспект лекций

ТЕМА 1. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

ВОПРОСЫ:

- 1.1 Экономическая сущность управленческого учета
- 1.2 Предпосылки появления управленческого учета как самостоятельного направления бухгалтерского учета в РБ
- 1.3 Цели, задачи управленческого учета
- 1.4 Взаимосвязь управленческого, финансового и налогового учета. Различия управленческого и финансового учета
- 1.5 Требования к информации управленческого учета

1.1. Экономическая сущность управленческого учета

Управленческий учет – это совокупность приемов и методов, с помощью которых обобщается производственная деятельность, реализуются четко определенные цели и обеспечивается управление организацией.

Особенности управленческого учета:

1. Данные управленческого учета используются только внутри организации, что обуславливает их коммерческую тайну.
2. Информация, получаемая посредством управленческого учета, предназначена в основном для принятия управленческих решений, что дает возможность активно воздействовать на процесс производства.
3. Существенную часть информации управленческого учета составляют данные о затратах.

Управленческий учет в сельском хозяйстве представляет собой интегрированную систему внутрихозяйственного учета, предоставляющую информацию о затратах и результатах деятельности как всей организации, так и ее отдельных структурных подразделений, предназначенную для принятия оперативных и прогнозных управленческих решений.

Методы управленческого учета: документирование; инвентаризация; группировка, обобщение и оценка; контрольные счета; двойная запись; отчетность; планирование (сочетание возможностей организации с условиями рынка); нормирование (расчет оптимальных норм и нормативов, обеспечивающий эффективное использование всех видов ресурсов организации); лимитирование (расчет норм расхода ресурсов на единицу готовой продукции); контроль (процесс, направляющий деятельность организации на выполнение ранее установленных заданий, позволяющий вскрывать и устранять возникающие отклонения); анализ (выявление взаимозависимости и взаимосвязи между подразделениями по выполнению ранее установленных заданий, отклонений и причин, вызвавших изменения в результатах и эффективности производства).

1.2. Предпосылки появления управленческого учета как самостоятельного направления бухгалтерского учета в РБ

В зарубежных странах управление затратами осуществляется на основе данных управленческого учета (его составными частями являются учет, анализ, планирование, контроль и отчетность), последовательность внедрения которого в аграрном секторе Республики Беларусь в условиях рынка становится оправданной необходимостью.

Управление деятельностью организации невозможно без наличия информации о состоянии управляемого объекта, поскольку она служит основой процессов подготовки,

принятия и реализации управленческих решений и формируется в рамках финансового и управленческого учета деятельности организации.

Произошедшее в середине 20-го века выделение управленческого учета из системы бухгалтерии тесно связано с развитием техники и технологии производства, науки и практики менеджмента, появлением новых инструментов рынка, усилением конкуренции. В этот период (конец 40-х гг.) бухгалтерский учет начал активно участвовать в формировании и исполнении управленческой политики, а бухгалтер стал уделять внимание прогнозированию, планированию, принятию решений и контролю за обеспечением информацией управленческих служб организации, т.е. у него появились дополнительные функции в области управления и принятия хозяйственных решений.

Компьютерные системы формирования экономической информации устранили существовавшие долгое время во многом условные противоречия между планированием, прогнозированием, учетом и анализом производственно-хозяйственной деятельности. В настоящее время это единый интегрированный процесс идентификации, измерения, накопления, подготовки и предоставления экономической информации для оперативных и стратегических решений по управлению организацией. В соответствии с международной практикой основными компонентами системы управленческого учета и анализа являются учет и управление затратами, разработка и формирование оценочных и сравнительных показателей деятельности, бюджетирование затрат и результатов оперативной производственной, финансовой и инвестиционной деятельности. Кроме того, в систему управленческого учета и анализа включают прогнозирование внутренних и внешних факторов, оказывающих влияние на деятельность организации, а также составление управленческой отчетности.

1.3. Цели, задачи управленческого учёта

Предметом управленческого учета выступает производственная деятельность организации в целом и ее структурных подразделений.

Его цель – обеспечить соответствующей информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных показателей, для выработки ими рекомендаций на будущее на основе анализа происшедших явлений.

Современный управленческий учет включает функции прогнозирования, нормирования, планирования, оперативного учета и контроля.

Основными принципами организации управленческого учета являются: непрерывность деятельности организации; использование единых для планирования и учета и анализа единиц измерения; децентрализация управления с контролем результатов деятельности структурных подразделений организации; обоснованная оценка результатов деятельности структурных подразделений организации; преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации в целях управления; сочетание нормативного и бюджетного метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью; объективность; полнота; оперативность; экономичность.

Основными задачами организации управленческого учета являются:

1. подготовка экономической информации, необходимой для принятия управленческих решений (планово-прогнозной, учетно-аналитической и отчетной), а также ориентация на достижение заранее определенной цели;

2. необходимость обеспечения альтернативных вариантов решения поставленной задачи, участие в выборе оптимального варианта и в расчетах нормативных параметров его исполнения, ориентация на выявление отклонений от заданных параметров его исполнения, интерпретация выявленных отклонений и их анализ.

1.4. Взаимосвязь управленческого, финансового и налогового учета. Различия управленческого и финансового учета

Определяя сходство управленческого и финансового учета, следует отметить, что:

- и в управленческом и в финансовом учете применяются одни и те же основные элементы метода (счета и двойная запись, документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, отчетность) и принципы бухгалтерского учета;
- информация двух видов учета используется для принятия решений;
- документальная подтвержденность и объективность информации производственного и финансового учета, возможность ее контроля и аудита;
- единые объекты учета (структурные подразделения, хозяйственные процессы, производственные ресурсы, доходы и расходы);
- единый подход к выбору целей и задач.

Для этих видов учета характерны:

- наличие прямых и обратных связей в процессе наблюдения, измерения различных характеристик функционирования организации или отдельных элементов деятельности, обработки информации по данным первичной документации;
- однократный первичный учет хозяйственных операций для целей как управленческого так и финансового учета;
- они базируются на общих исходных данных и предполагают общую расчетную и информационную базу.

Финансовый и управленческий учет являют собой взаимозависимые и взаимообусловленные компоненты единого бухгалтерского учета. Но наряду с этим имеются принципиальные **отличия** по следующим вопросам:

	Финансовый учет	Управленческий учет
Основные пользователи информации	Внешние пользователи (акционеры, кредиторы, государственные органы и пр.). Их запросы подразумеваются одинаковыми	Внутренние пользователи (администрация, менеджеры). Известны их специфические запросы, на которые и должна ориентироваться система управленческого учета
Принципы учета	Учет базируется на общепринятых принципах	Учет общепринятых принципов не имеет, главное – удобство в использовании
Цель ведения учета	Составление финансовых документов как для собственной администрации, так и для внешних пользователей	Формирование системы информационной поддержки менеджмента, обеспечивающей разработку обоснованных управленческих решений
Временной период	Содержит информацию об уже свершившихся в организации операциях	Информация о прошлых и настоящих хозяйственных операциях
Источники информации	Только данные учетной системы организации, а также элементы системы налогообложения	Кроме данных учетной системы организации, используются сведения о нормах расхода материальных ценностей, исследования о ситуации на рынке и др.
Детализация отчетности и периодичность ее составление	Периодичность отчетности строго регламентируется, она бывает годовой и промежуточной	Детализация – очень подробная, периодичность строго не регламентируется
Обязательность ведения учета	Обязательность ведения закреплена законодательно.	Ведение зависит от желания и воли руководства организации.
Используемые измерители	Денежные	Натуральные, условно-натуральные, трудовые, денежные
Основные объекты учета и отчетности	Организация в целом	Деятельность организации рассматривается по центрам ответственности (цеха, участки, бригады) и организации в целом
Степень открытости	Отчетность является открытой, публичной.	Информация обычно является коммерческой тайной, не подлежит публикации и носит

информации		конфиденциальный характер
Правила ведения учета	Четко регламентированы законодательством	Нормы и правила ведения учета устанавливает сама организация

Окончание

Степень точности и надежности информации.	Учет документально подтвержден, носит объективный характер и подвергается аудиторской проверке.	Информация во многом носит расчетный и вероятностный характер. Часто используются приблизительные оценки.
Форма представления отчетной информации	Устанавливается и утверждается министерствами и ведомствами, единая для всех организаций	В основном произвольная или утвержденная руководителем организации
Базисная структура.	Учет строится на известном балансовом уравнении: Активы = Собственный капитал + Обязательства	Структура информации зависит от запросов пользователей

Отличие управленческого учета от налогового заключается в том, что налоговый учет предназначен для исчисления налогов и контроля своевременности их уплаты, управленческий же учет служит целям внутрихозяйственного управления. Вместе с тем многие решения должны приниматься с учетом налоговых последствий, и в этом отношении управленческий и налоговый учет имеют определенную связь и взаимообусловленность.

1.5. Требования к информации управленческого учета

К информации управленческого учета **предъявляются следующие требования:**

- **адресность** – внутрипроизводственная учетная информация должна предоставляться конкретным адресатам;
- **достоверность** – информация должна быть сформирована исходя из правил, установленных нормативными актами, она должна соответствовать действительности и давать возможность делать на основе данных учета и отчетности правильные выводы;
- **релевантность** – существенность, приемственность для выработки решений. Релевантными с позиции управленческих решений являются данные и сведения, учитывающие условия, в которых принимается решение, его целевые критерии, имеющие набор возможных альтернатив и характеризующих последствия реализации каждой из них;
- **достаточность** – информация должна предоставляться в достаточном объеме для принятия на соответствующем уровне управленческого решения;
- **аналитичность** – информация, используемая для внутренних управленческих целей, должна содержать данные текущего экспресс-анализа или предполагать возможность проведения последующего анализа с наименьшими затратами времени;
- **гибкость и инициативность** – информация должна обеспечивать все информационные интересы в условиях изменения хозяйственных ситуаций;
- **полезность** – информация должна привлекать внимание управляющих к сферам потенциального риска и объективно оценивать работу менеджеров;
- **достаточная экономичность** – затраты по подготовке внутрифирменной информации не должны превышать экономический эффект от ее использования.

ТЕМА 2. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ

ВОПРОСЫ:

- 2.1 Понятие издержек производства, затрат и расходов организации
- 2.2 Классификация затрат на производство
- 2.3 Счета бухгалтерского учета, применяемые в управленческом учете

2.1. Понятие издержек производства, затрат и расходов организации

В Международных стандартах финансовой отчетности дается определение только расходов, под которыми следует понимать уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала.

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102, *расходы организации – уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками).*

Термин «издержки» применяется, как правило, в экономической теории. Под *общими издержками* понимается совокупность всех затрат экономических ресурсов в денежной форме в процессе кругооборота хозяйственных средств, используемых с какой-то целью. Это суммарные жертвы организации, связанные с выполнением определенных операций. Они включают в себя как явные (бухгалтерские, расчетные), так и временные (альтернативные) издержки.

Из числа рассматриваемых категорий наиболее обобщающим является понятие «издержки», включающее в себя как расходы, так и затраты.

Под *затратами* в сельскохозяйственном производстве следует понимать стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах.

Основными задачами учета затрат на производство являются:

- ♦ информационное обеспечение администрации организации для принятия управленческих решений;
- ♦ предоставление информации для оперативного контроля за использованием производственных ресурсов и сравнения с существующими нормами, нормативами и сметами в целях выявления отклонений и формирования экономической стратегии на будущее;
- ♦ исчисления себестоимости выпускаемой продукции и расчет финансовых результатов, выявление резервов снижения себестоимости, предупреждение непроизводительных расходов и потерь;
- ♦ выявление и оценка экономических результатов производственной деятельности структурных подразделений;
- ♦ систематизация информации управленческого учета производственной

деятельности для принятия решений, имеющих долгосрочный характер (окупаемость производственных программ, рентабельность продукции, эффективность долгосрочных вложений в основные средства и т. д.).

2.2. Классификация затрат на производство

Возможность получения достоверных данных о величине затрат на производство и финансовых результатах деятельности организации зависит от обоснованного и грамотного определения состава производственных затрат. В связи с этим огромное значение имеет четкая, научно обоснованная классификация затрат.

Классификация затрат представляет собой их группировку по определенным признакам, прямо связанным с целями использования этих классификаций. В управленческом учете целью любой классификации затрат является оказание помощи руководителю в принятии правильных, рационально обоснованных решений, поскольку менеджер, принимая решения, должен знать, какие затраты и выгоды они за собой повлекут. Практика организации управленческого учета предусматривает разные варианты учета затрат в зависимости от целевой установки, направлений учета затрат. Потребители внутренней информации определяют такое направление учета, которое им требуется для обеспечения информацией по исследуемой проблеме.

С учетом этого направления и признаки классификации затрат, применяемые в управленческом учете, предназначены для процессов:

**принятия управленческих решений,
прогнозирования,
планирования,
нормирования,
организации,
учета,
контроля, регулирования,
стимулирования,
анализа.**

Как ранее отмечалось, **управленческие решения** в основном обращены в будущее, т.е. в ходе принятия определенных решений определяется стратегия и тактика развития организации. Следовательно, руководителям нужна подробная информация об ожидаемых расходах и доходах. С целью получения такой информации (для разработки и принятия управленческих решений) и выделяют следующие виды затрат:

- ♦ явные и альтернативные;
- ♦ релевантные и нерелевантные;
- ♦ эффективные и неэффективные.

Явные затраты — это предполагаемые затраты, которые должна нести организация при выполнении производственной и коммерческой деятельности.

Затраты же, обусловленные отказом от одного вида продукции в пользу другого, — *альтернативные (временные)*. Они означают упущенную выгоду, если выбор одного действия исключает появление другого действия. Чаще всего они возникают в случае ограниченности ресурсов.

В зависимости от специфики принимаемых решений затраты делят на релевантные и нерелевантные.

Релевантные затраты (существенные, значительные) — затраты, зависящие от

принимаемого управленческого решения.

Нерелевантные затраты — расходы, неизбежные при любом варианте решения. Нерелевантными всегда являются расходы прошлых отчетных периодов, на которые уже нельзя повлиять, а также большая часть текущих затрат, зависящих от продолжительности периода, за который определяется их величина.

На результаты принимаемых решений существенное влияние оказывает деление затрат на эффективные и неэффективные.

Эффективные затраты — производительные затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты.

Неэффективные затраты — затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт, т.е. это потери на производстве. К ним относятся потери от брака, простоев, недостачи и потери от порчи ценностей и др. Выделение неэффективных затрат обязательно, поскольку позволяет не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование.

Инкрементные затраты возникают в случае изготовления дополнительной партии продукции. Если в результате принятого решения изменяются постоянные затраты, то их увеличение рассматривается как приростные, иначе — инкрементные, затраты. Если принятое решение о выпуске дополнительной партии продукции не влечет за собой увеличения постоянных затрат, то инкрементные затраты равны нулю.

Маржинальные затраты и доходы — дополнительные затраты и доходы в расчете не на весь выпуск продукции, а на единицу продукции.

Затраты, учитываемые в расчетах при принятии решений, — такие затраты, которые зависят от принятого решения. Затраты, не принимаемые в расчет, от принятого решения не зависят.

Безвозвратные затраты — это затраты прошлого периода, которые возникли в результате ранее принятого решения и их невозможно изменить в будущем. Безвозвратные расходы при принятии решений в расчет не принимают.

Вмененные (иначе их называют воображаемыми) *затраты* — расходы, которые добавляются при принятии решений в случае ограниченности ресурсов, но в будущем их может и не быть. По сути, такие затраты характеризуют возможности организации по использованию производственных ресурсов, которые либо потеряны, либо ими жертвуют в пользу другого альтернативного решения. Речь о вмененных затратах идет лишь в условиях ограниченности ресурсов, если ресурсы не ограничены, то вмененные затраты равны нулю.

Любая организация заинтересована в получении наибольшей суммы прибыли, которая зависит в первую очередь от суммы затрат на единицу выпускаемой продукции, поэтому принимаемые управленческие решения должны ориентироваться на задачу минимизации затрат. В выполнении этой задачи основное место отведено *прогнозированию*, в ходе которого затраты организации по критерию временного периода рассматриваются в *краткосрочном и долгосрочном периодах*. Данная необходимость обусловлена тем, что краткосрочный и долгосрочный периоды отличаются возникающими возможностями организации. Например, в краткосрочном периоде организация не может изменить свои производственные мощности, в то время как в долгосрочном периоде это возможно, или в краткосрочном периоде можно выделить постоянные и переменные затраты, в то время как в долгосрочном периоде они все становятся в связи с изменениями масштабной базы переменными.

Любое принятое управленческое решение можно осуществить, если оно будет точно спланировано, и исходя из этого все затраты, связанные с производством и реализацией продукции, работ, услуг, рассматриваются *с точки зрения возможности охвата их планом*. В этих целях затраты организации делят на планируемые и не планируемые.

Планируемые — это затраты, рассчитанные на определенный объем производства в соответствии с нормами, нормативами, лимитами, они включаются в нормативно-прогнозируемую себестоимость продукции.

Не планируемые — это непроизводительные расходы, которые не являются неизбежными и не вытекают из нормальных условий хозяйствования. Эти расходы (потери от брака, простоев и т.п.) считаются прямыми потерями и поэтому в смету затрат на производство не включаются. Они отражаются только в фактической себестоимости продукции.

В управленческом учете большое значение имеет классификация затрат в зависимости от их отношения к действующим в организации **нормам, нормативам, лимитам и стандартам**. По этому признаку все затраты, включаемые в себестоимость продукции, группируются в разрезе установленных норм, действующих на начало текущего периода, и по отклонениям от действующих норм, возникшим в процессе производства. Такое деление затрат является средством текущего оперативного контроля за уровнем затрат на производстве.

Четкая организация процесса управления деятельностью субъекта хозяйствования способствует выполнению намеченных планов, программ. Организация процесса формирует структуру управления, определяет места и сферы возникновения затрат, а также ответственных за их осуществление и поведение лиц.

Затраты целесообразно также группировать и учитывать в разрезе участков, бригад и других подразделений организации, т.е. по центрам их возникновения, что позволит определить производственную себестоимость продукции. Данная группировка затрат напрямую зависит от **организационной структуры предприятия**.

Эффективная система **учета** несет основную ответственность за информационное обеспечение процессов принятия и выполнения необходимых управленческих решений. Для осуществления необходимых учетных процедур затраты организации группируются по экономическому содержанию, роли в технологическом процессе производства продукции, способу включения в себестоимость продукции и др.

По *экономическому содержанию* затраты разграничиваются на:

- ◆ затраты средств производства,
- ◆ затраты предметов труда (оборотных активов);
- ◆ затраты на оплату труда.

В зависимости от *особенностей технологического производственного процесса* затраты подразделяются на:

- ◆ основные;
- ◆ накладные (организационно-управленческие).

Основные затраты непосредственно связаны с производством продукции. Их возникновение вызывается выполнением производственных операций по изготовлению продукции. К ним относятся затраты на оплату труда, семена, удобрения, корма, биопрепараты и т.д.

Накладные затраты обусловлены выполнением функции управления производством. К ним относят расходы на оплату труда управленческого персонала, затраты материальных ресурсов и амортизацию основных средств общепромышленного и общехозяйственного назначения и др.

Основные и накладные затраты образуют общую сумму затрат на осуществление производственного процесса.

По способу включения в себестоимость затраты делятся на:

- ♦ прямые;
- ♦ косвенные.

Прямые затраты обусловлены производством определенного вида продукции и могут быть сразу включены в ее себестоимость. К ним относятся затраты на семена, корма, удобрения и др.

Косвенные затраты обусловлены производством не одного, а нескольких видов продукции и не могут быть включены в себестоимость каждого вида продукции без их распределения. Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции эти затраты предварительно распределяются между отдельными объектами учета затрат или калькуляции.

По отношению к объему выпускаемой продукции и оказываемых услуг затраты подразделяются на:

- ♦ переменные;
- ♦ постоянные;
- ♦ смешанные.

Переменные — затраты, величина которых изменяется прямо пропорционально объему выполненных работ (производству продукции).

Постоянные затраты не зависят от изменения объемов производства продукции, т.е. они остаются более или менее постоянными. К таким затратам относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы

Смешанные затраты представляют собой сочетание переменных и постоянных затрат из-за изменения характера поведения их по отношению к объемам производства. Смешанные затраты — это условно-переменные и условно-постоянные затраты.

Затраты производства в зависимости от их состава подразделяют на:

- ♦ элементные;
- ♦ комплексные.

Элементные затраты однородны по экономическому содержанию и состоят только из одного вида (элемента), их нельзя разложить на составные части. К ним относятся затраты на корма, семена, топливо, удобрения и т.д.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов, их можно разделить на составные части. К комплексным затратам относят общепроизводственные затраты, расходы на ремонт основных средств и т.п.

По сфере кругооборота средств затраты делят на:

- ♦ затраты в сфере производства;
- ♦ в сфере обращения;
- ♦ в сфере вложений в долгосрочные активы;
- ♦ в сфере управления.

Затраты в сфере производства включают в себя затраты на производственной стадии кругооборота средств. К ним относят затраты труда и средств производства, направленные на производство продукции.

Затраты в сфере обращения — затраты по реализации продукции, а также связанные с выполнением снабженческо-заготовительных операций.

Затраты в сфере вложений в долгосрочные активы включают затраты на восстановление и расширение основных средств, формирование нематериальных активов. Они находятся за пределами производственной стадии кругооборота,

поэтому выделяются в отдельную группу.

Затраты в сфере управления связаны с управлением хозяйственной деятельностью организации в целом. Они относятся к обслуживанию всех стадий кругооборота средств. В связи с этим проявляется необходимость учитывать их отдельно и в конце отчетного периода распределять с помощью соответствующих приемов и списывать на все виды деятельности.

По отношению к отчетному периоду затраты делятся на:

- ♦ затраты прошлых отчетных периодов;
- ♦ затраты будущих отчетных периодов;
- ♦ затраты текущего отчетного периода.

Затраты прошлых отчетных периодов включаются в себестоимость продукции отчетного периода.

Затраты будущих отчетных периодов совершаются в отчетном периоде, но относятся к будущим отчетным периодам.

Затраты текущего отчетного периода включаются в себестоимость продукции отчетного периода.

По отношению к законченности производственного цикла затраты подразделяются на:

- ♦ затраты на готовую продукцию (работы, услуги);
- ♦ затраты на полуфабрикаты;
- ♦ затраты в незавершенном производстве.

По периоду действия различают затраты, действующие в течение:

- ♦ одного производственного цикла;
- ♦ нескольких циклов (учетных периодов).

По роли в процессе производства различают затраты:

- ♦ производственные;
- ♦ непроизводственные.

По отношению к принимаемым управленческим решениям затраты делятся на:

- ♦ зависящие от принимаемого управленческого решения;
- ♦ независящие, неизбежные расходы при любом варианте принятия решения.

Полностью регулируемые расходами являются прямые затраты основной деятельности.

Затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам:

- ♦ материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- ♦ затраты на оплату труда;
- ♦ отчисления на социальные нужды;
- ♦ амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности;
- ♦ прочие.

Для определения назначения расходов, их роли, выявления качественных показателей деятельности организации в целом и ее структурных подразделений, в целях поиска путей снижения себестоимости произведенной продукции, в учете затраты группируются в разрезе статей затрат:

- «Материальные ресурсы, используемые в производстве»;
- «Оплата труда»;
- «Отчисления на социальные нужды»;
- «Содержание основных средств»;
- «Работы и услуги»;

«Расходы по страхованию имущества»;
«Прочие затраты»;
«Потери от брака, падежа животных»;
«Общепроизводственные затраты»;
«Расходы денежных средств».

Немаловажное значение в управлении затратами имеет система контроля, которая обеспечивает полноту и правильность действий в будущем, направленных на снижение затрат и рост эффективности производства.

В целях **контроля и регулирования затрат** применяется следующая их классификация:

- ♦ регулируемые и нерегулируемые;
- ♦ в пределах норм и отклонений от норм;
- ♦ контролируемые и неконтролируемые.

Регулируемыми являются затраты, зарегистрированные по центрам ответственности, сумма которых зависит от влияния со стороны менеджера (руководителя структурного подразделения организации). В целом по организации все затраты регулируются, но не на все затраты может воздействовать менеджер. Например, администрация предприятия имеет право регулировать приобретение запасов, нанимать людей на работу и т. д. Руководитель же производственного подразделения на такие затраты не влияет.

Затраты, на которые управляющий не влияет, называются *нерегулируемыми* с его стороны.

Деление затрат на расходы в *пределах норм и отклонений от норм* применяют в текущем учете для определения эффективности работы подразделений путем сопоставления фактических затрат с нормативными.

К *контролируемым* относят затраты, которые контролируются лицами, работающими на предприятии. По составу отличаются от регулируемых, так как имеют целевой характер и могут быть ограничены отдельными расходами.

Неконтролируемые затраты — это расходы, не зависящие от лиц, работающих в организации, например переоценка основных средств, изменение норм амортизационных отчислений по основным средствам и т. д.

В управленческой деятельности широко используется *система стимулирования* работников организации в результатах своего труда. Исходя из этого признака, затраты организации подразделяются на: *обязательные* (связанные с выполнением основных трудовых обязанностей,) и *поощрительные* (направленные на достижение высоких качественных показателей).

Эффективная система *экономического анализа* позволяет оценить достигнутые результаты деятельности организации, выявить внутренние и внешние резервы ее дальнейшего развития. Для этих целей затраты группируются на: *фактические, прогнозные, плановые, сметные*.

2.3. Счета бухгалтерского учета, применяемые в управленческом учете

Система отечественного ныне действующего Плана счетов бухгалтерского учета предусматривает счета для учета затрат на производство и выявления результатов производственной деятельности. Специального же раздела для счетов управленческого учета в нем нет. Для ведения управленческого учета предназначены счета:

- ♦ *учета долгосрочных активов* — 01 «Основные средства», 02 «Амортизация

основных средств», 03 «Доходные вложения в материальные активы», 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», 08 «Вложения в долгосрочные активы»;

♦ *учета производственных запасов* — 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 14 «Резервы под снижение стоимости запасов», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов», 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»;

♦ *учета затрат на производство* — 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;

♦ *учета готовой продукции и товаров* — 41 «Товары», 42 «Торговая наценка», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на реализацию», 45 «Товары отгруженные»;

♦ *реализации* — 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

ТЕМА 3. СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В ОРГАНИЗАЦИЯХ

ВОПРОСЫ:

- 3.1 Классификация систем управленческого учета
- 3.2 Организация учета затрат по центрам ответственности и местам формирования затрат
- 3.3 Нормативный метод учета затрат в системе управленческого учета
- 3.4 Система учета полной себестоимости
- 3.5 Система учета сокращенной себестоимости («директ-костинг»)
- 3.6 Система учета фактической себестоимости. Система учета «стандарт-кост»

3.1. Классификация систем управленческого учета

Организация управленческого учета — внутреннее дело конкретной организации. Администрация сама решает, в каких разрезах классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как их увязать с центрами ответственности, вести учет фактических или стандартных, полных или частичных затрат, т.е. организация сама определяет для себя систему учета затрат (совокупность способов определения их фактической величины).

Основными факторами, влияющими на выбор системы управленческого учета, являются: экономические; юридические; организационные; технико-экономические; компетентность руководителя; потребность руководителя в той или иной управленческой информации.

Применение систем управленческого учета в организациях зависит от отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента производимой продукции, т. е. от индивидуальных особенностей организации.

Система управленческого учета характеризуется такими показателями, как объем, цели и критерии информации, состав элементов и их взаимодействие, немаловажен и такой показатель, как средство достижения цели.

Любая система управленческого учета состоит из процессов учета затрат и результатов, анализа и принятия управленческих решений.

Признаками классификации систем управленческого учета являются широта охвата информацией, степень взаимосвязи финансового и управленческого учета, оперативность затрат на производство, полнота включения затрат в себестоимость продукции.

По *широте охвата информацией* видов деятельности, организационной структуры предприятия, продукции различают *полные системы*, состоящие из совокупности систематического и проблемного учета, и *системы с целевым набором их составных частей*.

Систематический учет затрат — финансовый учет затрат на производство с его регламентацией по составу затрат, способам регистрации, идентификации и группировки, представления в отчетности.

Проблемный учет формирует информацию об экономической технологической, конструкторской и организационной подготовке производства; о ценах и реализации продукции; об управлении производственными запасами и рационализации расхода производственных ресурсов.

По *степени взаимосвязи финансового и управленческого учета* различают интегрированную (монистическую) и автономную системы.

Монистическая система — интегрированная система, объединяющая

систематический и проблемный учет на основе прямой и обратной связи на счетах бухгалтерского учета.

Автономная система представляет собой обособленное создание систематического и проблемного учета. Связь между финансовым управленческим учетом осуществляется с помощью так называемых парных контрольных счетов одного и того же наименования.

По *оперативности затрат* системы разделяют на систему учета фактических (прошлых, исторических затрат) и систему учета стандартных (нормированных) затрат.

Система учета фактических (прошлых) затрат заключается в формировании информации для расчета себестоимости и прибыли определения фактической себестоимости и дохода от реализации единицы готовой продукции конкретного наименования.

Система учета стандартных затрат включает разработку стандартов на затраты по приобретению и использованию материалов основных фондов, на затраты труда, накладных расходов, составление калькуляций себестоимости по нормативным затратам и учет фактических затрат с выделением отклонений от нормативов и смет. В мировой практике такая система называется «стандарт-кост» Она ориентирована на оперативность контроля за ходом формирования себестоимости и при возникшей необходимости регулирования ее процесса.

Полнота включения затрат в себестоимость — один из признаков классификации систем учета, применяемых на практике. Существуют система учета полных затрат и система учета частичных затрат. Это два варианта, отвечающие в управленческом учете различным целям. Вариант учета полных затрат представлен традиционным учетом затрат на производство и калькулирование себестоимости. Основной группировкой затрат является их деление на прямые (относимые прямо на объект калькулирования) и косвенные (распределяемые между объектами калькулирования пропорционально какой-либо базе).

Под вариантом частичных затрат понимается такой подход, когда производится подбор отдельных элементов затрат, которые имеют прямой характер и прямо включаются в себестоимость отдельных видов продукции. При этой системе затраты зависят от объемов производства и потому их называют переменными. Калькуляция частичных затрат включает в себя только производственные расходы, связанные с выпуском калькулируемого продукта. Часть затрат, которые имеют косвенный характер, относятся ко всей продукции. Такого рода затраты возмещаются из общей суммы выручки. Следовательно, отличительной чертой метода учета частичных затрат является разграничение затрат на включаемые в себестоимость и возмещаемые из выручки от реализации продукции. В зарубежной практике этот вариант учета называется «директ-костинг».

3.2. Организация учета затрат по центрам ответственности и местам формирования затрат

Место затрат — это функциональная сфера или область ответственности, которые связаны с определенным видом затратами. Каждое место затрат организации связано либо с изготовлением продукции, либо с обслуживанием, организацией производства и его управлением.

Места возникновения затрат являются объектами аналитического учета затрат на производство по экономическим элементам и статьям калькуляции. Для каждого места возникновения затрат в управленческом учете устанавливаются единицы измерения, на которые относятся издержки.

Центры ответственности можно определить как координированные между собой структурные подразделения организации, возглавляемые конкретными менеджерами, контролирующими затраты и доходы, по которым имеется возможность учесть выполнение установленных администрацией обязанностей. Т.е. центр ответственности представляет собой такую группировку затрат, которая позволяет совместить в одном учетном процессе места возникновения затрат (производство, цех, участок, бригаду) с ответственностью возглавляющих их менеджеров.

3.3. Нормативный метод учета затрат в системе управленческого учета

Для организации учета затрат на производство весьма важно, как определяется их абсолютная величина, как формируется фактическая себестоимость продукции. Изначально затраты подсчитывали путем их накопления в течение заранее определенного периода времени. Различные материальные и денежные затраты группировались и суммировались. Однако наука и практика выработали и более рациональные методы формирования учетной информации о затратах. Суть их заключается в том, что преобладающую часть фактических затрат на производство продукции можно рассчитать предварительно, еще не приступая к производству продукции. Для этого необходимо знать технологию производства продукции по операциям, установить соответствующие нормы (стандарты) затрат и рассчитать нормативную себестоимость. Данные нормативной калькуляции по видам затрат умножают на фактический выход продукции, определяют нормативную себестоимость фактического выхода продукции. Прибавив к этой себестоимости отдельно учитываемые отклонения от норм по видам затрат, определяют фактическую себестоимость (фактические затраты на производство) продукции.

Отклонения от норм учитывают таким образом, чтобы можно было выявить их причины, место возникновения, виновных лиц, а также влияние этих отклонений на себестоимость продукции.

Отклонения от норм, выявляемые при нормативном методе, фиксируются в виде экономии или перерасхода. Естественно, что отклонения от установленных норм затрат показывают, как соблюдаются технология производства, установленные нормы расхода семян, удобрений, кормов, затрат труда и т. д., поэтому главная задача нормативного метода учета затрат в сельскохозяйственном производстве — своевременное выявление и предупреждение нерационального расходования средств, определение внутренних резервов.

Основными элементами нормативного метода учета затрат и исчисления себестоимости продукции в сельском хозяйстве являются следующие:

- ♦ наличие нормативной базы — технически обоснованных норм и нормативов наличия и потребления материальных, трудовых и денежных средств;
- ♦ оперативный повседневный контроль за размерами затрат на производство путем сопоставления их фактического уровня с действующими (текущими) нормами и нормативами;
- ♦ выявление отклонений от норм с помощью использования сигнальной документации за минимально короткие периоды времени;
- ♦ учет отклонений от норм и нормативов по местам их возникновения, причинам и конкретным лицам;
- ♦ определение и учет изменений норм затрат и расходов с целью соответствующей корректировки нормативной себестоимости;

- ♦ исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) с использованием данных учета отклонений от норм и изменений норм;
- ♦ обобщение и оперативный анализ данных об отклонениях от норм с целью принятия необходимых решений по совершенствованию процесса производства и устранению перерасходов.

Расчет нормативной себестоимости, которая представляет собой величину затрат на единицу продукции (работ, услуг, площади и т. п.) в разрезе статей по действующим на начало периода нормам, является важнейшим элементом нормативного метода. Фактическая же себестоимость полученной продукции будет состоять из нормативной себестоимости, суммы отклонений от норм и их изменений.

Принцип определения фактических расходов как суммы заранее заданных нормативов и отклонений от них был впервые предложен и реализован в начале XX в. в США, а затем и в других, главным образом европейских странах. В 30-е гг. XX столетия он начал внедряться и в Беларуси под названием «Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции».

3.4. Система учета полной себестоимости

В зависимости от полноты учета затрат и включения их в себестоимость продукции (работ, услуг) различают две основные системы управленческого учета: система полного включения затрат в себестоимость продукции и система неполного, ограниченного включения затрат, т. е. включение по какому-либо признаку.

При расчете полной себестоимости в нее включаются все затраты организации, связанные с производством и реализацией продукции, независимо от их деления на прямые и косвенные, на постоянные и переменные, в той величине, в которой они имели место в данном отчетном периоде. Сырье и материалы оценивают и списывают в затраты по фактической их стоимости. Все другие расходы отчетного периода принимают к учету такими, какими они были в реальности. Затраты, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию, распределяют сначала по центрам ответственности, а затем переносят на себестоимость продукции пропорционально соответствующей базе их распределения, оговоренной в учетной политике организации.

Учет полной себестоимости имеет важное значение при определении финансового результата, а также для исчисления налоговых платежей для оценки перспектив в развитии производства.

Данная система имеет ряд *достоинств*:

- ♦ она отражает действительно имевшие место в данном отчетном периоде расходы и финансовые результаты, что дает возможность сделать соответствующие выводы о прибыльности и убыточности продукции, о целесообразности ее производства;
- ♦ дается корректная оценка стоимости запасов готовой продукции и полуфабрикатов;
- ♦ она соответствует действующим в республике нормативным актам.

Вместе с тем прослеживаются и существенные *недостатки* этой системы учета затрат, в частности:

- ♦ в себестоимость произведенной продукции включаются затраты, непосредственно не связанные с ее производством, что искажает рентабельность отдельных видов продукции;
- ♦ происходит утрата объектами калькуляции индивидуальности из-за

использования общих баз распределения косвенных расходов;

- ♦ не представляется возможность проведения анализа, контроля и планирования затрат вследствие невнимания к характеру изменения затрат в зависимости от объема производства (так как постоянные затраты в учете рассматриваются как переменные);

- ♦ более высокая трудоемкость ведения учета и сложность калькуляционных расчетов.

Следовательно, применять данную систему учета затрат целесообразно в организациях с хорошо налаженной автоматизированной обработкой экономической информации.

3.5. Система учета сокращенной себестоимости («директ-костинг»)

В условиях развивающихся рыночных отношений эффективное управление деятельностью организации все более зависит от информационного обеспечения. Существующая отечественная система бухгалтерского учета во многом остается учетом директивной экономики и выполняет функции расчета налогооблагаемой базы. До сих пор в организациях применяется затратный метод бухгалтерского учета, предусматривающий учет и исчисление себестоимости полученной продукции, работ, услуг. Однако мировой опыт свидетельствует об эффективности использования маржинального метода бухгалтерского учета — системы учета «директ-костинг», в основе которой лежит исчисление сокращенной себестоимости продукции и определение маржинального дохода.

Данную систему, используемую для оценки и контроля затрат, создал в 1936 г. американский экономист Д.Гаррисон, согласно которой в составе себестоимости необходимо учитывать только прямые затраты. На первых этапах практического применения системы «директ-костинг» в себестоимость включались лишь прямые затраты, а все виды косвенных расходов списывались непосредственно на финансовые результаты (в переводе название системы — система учета прямых затрат). Позднее «директ-костинг» трансформировалась в такую учетную систему, когда себестоимость рассчитывается не только в части прямых переменных затрат, но и в части переменных косвенных затрат.

Современная система «директ-костинг» имеет два варианта:

- ♦ простой вариант системы «директ-костинг», основанный на использовании в учете данных только о переменных (оперативных) затратах;

- ♦ развитой вариант системы «директ-костинг» («верибл-костинг»), при котором в себестоимость наряду с переменными затратами включаются и прямые постоянные затраты на производство и реализацию продукции.

Обобщенно сущность системы «директ-костинг» состоит в том, что это система учета себестоимости, базирующаяся на разделении общих затрат организации на постоянные, т.е. не зависящие от количества продукции, произведенной за единицу времени, и переменные, зависящие от изменения объема производства. Главной ее особенностью является то, что себестоимость продукции планируется и учитывается только в части переменных затрат. Разница между выручкой от продажи продукции и переменными затратами представляет собой маржинальный доход. При этой системе постоянные затраты собираются на отдельном счете и с заданной периодичностью списываются непосредственно на дебет счета финансовых результатов. Постоянные расходы не включают в расчет себестоимости продукции, а как расходы данного периода списывают в уменьшение полученной прибыли в течение того периода, в

котором они были произведены. По переменным затратам оцениваются и остатки продукции на начало и конец года и незавершенное производство.

Системе «директ-костинг» свойственны два финансовых показателя: маржинальный доход и прибыль. Маржинальная прибыль (доход) на единицу продукции определяется путем вычитания из цены продажи переменных затрат на ее производство.

Прибыль организации определяется как разница между маржинальным доходом и суммой постоянных затрат.

Данная система позволяет руководству организации обратить внимание на изменение маржинального дохода как в целом по организации, так и по различным видам продукции, работам, услугам, выявить продукцию и услуги с большей рентабельностью, что дает возможность перейти на ее выпуск, так как разница между продажной стоимостью и суммой переменных затрат не затушевывается в результате списания постоянных расходов на себестоимость конкретных видов продукции и услуг, она дает возможность быстро переориентировать производство с учетом изменения рынка. Важное достоинство этой системы состоит в том, что ограничение себестоимости продукции лишь переменными расходами позволяет упростить нормирование, планирование, учет и контроль уменьшившегося числа статей затрат: себестоимость становится «более обозримой», а отдельные затраты — лучше контролируемы.

Вместе с тем организация производственного учета по системе «директ-костинг» имеет и много проблем:

- ♦ возникают трудности при распределении расходов на постоянные и переменные, так как чисто постоянных или чисто переменных расходов не так много. Расходы в основном являются полупеременными, а значит, их нужно разделить на постоянную и переменную составляющие, а, как известно, всякое распределение условно;

- ♦ поскольку постоянные расходы также участвуют в производстве продукции, их следует включить и в ее себестоимость. «Директ-костинг» не дает ответа на вопрос, сколько стоит произведенный продукт, какова его полная себестоимость, поэтому требуется дополнительное распределение постоянных расходов тогда, когда необходимо знать или сумму незавершенного производства, или полную себестоимость произведенной продукции;

- ♦ ведение учета себестоимости по сокращенной номенклатуре статей затрат не отвечает требованиям отечественного бухгалтерского учета, для которого одна из основных задач — составление точных калькуляций;

- ♦ в ценах, устанавливаемых на продукцию организации, необходимо обеспечить покрытие всех затрат организации, т.е. прибегать к дополнительным расчетам.

В условиях применения этой системы затрат меняются подходы как к расчетам себестоимости, так и к финансовым результатам, поскольку помимо традиционного показателя финансовых результатов добавляется важный показатель маржинального дохода.

3.6. Система учета фактической себестоимости. Система учета «стандарт-кост»

Традиционной для отечественного учета на сегодняшний день является система учета фактической себестоимости, которая широко распространена на отечественных предприятиях. При этой системе основными принципами учета затрат на производство являются:

- ♦ полное отражение первичных затрат на производство в системе счетов

бухгалтерского учета;

- ◆ учетная регистрация затрат в момент их возникновения в процессе производства;
- ◆ отражение затрат по видам производств, характеру расходов, местам возникновения, объектам учета и носителям затрат;
- ◆ отнесение фактических затрат на объекты их учета и калькулирования;
- ◆ сравнение фактических показателей с нормативно-прогнозными.

Заключительным этапом является определение фактической («исторической») себестоимости полученной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Очевидное достоинство учета по фактической себестоимости состоит в простоте расчета. Однако эта система обладает рядом существенных недостатков:

- ◆ учет полной себестоимости не имеет никакой ценности в качестве орудия для устранения потерь;
- ◆ неоперативное обеспечение управляющего персонала бухгалтерской информацией, так как данные о себестоимости продукции представляются после отчетного периода, в котором была произведена продукция. Отсюда невозможность предотвратить непроизводительные потери труда и материалов путем принятия экстренных мер;
- ◆ отсутствие нормативов для контроля количества использованных ресурсов и цен на них, а, следовательно, отсутствие возможности анализа причин отклонений;
- ◆ данная система не создает предпосылок для четкого выявления основных факторов производства;
- ◆ учет «исторической» себестоимости трудоемких, требует много лишней работы по регистрации хозяйственных фактов.

Одним из эффективных инструментов в управлении затратами организации является система учета «стандарт-кост», в основе которой лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и по отклонениям от них.

«Стандарт-кост» представляет собой систему определения ожидаемых расходов организации и отдельных ее структурных подразделений.

Термин «стандарт-кост» состоит из двух слов: слово «стандарт» означает количество необходимых для производства единицы продукции материальных и трудовых затрат или заранее исчисленные материальные и трудовые затраты на производство единицы продукции, работ, услуг; слово «кост» — это денежное выражение производственных затрат на изготовление единицы продукции, т. е. «стандарт-кост» в полном смысле слова означает стандартные затраты. Данная система служит для контроля производственных затрат. На основе установленных стандартов можно заранее определить сумму ожидаемых затрат на производство и реализацию продукции, исчислить себестоимость единицы продукции для определения цены, а также составить отчет об ожидаемых доходах будущего отчетного периода. Информация об имеющихся отклонениях используется руководством для принятия оперативных управленческих решений. Смысл системы заключается в том, что в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло.

Характерной особенностью системы «стандарт-кост» считают то, что основой выявления отклонений от стандартов в процессе расходования средств являются бухгалтерские записи на специальных счетах, но не их документирование, а для отражения отклонений от стандартов выделяются специальные синтетические счета.

Преимущество системы «стандарт-кост» заключается в следующем:

- ◆ возможность выявления устранимых потерь, снижающих прибыль организации;

- ♦ возможность прогнозирования затрат на будущее;
- ♦ минимизация учетной работы, связанной с калькулированием;
- ♦ предоставление менеджерам точных данных о себестоимости производства, на основании которых отдел сбыта может планировать объем продаж и устанавливать оптимальные цены.

Вместе с тем этой системе присущи и недостатки. На практике очень трудно составить стандарты.

К системе «стандарт-кост» близко стоит отечественная система нормативного учета, по сути, «стандарт-кост» является ее прообразом. Между ними много общего, общими принципами для обеих систем учета являются:

- ♦ строгое нормирование затрат;
- ♦ предварительное (до начала отчетного периода) составление нормативных калькуляций на основе установленных норм (стандартов) расходов ресурсов по отдельным статьям затрат;
- ♦ отдельный учет и контроль затрат по действующим нормам и по отклонениям от них в разрезе мест их возникновения и центров ответственности;
- ♦ систематическое обобщение и анализ возникших отклонений с целью использования информации для устранения негативных явлений в производственном процессе и управления затратами;
- ♦ универсальность и возможность применения при любом методе учета затрат и способе калькулирования себестоимости продукции.

Однако между этими системами учета имеются и различия:

- ♦ «стандарт-кост» — это система планирования и анализа различных вариантов затрат, в том числе из-за разной загрузки производственных мощностей, а нормативный учет — система измерения их фактической величины при фактической загрузке;
- ♦ «стандарт-кост» непосредственно не связана с калькулированием фактической себестоимости единицы продукции, нормативный учет начинается с калькулирования нормативной себестоимости носителя затрат и завершается составлением калькуляции фактической себестоимости единицы продукции;
- ♦ в «стандарт-кост» отклонения от норм (стандартов) затрат выявляют расчетным путем после завершения процессов производства и реализации, в нормативном учете — с помощью первичного документирования и до начала или в процессе расходования ресурсов;
- ♦ «стандарт-кост» широко используется для оценки запасов товарно-материальных ценностей, незавершенного производства и готовой продукции на складе, нормативный метод учета фактических затрат для этих целей не применяется.

Обобщая вышеизложенное, можно отметить, что нормативный метод учета затрат и система «стандарт-кост» не являются тождественными понятиями, но идея у них одина — установление нормативов (стандартов), выявление и учет отклонений с целью обнаружения и устранения проблем в производстве и реализации продукции.

ТЕМА 4. МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, ПРИНЯТЫЕ В ОТЕЧЕСТВЕННОЙ ПРАКТИКЕ

ВОПРОСЫ:

- 4.1 Классификация производств
- 4.2 Методы учета затрат на производство
- 4.3 Сущность, роль и задачи калькуляции в системе управления
- 4.4 Методы калькуляции себестоимости продукции
- 4.5 Методика и последовательность закрытия операционных счетов
- 4.6 Учет потерь от брака и падежа животных

4.1. Классификация производств

Организация управленческого учета на предприятиях в основном зависит от технологии и организации производства, характера выпускаемой продукции, структуры управления и иных факторов, которые определяют процессы документального оформления хозяйственных операций, их систематизацию, обобщение и отражение, ведение синтетического и аналитического учета и т.д. Поэтому и применяют экономически обоснованную классификацию производств.

По степени периодичности и повторяемости выпуска продукции производства делятся на индивидуальные (единичные), серийные и массовые.

Индивидуальное производство — это производство единичных, качественных, особых видов продукции по заказам потребителей. Изготовление этих предметов в дальнейшем или вовсе не повторяется или, если и повторяется, то не периодически и, как правило, со значительными изменениями. Индивидуальное производство типично для судостроения, тяжелого машиностроения, строительного производства.

Серийное производство — это производство, в котором изготавливается заранее определенное количество (партия, серия) данного типа изделий. Одна из особенностей серийного производства заключается в периодичности, повторяемости изготовления определенных видов продукции. При этом различают мелкосерийное производство (однородная продукция выпускается сравнительно небольшими партиями) и крупносерийное производство (выпуск однородной продукции крупными партиями).

Массовое производство — это непрерывно возобновляемое производство однородной продукции. Такое производство свойственно как добывающим отраслям (добыча топлива, руды и т. п.), так и перерабатывающим — металлургическое производство, хлебопечение.

Целевое назначение получаемой продукции и выполнение работ является основным признаком, по которому подразделяются производства. В соответствии с этим в сельском хозяйстве различают следующие виды производства: основное, промышленное, вспомогательные, обслуживающие производства и хозяйства.

Основные производства изготавливают (производят) продукцию, для выпуска которой и была создана организация, т.е. основным производством считаются главные отрасли хозяйства, дающие товарную продукцию, — растениеводство и животноводство.

К промышленному производству относятся производства, вырабатывающие продукцию специального назначения, используемую, как правило, в своей организации. К ним относят: производства по переработке сельскохозяйственной продукции (маслодельные, мукомольные, консервные заводы, пункты по забою и первичной переработке скота и птицы и др.); производства по изготовлению строительных материалов (лесопильные, кирпичные и черепичные заводы и столярные мастерские и др.); производства по выпуску промышленной продукции, а также лесоразработки, торфоразработки и добыча прочих нерудных ископаемых — извести, бутового камня, щебня и т. д. Организация

промышленных производств имеет большое значение для равномерного использования рабочей силы и материальных ресурсов в течение года, что сглаживает сезонный характер производства.

К вспомогательным относятся производства, предназначенные для обслуживания основных отраслей в порядке выполнения для них определенных работ или оказания услуг. К ним относятся: ремонт основных средств, автомобильный транспорт, машинно-тракторный парк, гужевой транспорт, электроснабжение, водоснабжение, тепло-снабжение, газоснабжение, холодильные установки, тарное и тароремонтное производства.

К обслуживающим производствам и хозяйствам относятся предприятия, деятельность которых не связана с производством продукции или выполнением работ и оказанием услуг, а предназначена для обслуживания бытовых нужд работников (столовые, пекарни, детские дошкольные учреждения, ремонтные и пошивочные мастерские, бани и прачечные, парикмахерские и т. д.).

Наряду с основными, промышленными и вспомогательными производствами сельскохозяйственные организации осуществляют вложения в долгосрочные активы - строительство производственных зданий и сооружений, жилых домов и культурно-бытовых учреждений.

4.2. Методы учета затрат на производство

Метод учета затрат на производство представляет собой совокупность приемов и способов, представляющих собой единую систему, которая обеспечивает достоверное и всестороннее отражение производственных затрат по объектам учета (их носителям).

При использовании методов учета затрат на производство следует исходить из следующего: методы учета определяются технологическими и организационными особенностями производства и отражают процесс образования затрат в конкретных условиях; учет затрат должен обеспечивать не только исчисление себестоимости продукции, но и повышение эффективности управления производством; для планирования и учета фактических затрат следует применять единые методы.

В отечественной практике сельскохозяйственных организаций применяются следующие методы учета затрат на производство:

- простой (прямой);
- позаказный;
- попередельный (пофазный);
- нормативный;

Простой (прямой) – применяется при получении из производства одного вида продукции (работ, услуг), при отсутствии незавершенного производства (котельные, водоканалы и т.п.). В таких производствах все затраты за отчетный период являются прямыми и связаны с получением одного вида продукции, выполнением одного вида работ, оказанных услуг.

Позаказный – затраты учитывают по каждому открытому заказу потребителя, а в пределах заказа – по калькуляционным статьям. Этот метод учета затрат характерен для основных отраслей сельскохозяйственного производства (в растениеводстве и животноводстве заказом, по которому ведется учет затрат, является культура (или группа культур), вид или учетная группа скота), в пошивочных, ремонтных и других мастерских сельскохозяйственных организаций.

Попередельный – характерен для тех производств, на которых готовую продукцию получают в результате постепенной переработки исходного сырья, проходящего ряд последовательных технологических стадий (переделов). Данный метод используется в кирпичном, черепичном и других производствах сельскохозяйственных организаций.

Нормативный – позволяет оперативно определить отклонения фактических затрат от

нормативных в процессе производства любого вида продукции (работ, услуг), а также выявить причины и виновников этих отклонений. (Создает реальные условия осуществления оперативного контроля за затратами, что позволяет контролировать использование производственных ресурсов.).

4.3. Сущность, роль и задачи калькуляции в системе управления

Исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции, выполненных работ и оказанных услуг называется калькуляцией.

Значение калькуляций для целей управленческого учета проявляется в принципиально ином качестве – для управления ценообразованием, что имеет первостепенное значение в условиях рыночной экономики. В этом случае целью калькулирования является определение уровня производственных затрат в цене продукции (работ, услуг) и установление степени их возмещения в процессе реализации, необходимом для возобновления производства в новом цикле. Немаловажно, что калькулирование осуществляется на основе данных бухгалтерского производственного учета, все соответствующие расчеты выполняются в определенной последовательности. Поэтому калькулирование в системе управленческого учета выступает как упорядоченная совокупность расчетно-бухгалтерских операций по определению себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг) с целью формирования экономически обоснованного уровня цен на них.

Определяя основные задачи калькулирования, следует отметить, что это:

- экономически обоснованное установление объектов учета затрат и объектов калькуляции;
- точный и экономически обоснованный учет затрат на производство;
- учет объема, качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг;
- контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов по обслуживанию производства и управления;
- калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг и контроль за выполнением плана по себестоимости;
- определение результатов деятельности структурных подразделений предприятия по снижению себестоимости продукции;
- выявление резервов снижения себестоимости продукции.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) условно можно разделить на три этапа. На первом этапе исчисляется себестоимость всей полученной продукции в целом, на втором - фактическая себестоимость по каждому виду продукции, на третьем - себестоимость единицы продукции, выполненной работы или оказанной услуги. Следовательно, калькуляция начинается с использования данных о производственных затратах и количестве полученной продукции и заканчивается оценкой продукции по фактической себестоимости.

В зависимости от источников данных, используемых для исчисления себестоимости, различают *плановую, проектную, нормативную, ожидаемую (прогностическую) и отчетную калькуляции.*

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов считаются средними для планируемого периода. Плановые калькуляции предназначены для расчета плановой (нормативно-прогнозной) себестоимости продукции, работ, услуг при составлении бизнес-плана. Плановые

калькуляции являются основой для разработки планово-учетных цен на сельскохозяйственную продукцию, товарно-материальные ценности, услуги.

Разновидность плановой калькуляции — *проектная (сметная) калькуляция*, которая составляется на вновь проектируемые, осваиваемые изделия или на работы разового порядка. Обычно она служит основанием для плановых калькуляций в период массового выпуска новых изделий после их освоения или расчетов с заказчиками за разовые работы.

Нормативная калькуляция применяется при нормативном методе планирования учета затрат и составляется на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям организации на данном этапе его работы. В отличие от плановой, в нормативную калькуляцию вносятся уточнения в процессе производства по мере изменения норм и устанавливаются отклонения в течение отчетного периода.

Ожидаемая (провизорная) калькуляция составляется на первое октября текущего отчетного года по фактическим данным бухгалтерского учета за прошедшие 9 месяцев и предполагаемым данным по затратам и выходу продукции на оставшийся период до конца отчетного года. Данные провизорной калькуляции используются для предварительного определения результатов работы организации или отрасли, а также для разработки мероприятий по дальнейшему снижению себестоимости продукции и повышению рентабельности на оставшееся до конца года время.

Отчетные, или фактические, калькуляции составляют по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ и оказанных услуг за отчетный период. Показатели фактической себестоимости используются для определения фактического финансового результата производственной деятельности организации.

В зависимости от времени исчисления различают *месячную, квартальную и годовую себестоимость*.

В зависимости от состава затрат, формирующих себестоимость продукции различают цеховую, производственную, «усеченную» и полную (коммерческую) себестоимость.

Цеховая себестоимость включает затраты конкретного внутрихозяйственного подразделения (цеха, бригады и др.) на производство продукции, включая и затраты по управлению этим подразделением.

Производственная себестоимость продукции и работ характеризует величину затрат, обусловленных производством продукции в конкретной организации. Она складывается из цеховой себестоимости и затрат на управление организацией.

При исчислении «усеченной» себестоимости продукции используются только переменные производственные затраты (постоянные списываются за счет маржинального дохода).

Полная (коммерческая) себестоимость складывается из производственной себестоимости и внепроизводственных (коммерческих) расходов, связанных с реализацией продукции

В зависимости от степени обобщения данных, используемых для исчисления себестоимости, различают индивидуальную, отраслевую и фирменную себестоимость.

Индивидуальная себестоимость характеризует затраты на производство и реализацию продукции отдельной организации.

Отраслевая себестоимость представляет совокупные затраты на производство и реализации отдельных видов продукции всех организаций отрасли. Данная себестоимость определяется в разрезе хозяйств района, области, республики.

Фирменная себестоимость включает затраты на производство и реализацию продукции по группе организаций, входящих в объединение, комбинат, фирму.

4.4. Методы калькуляции себестоимости продукции

Совокупность способов и приемов, используемых для исчисления себестоимости конкретного вида продукции (всей или единицы) работ, услуг – метод калькулирования. Установлено, что в сельскохозяйственных организациях находят практическое применение следующие основные методы калькулирования: прямого расчета; суммирования затрат; исключения затрат; распределение затрат пропорционально экономически обоснованной базе; коэффициентов; комбинированный.

Метод прямого расчета – применяется в тех случаях, когда объект учета затрат на производство совпадает с объектом калькулирования. Себестоимость конкретного вида продукции определяется (калькуляционного объекта) определяется непосредственно по данным прямого учета затрат по нему. Себестоимость калькуляционной единицы продукции определяется делением затрат, учтенные по статьям калькуляции на количество единиц полученной продукции (работ, услуг).

Метод суммирования затрат – себестоимость единицы продукции исчисляется суммированием затрат по отдельным стадиям процесса производства данной продукции или отдельным частям изделия.

Метод исключения затрат – фактическая себестоимость единицы продукции (работ, услуг) исчисляется после исключения из общей суммы затрат стоимости побочной продукции делением полученного результата на количество продукции (работ, услуг).

Метод распределения затрат пропорционально экономически обоснованной базе – применяется при необходимости распределения затрат, учтенных по одному объекту, между несколькими видами полученной продукции. Распределение производится пропорционально экономически обоснованной базе, в качестве которой могут использоваться стоимость продукции, исчисленная по ценам реализации, кормовые единицы и другие показатели.

Метод коэффициентов – применяется при необходимости распределения затрат, учтенных по одному объекту, между несколькими видами полученной продукции. Его суть состоит в том, что каждый вид полученной продукции переводится в условную согласно установленных коэффициентов. После чего определяется общее количество условной продукции и себестоимость ее калькуляционной единицы. По данным себестоимости единицы продукции и общего количества условной продукции определяют затраты на производство конкретных видов продукции. Разделив затраты на производство конкретного вида продукции на количество полученной продукции данного вида определяют себестоимость единицы продукции.

Комбинированный метод – базируется на нескольких последовательно используемых методах (например на методе исключения затрат и методе распределения оставшейся суммы затрат пропорционально стоимости продукции по ценам реализации).

4.5. Методика и последовательность закрытия операционных счетов

Данные управленческого учета используются в целях налогообложения и ценообразования, а в силу этого, точная организация учета затрат на производство имеет важное значение, и в этом определенное место отводится правильности и последовательности закрытия счетов по учету затрат.

Перед закрытием счетов необходимо, в первую очередь, закончить бухгалтерскую обработку документов и сделать необходимые бухгалтерские записи за отчетный период в регистрах синтетического и аналитического учета, с отражением результатов инвентаризации, проведенной в соответствии с Законом РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» и иными основными нормативными документами. Необходимо произвести сверку расчетов с банками и другими организациями по задолженности по кредитам и полученным займам, начисление процентов за пользование привлеченными средствами в соответствии с договорными обязательствами, внимание при этом надо обратить на отражение в учете начисленных процентов по просроченным платежам.

Также следует проверить полноту и правильность записей по всем счетам, обратив особое внимание на полноту и правильность оприходования произведенной продукции, списания ее на производство и реализацию, правильность отражения количественных показателей. Необходимо также уточнить правильно ли определены и списаны отклонения фактической себестоимости товарно-материальных ценностей от стоимости по планово-учетным ценам и при необходимости затраты должны быть скорректированы. Следует проверить и правильность отражения на счетах бухгалтерского учета полученных средств целевого назначения, если в организации имели место потери от брака, то следует проверить полноту и обоснованность их списания на себестоимость продукции и при необходимости их откорректировать.

Следует уделить особое внимание проверке правильности и полноты начисления всех видов доплат и премий, относимых на затраты производства, выплат за стаж работы, за высокое мастерство, натуроплаты и др. Следует проверить также и правильность отражения на счетах бухгалтерского учета сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям, а также уточнить полноту начисления налогов и отчислений, относимых в затраты производства и на себестоимость реализованной продукции.

Определенным этапом работы (до составления предварительного баланса) является списание доли затрат, относящихся к производству отчетного года, со счета № 97 «Расходы будущих периодов». Для этого составляют Расчет (Ведомость) отнесения расходов будущих периодов в затраты производства.

После списания затрат, приходящихся на отчетный период, по счету № 97 остается остаток в пределах затрат, относящихся к будущим отчетным периодам.

После осуществления указанных учетных работ приступают к закрытию операционных и результатных счетов. Следует знать, что закрытие операционных счетов производится в определенной последовательности. В первую очередь следует закрывать счета тех отраслей и производств, которые получают наименьшее количество услуг от других отраслей, а сами оказывают другим отраслям максимальное количество услуг. В последнюю очередь закрываются счета с наибольшим количеством встречных и минимальным количеством оказываемых услуг. Счета, которые закрываются в последнюю очередь, принимают на себя калькуляционные разницы, списываемые со всех ранее закрытых счетов.

Каждый закрытый счет в последующих расчетах уже не используется и в дальнейшем на него не относятся никакие суммы калькуляционных разниц. Такого же принципа следует придерживаться при закрытии аналитических счетов внутри каждого синтетического счета.

Исходя из этого принципа, операционные и результатные счета закрываются в такой последовательности:

-23 «Вспомогательные производства»;

-20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство», аналитические счета: Затраты по осушению, подлежащие распределению, Затраты по орошению, подлежащие распределению, Затраты на ремонт и амортизация основных средств растениеводства, подлежащие распределению, затраты по известкованию и гипсованию, проведенные за счет собственных средств; и др.

-25 «Общепроизводственные затраты»;

-26 «Общехозяйственные затраты»;

-20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство»;

-20 «Основное производство», аналитические счета по кормопроизводству счета 20-3,

-20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство»;

-20 «Основное производство», субсчет 3 «Промышленное производство»;

-29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;

-44 «Расходы на реализацию»;

- 08 «Вложения в долгосрочные активы».
- 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;
- 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 99 «Прибыли и убытки».

4.5. Учет потерь от брака и падежа животных

В промышленных подсобных производствах при нарушении установленной технологии производства, а также по другим причинам возможно получение брака в производстве.

Браком в производстве считаются изделия, полуфабрикаты, детали, узлы и работы, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям, не могут быть применены по прямому назначению или используются лишь после их исправления.

В зависимости от характера дефектов брак делится на исправимый и неисправимый (окончательный).

К исправимому браку относится продукция (изделия, полуфабрикаты, работы), которая после дополнительных затрат на исправление может быть использована по назначению. Окончательным браком считаются изделия, полуфабрикаты и работы, исправление которых технически невозможно или экономически нецелесообразно.

По месту обнаружения брак делится на:

- внутренний;
- внешний.

Внутренний брак – продукция, дефекты которой выявлены на предприятии-изготовителе до отправки ее потребителю. Внешний брак – продукция, дефект которой выявлен у потребителя в процессе ее приемки или использования.

Брак выявляется контролерами в процессе технической приемки продукции либо производственными мастерами, а также представителями специальной приемки. Он оформляется актом на брак или ведомостью типовых форм.

В первичных документах по учету брака указывается не только наименование, количество забракованной продукции, вид брака, но и его причины и виновники.

Для учета брака в производстве в Типовом плане счетов предусмотрен счет 28 «Брак в производстве».

Аналитический учет по счету 28 «Брак в производстве» ведется по отдельным подразделениям организации, видам продукции, статьям затрат, причинам и виновникам брака.

В бухгалтерском учете производится оценка брака, определение сумм его возмещения.

В бухгалтерском учете операции по исправлению внутреннего брака и возмещению потерь от него отражают следующими бухгалтерскими записями:

№ п/п	Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
1	28	10,43	Списана на брак оприходованная, забракованная продукция (неподлежащая исправлению)
2	28	20-3, 23,29	Списана на брак не оприходованная, забракованная продукция
Расходы по исправлению брака			
1	28	10	Списаны израсходованные материалы
2	28	70	Начислена заработная плата рабочим по устранению брака
3	28	69	Отражены отчисления в ФСЗН от заработной платы рабочих по устранению брака
4	28	76-2	Отражены отчисления в БРУСП "Белгосстрах" от заработной платы рабочих по устранению брака
5	28	25	Отражены общепроизводственные затраты, отнесенные на устранение брака
6	28	23	Отражены расходы вспомогательных производств по устранению брака

7	28 18	60	Выполнены сторонней организацией работы по исправлению брака Предъявлен НДС по выполненным сторонним лицом работам по исправлению брака
Списание учтенных затрат по браку			
1	76-3	28	Отнесены потери от брака на виновных поставщиков
2	73-2	28	Определена сумма потерь от брака к возмещению виновным лицом - работником организации
3	10	28	Оприходованы сырье и материалы, конструкции и детали, а также другие материальные ценности, полученные при разборке и демонтаже бракованной продукции, по ценам их возможного использования
4	20 -3	28	Включены затраты, не компенсируемые виновным лицом, за вычетом стоимости оприходованных материалов, в себестоимость продукции (работ, услуг) на те аналитические счета, где выявлен брак
5	23	28	Отражены окончательные потери от брака, отнесенные на себестоимость продукции (работ) вспомогательных производств

Аналитический учет брака в производстве ведут в производственном отчете по прочим видам затрат (расходов) (ф. №18-Ж). В производственном отчете на каждый вид забракованной продукции отводят отдельную графу. В первом разделе производственного отчета (дебет счета) указывают вид затрат по статьям и объекты аналитического учета, во втором разделе производственного отчета (кредит счета) отражают отнесение (списание) потерь от брака по назначению. Синтетический учет по счету 28 ведется в журнале-ордере 10-АПК.

По статье «**Потери от падежа животных**» отражаются потери от гибели молодняка и взрослых животных, находящихся на выращивании и откорме, птицы, зверей, кроликов, а также семей пчел, включаемые на основании Акта на выбытие животных и птицы и решения руководителя организации.

В эту статью не включаются потери, подлежащие взысканию с виновных лиц, а также потери вследствие стихийных бедствий.

Установленные нормы технологического отхода животных и птицы применяются в целях налогового учета.

Показатель отхода и смертности в целях налогового учета рассчитывается за каждый месяц нарастающим итогом в целом по организации, каждому виду животных и технологическим группам.

Показатель допустимого технологического отхода и смертности по группам «телята до 20 дней», «поросята-сосуны», «ягнята до 4-х месяцев под маткой» рассчитывается к полученному приплоду.

По всем другим группам - по среднему поголовью, рассчитанному исходя из количества кормо-дней содержания животных в конкретной группе за период, по которому определяется показатель допустимого технологического отхода и смертности.

Количество голов павших животных сверх установленных норм технологического отхода, за исключением отнесенных на виновных лиц, их фактический вес и стоимость составляют падеж животных сверх установленных норм.

ТЕМА 5. УЧЕТ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ, РАСХОДОВ НА СОДЕРЖАНИЕ И ЭКСПЛУАТАЦИЮ МАШИН И ОБОРУДОВАНИЯ

ВОПРОСЫ:

- 5.1 Виды вспомогательных производств, их роль в обслуживании основных производств организации. Задачи и основные принципы учета затрат вспомогательных производств и расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования
- 5.2 Учет затрат и исчисление себестоимости работ и услуг ремонтно-механических мастерских
- 5.3 Учет затрат и исчисление себестоимости услуг автомобильного транспорта
- 5.4 Учет затрат и исчисление себестоимости услуг энергетических производств (электроснабжение, теплоснабжение, газоснабжение, холодильные установки)
- 5.5 Учет затрат и исчисление себестоимости услуг водоснабжения
- 5.6 Учет затрат и исчисление себестоимости услуг гужевого транспорта
- 5.7 Учет затрат на содержание и эксплуатацию сельскохозяйственных машин и оборудования и порядок их включения в издержки производства продукции, работ и услуг

5.1. Виды вспомогательных производств, их роль в обслуживании основных производств организации. Задачи и основные принципы учета затрат вспомогательных производств и расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования

Основными задачами бухгалтерского учета затрат вспомогательных производств являются:

- правильное и точное определение общей суммы затрат на их содержание и обслуживание, выполняемых работ и оказываемых услуг по каждому производству;
- своевременный и полный учет выполненных работ и оказанных услуг по каждому производству;
- правильное распределение и списание стоимости выполненных работ и оказанных услуг по их потребителям.

Учет затрат, выполненных работ и оказанных услуг вспомогательными производствами ведут на балансовом, активном, операционном, калькуляционном счете **23 «Вспомогательные производства»**, к которому могут быть открыты следующие субсчета по видам производств:

- 23-1 «Ремонтные мастерские»;
- 23-2 «Ремонт зданий и сооружений»;
- 23-3 «Автомобильный транспорт»;
- 23-4 «Энергетические производства (хозяйства)»;
- 23-5 «Водоснабжение»;
- 23-6 «Теплоснабжение»;
- 23-7 «Газоснабжение»;
- 23-8 «Гужевого транспорт»;
- 23-9 «Возведение временных (нетитульных) сооружений»;
- 23-10 «Машинно-тракторный парк»;
- 23-11 «Самоходные машины»;
- 23-12 «Содержание и эксплуатация производственного оборудования (в промышленных организациях АПК)».

По дебету счета 23 «Вспомогательные производства» учитывают все фактические затраты, относящиеся к вспомогательным производствам, а по кредиту – списывают

стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счета потребителей в оценке по их фактической себестоимости, а также отражают оприходование полученной продукции.

Чтобы не допустить неправильного списания затрат, рекомендуется в первую очередь закрывать счета производств, имеющих сравнительно большое число потребителей при минимуме встречных услуг.

Во многих сельскохозяйственных организациях в соответствии с этим принципом применяется следующая *очередность закрытия субсчетов* счета 23 «Вспомогательные производства»: *электроснабжение, водоснабжение, теплоснабжение, газоснабжение, ремонтные мастерские, гужевой транспорт, автомобильный транспорт, холодильные установки, машинно-тракторный парк; самоходные машины.*

Следует иметь в виду, что к закрытию очередного счета производства можно приступить только после отражения отклонений предыдущего счета производства.

5.2. Учет затрат и исчисление себестоимости работ и услуг ремонтно-механических мастерских

Объектами учета прямых затрат в ремонтной мастерской являются виды ремонтируемых сложных машин (тракторов, автомобилей, зерноуборочных комбайнов, картофелеуборочных комбайнов и др.), объединенные по маркам; группы однородных сельскохозяйственных машин (сеялок, зерносушилок, зерноочистительных машин и др.); прицепного инвентаря (борон, культиваторов и др.); оборудования для животноводческих ферм (по видам и технологическим группам скота) и объекты других отраслей, а также виды изготавливаемых изделий.

Прямые затраты ремонтной мастерской, относимые на отдельные объекты аналитического учета в Накопительной ведомости учета затрат в ремонтной мастерской рекомендовано группировать по следующим статьям затрат:

- материальные ресурсы, используемые в производстве;
- оплата труда;
- отчисления на социальные нужды;
- работы и услуги;
- прочие затраты;
- общепроизводственные (цеховые) затраты.

Основные бухгалтерские записи по учету прямых затрат в ремонтной мастерской представлены в таблице.

Дебет счета 23-1 «Ремонтные мастерские», (в разрезе аналитических счетов открытых по видам ремонта и ремонтируемым объектам, по каждому виду изготавливаемых изделий)	
Кредит счетов	Содержание операций
10-5	Списана стоимость израсходованных: - запасных частей,
07-3	- строительных материалов
10-3	- горючего и смазочных материалов
10-9	- инвентаря и инструментов.
70	Начислена оплата работникам, занятым ремонтом техники.
69	Произведены отчисления: -в фонд социальной защиты населения
76-2	-по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.
23	Отражена стоимость услуг, оказанных: -вспомогательными производствами
60	-сторонними организациями.
23-1	Отнесена доля общепроизводственных (цеховых) затрат в затраты по выполнению конкретного ремонта.

На отдельном аналитическом счете в Производственном отчете по вспомогательным

производствам, содержанию и эксплуатации машин и оборудования (ф. № 18 в) учитывают *общепроизводственные (цеховые) затраты ремонтной мастерской*, учет которых ведут в разрезе следующих статей затрат:

- оплата труда;
- отчисления на социальные нужды;
- содержание основных средств;
- работы и услуги;
- охрана труда и техника безопасности;
- расходы по страхованию имущества;
- прочие затраты;
- расходы денежных средств.

Дебет счета 23-1, аналитический счет «Цеховые затраты ремонтной мастерской»	
Кредит счетов	Содержание операций
70	Начислена оплата труда должностным лицам ремонтной мастерской и работникам, занятым на ремонте здания ремонтной мастерской
69	На сумму начисленной оплаты труда вышеназванных работников произведены отчисления: - в фонд социальной защиты населения
76-2	- по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.
02	Начислена амортизация по основным средствам ремонтной мастерской
23-2	Списаны затраты по ремонту здания ремонтной мастерской, кузницы
07-3	Включена в затраты стоимость израсходованных на ремонт здания ремонтной мастерской: - строительных материалов
10-3	-нефтепродуктов
10-5	-запасных частей
23	На стоимость услуг, оказанных: - вспомогательными производствами,
60	- сторонними организациями,
23-10	- машинно-тракторным парком
76-2	На сумму начисленных платежей по страхованию имущества
10,07-3	На стоимость списанных материальных ценностей, израсходованных на устройство ограждений, вентиляторов (расходы по охране труда на производстве)
71	На стоимость приобретенных плакатов
97	На сумму подписки на специальную или справочную литературу
10-11	Списана стоимость спецодежды, спецобуви в соответствии со сроком ее носки
68	Начислены платежи по налогам и сборам

В конце месяца общепроизводственные (цеховые) затраты ремонтной мастерской распределяются между ремонтируемыми объектами и изготавливаемыми изделиями. Включение суммы этих затрат в себестоимость выполненных работ состоит в том, что данные расходы в сложившейся сумме в конце учетного периода распределяются между ремонтируемыми объектами или изготовленными изделиями пропорционально прямой заработной плате рабочих, занятых ремонтными работами, что оформляется Ведомостью распределения общепроизводственных (цеховых) затрат ремонтной мастерской.

Согласно ведомости распределения цеховые затраты ремонтной мастерской списываются в дебет аналитических счетов, учитывающих фактические затраты на ремонт по видам машин, оборудования, изготовления изделий субсчета 23-1 с кредита аналитического счета «Общепроизводственные (цеховые) затраты ремонтной мастерской» субсчета 23-1.

В бухгалтерском учете хозяйственные операции, связанные с ремонтом основных средств, будут отражаться по кредиту счета 23-1 «Ремонтные мастерские» и дебету счетов учета затрат по содержанию ремонтируемых объектов (на сумму затрат по законченным ремонтам):

- 23-3 «Автомобильный транспорт» – грузовых, легковых, специальных машин транспортного и нетранспортного назначения, автобусов;
- 23-10 «Машинно-тракторный парк» – тракторов и сельскохозяйственных машин (прицепных);
- 23-11 «Самоходные машины» – комбайнов и других самоходных машин;
- 10 «Материалы» – на стоимость изготовленных материальных ценностей;
- 08 «Вложения в долгосрочные активы» – на сумму затрат по изготовлению основных средств.

На конец года по счету 23-1 «Ремонтные мастерские» может быть остаток, характеризующий фактическую сумму затрат по незавершенному (незаконченному) ремонту техники или оборудования, а также по незавершенному изготовлению запасных частей или инвентаря.

5.3. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг автомобильного транспорта

Сельскохозяйственные организации учет затрат по содержанию и эксплуатации грузового, легкового, пассажирского автотранспорта и машин специального назначения могут осуществлять на одном аналитическом счете, открытом на субсчете 3 «Автомобильный транспорт» счета 23 «Вспомогательные производства».

Однако, в целях более правильного формирования затрат на эксплуатацию автотранспорта и себестоимости оказываемых им услуг, сельскохозяйственные организации могут в развитие субсчета 23-3 открывать следующие аналитические счета:

- 23-3-1 «Грузовой автотранспорт» (бортовые машины, бензовозы, молоковозы и т.д.);
- 23-3-2 «Пассажирский транспорт» (автомобили разных модификаций);
- 23-3-3 «Легковой автотранспорт» (легковые автомобили разных модификаций);
- 23-3-4 «Специальные автомашины» (пожарные автомашины, тягачи, краны и т.д.);
- 23-3-5 «Общегаражные затраты».

Рассмотрим основные бухгалтерские записи по дебету субсчета 23-3 «Автомобильный транспорт»:

Дебет счета 23-3 «Автомобильный транспорт»	
Кредит счетов	Содержание хозяйственных операций
70	Начислена оплата шоферам
69	Произведены отчисления: - в Фонд социальной защиты населения;
76-2	- по страхованию персонала от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
10-3	Списана стоимость израсходованных: - нефтепродуктов;
10-5	- запасных частей и резины;
10-9	- инвентаря;
07-3	- строительных материалов
02	Начислена амортизация по автотранспорту и основным средствам, обслуживающим автомобильный транспорт
23-1	Отнесена стоимость ремонта, выполненного в ремонтной мастерской
23	Отражена стоимость услуг, оказанных - электро-, водо-, тепло-, газоснабжением, автомобильным и гужевым транспортом, машинно-тракторным парком
71	Списаны: - командировочные расходы;
10-11	- спецодежда и спецобувь в соответствии со сроком ее носки
23-3	Распределены и списаны гаражные затраты
68	Начислены платежи по налогам и сборам

Аналитический учет при журнально-ордерной форме учета ведут на основании

Накопительной ведомости учета работы грузового автотранспорта в Производственном отчете по вспомогательным производствам, содержанию и эксплуатации машин и оборудования (ф. № 18 в), а синтетический – в журнале-ордере формы № 10-АПК.

Затраты по содержанию и эксплуатации автомобильного транспорта рекомендовано учитывать в соответствии со следующей номенклатурой калькуляционных статей производственных затрат: материальные ресурсы, используемые в производстве; оплата труда; отчисления на социальные нужды; содержание основных средств; работы и услуги; расходы по страхованию имущества; прочие затраты; общепроизводственные затраты; расходы денежных средств.

По кредиту субсчета 23-3 «Автомобильный транспорт» учитывают объем выполненных работ и стоимость отработанного масла, снятой резины и других возвратных материалов, что отражается бухгалтерскими записями:

Кредит счета 23-3 «Автомобильный транспорт»	
Дебет счетов	Содержание хозяйственных операций
10	На стоимость оказанных услуг по доставке: - всех видов материалов;
43	- готовой продукции;
11	- молодняка;
07	- оборудования;
20 23 29	На стоимость услуг, оказанных: -основному производству организации; -вспомогательным производствам; -обслуживающим производствам;
25 26	Списание услуг на: -общепроизводственные нужды, - общехозяйственные нужды;
90 91	На стоимость услуг по: - реализации продукции и оказанных услуг на сторону; - выбытию основных средств;
08	На стоимость услуг: - выполненных по строительству объектов, по доставке основных средств и скота для формирования основного стада
10-5 10-3	На стоимость оприходованных: - шин, запасных частей; - отработанного масла

Если учет затрат по содержанию автомобильного транспорта и объемы выполненных им работ ведут на одном аналитическом счете, то калькуляционной единицей по автотранспорту будут являться 1 тонно-километр и 1 машино-день (1 километр пробега).

Для исчисления фактической себестоимости тонно-километров, выполненных грузовым автотранспортом нужно прежде всего определить фактическую себестоимость работ по перевозке людей (рабочей силы) и работ специальных автомобилей. Для этого **определяют фактическую себестоимость одного машино-дня (или 1 км пробега), отработанного всеми автомобилями**, делением суммы учтенных затрат на эксплуатацию автотранспорта, за исключением стоимости оприходованных ценностей (отработанных масел, изношенной авторезины и т.п.), на общее количество учтенных машино-дней (км пробега) за отчетный период.

Фактические затраты по эксплуатации автотранспортных средств, приходящиеся на работу машин, занятых перевозкой людей (рабочей силы) и работы выполненные специальным транспортом определяют умножением фактической себестоимости 1 машино-дня (1 км пробега) на количество машино-дней (км пробега) работы грузовых и работ специальных автомобилей по перевозке рабочей силы.

После этого **определяют фактическую себестоимость 1 тонно-километра** – делением общей суммы учтенных затрат на эксплуатацию автотранспортных средств, за исключением фактических затрат, приходящихся на работу грузовых машин по

перевозке людей (рабочей силы) и специальных машин, стоимости оприходованных ценностей (отработанных масел, изношенной авторезины и т.п.), на количество выполненных тонно-километров.

Если в организации исчисляют фактическую себестоимость услуг автотранспорта только лишь в конце квартала или года, то в течение этого периода (времени) выполненные работы списывают на счета потребителей услуг по нормативно-прогнозной себестоимости, а затем производят соответствующую корректировку ее до фактического размера. Для этого в первую очередь рассчитывается общая сумма отклонений между фактической и нормативно-прогнозной себестоимостью отработанных машино-дней (км пробега, 1 ткм) (далее - машино-дней), а затем размер отклонений в расчете на один машино-день. При определении калькуляционной разницы на один машино-день следует учесть, что нормативно-прогнозная себестоимость работ, выполненных специальными машинами и грузовым автотранспортом по перевозке людей для других вспомогательных производств (ремонтной мастерской, электроснабжению и т.д.), до фактической себестоимости не корректируется. В связи с этим, при определении калькуляционной разницы на единицу, общую калькуляционную разницу делят не на все количество отработанных машино-дней (полугодие, год), а за вычетом объемов, выполненных для других вспомогательных производств.

Умножением отклонений в расчете на один машино-день (км пробега) на количество отработанных машино-дней (км пробега) в соответствующих отраслях и производствах организации исчисляют сумму калькуляционной разницы, подлежащую списанию на счета потребителей услуг.

Для распределения отклонений по потребителям услуг составляют Ведомость распределения разниц между фактической и нормативно-прогнозной себестоимостью работ автомобильного транспорта.

После списания калькуляционных разниц аналитический счет «Автомобильный транспорт» закрывается.

В настоящее время сельскохозяйственные организации имеют специализированные автомобили (молоковозы, бензовозы, техпомощь и др.). По ряду причин (длительный простой под погрузкой и разгрузкой и т.д.) в течение года эти автомобили выполняют значительно меньший объем работ, чем бортовые самосвалы, и себестоимость одного тонно-километра первых, как правило, выше. Для определения реальных расходов на эксплуатацию грузового автотранспорта с учетом специфических условий работы транспортных средств специального назначения учет затрат целесообразно вести **по видам автомобилей**. Затраты на эксплуатацию этих транспортных средств списывают на счета потребителей услуг или распределяют между отдельными объектами учета пропорционально машино-дням, километрам пробега или тонно-километрам.

Общепроизводственные (цеховые, общегаражные) затраты (далее - общегаражные затраты) являются общими для всего автопарка, их учитывают на отдельном аналитическом счете в разрезе предусмотренных статей затрат. Распределение их производится пропорционально автомобиле-дням пребывания их в организации или машино-дням (база распределения расходов оговаривается в учетной политике организации). Для этого в сельскохозяйственных организациях составляется Ведомость распределения общегаражных (цеховых) затрат.

Согласно Ведомости распределения общегаражных (цеховых) затрат будет дана следующая бухгалтерская запись: Дебет счета 23-3, аналитические счета по видам машин, Кредит счета 23-3, аналитический счет «Цеховые (общегаражные) затраты».

После списания калькуляционных разниц на счета потребителей услуг аналитический счет «Грузовой автотранспорт» закрывается, а на корреспондирующих счетах будет отражена фактическая себестоимость оказанных услуг.

5.4. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг энергетических производств

Учет затрат по электроснабжению

Учет оплаченной электроэнергии, затраты по обслуживанию электроустановок, электростанций, подстанций, электродвигателей, осветительной проводки и арматуры, затраты на выработку электроэнергии электростанцией организации учитывают на субсчете 4 «Энергетические производства (хозяйства)» счета 23 «Вспомогательные производства».

Затраты учитывают в разрезе следующих статей:

- оплата труда;
- отчисления на социальные нужды;
- содержание основных средств;
- работы и услуги;
- расходы по страхованию имущества;
- прочие затраты.

Постатейный учет затрат ведется по аналогии учету прямых затрат по содержанию автомобильного транспорта, см. изложенное выше.

По кредиту субсчета 23-4 «Энергетические производства (хозяйства)» в течение отчетного периода списывают стоимость отпущенной электроэнергии на счета потребителей пропорционально количеству использованной электроэнергии.

Количество электроэнергии, полученной со стороны, учитывают в Журнале учета работы вспомогательных производств на основании данных счетчиков или счетов организаций, отпускающих электроэнергию. В нем отражается информация о полученной со стороны электроэнергии, а также о ее расходе по потребителям. Отчет составляет инженер-электрик, утверждает руководитель организации.

Фактические затраты по электроснабжению распределяют ежемесячно по счетам потребителей услуг пропорционально количеству использованной электроэнергии.

Стоимость потребленной электроэнергии по каждому потребителю исчисляется как произведение от умножения фактической себестоимости одного киловатт-часа на количество киловатт-часов израсходованной электроэнергии. После отнесения стоимости электроэнергии по потребителям, счет закрывается и остатка на начало следующего отчетного периода он не имеет.

Если фактическую себестоимость электроэнергии исчисляют в сельскохозяйственных организациях за квартал, полугодие или за год, то затраты по электроснабжению в течение отчетного периода распределяют между потребителями пропорционально количеству использованной электроэнергии по нормативно-прогнозной себестоимости 1 кВт/ч. В конце отчетного периода нормативно-прогнозная себестоимость корректируется до фактического уровня.

Учет затрат по теплоснабжению

Расходы, связанные с выработкой тепла в собственных котельных, содержанием и эксплуатацией тепловых сетей и теплопунктов, а также по оплате полученной тепловой энергии, со стороны, сельскохозяйственные организации учитывают на счете 23 «Вспомогательные производства», субсчете 6 «Теплоснабжение». К затратам по теплоснабжению относят: расходы на оплату труда с отчислениями на социальные нужды работников, занятых обслуживанием теплоснабжения: мастеров, слесарей, техников, кочегаров и других работников; стоимость топлива (нефтепродуктов, угля, торфа, газа, дров) и электроэнергии, израсходованных на технологические цели по теплоснабжению; затраты на содержание и эксплуатацию основных средств (теплоцехов, котельных, тепломагистралей, трубопроводов и др.); стоимость работ, выполненных сторонними организациями и услуг собственных вспомогательных производств; стоимость тепловой энергии, полученной от других организаций.

В теплоснабжении объектом калькуляции является тепловая энергия, а

калькуляционной единицей - 1 гигакалорий (Гкал). Для исчисления фактической себестоимости 1 Гкал нужно все затраты по теплоснабжению разделить на количество выработанной и полученной тепловой энергии со стороны.

Учет затрат по газоснабжению

Затраты по обслуживанию газовых установок учитывают на субсчете 7 «Газоснабжение» счёта 23 «Вспомогательные производства». В состав затрат по газоснабжению включают: расходы на оплату труда работников, обслуживающих газовое хозяйство; отчисления на социальные нужды; содержание основных средств; работы и услуги (включая стоимость газа, полученного от государственных газоснабженческих организаций); расходы по страхованию имущества; расходы денежных средств; прочие затраты.

В газоснабжении калькулируется фактическая себестоимость одного кубического метра газа (1м³). Для исчисления его фактической себестоимости необходимо затраты по газоснабжению, включая стоимость купленного газа, разделить на общее количество кубометров потреблённого газа (магистрального и сжиженного в баллонах). Затраты по газоснабжению относят на потребителей (20 «Основное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и др.) пропорционально количеству отпущенных кубометров газа.

Учет затрат по содержанию холодильных установок

На отдельном субсчете счёта 23 «Вспомогательные производства» учитывают затраты на компрессорные установки для выработки холода (паросиловые станции, котельная). При этом учёт затрат ведут по тем же статьям, что и на электроснабжении. Разница в том, что затраты по эксплуатации компрессорных установок для выработки холода распределяют по потребителям (складам, хранилищам и др.) пропорционально объёму обслуживаемых помещений и сроков хранения (куб. м /сутки), а по видам продукции – пропорционально центнеро-дням её хранения.

5.5. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг водоснабжения

Для учёта затрат и оказанных услуг водоснабжением открывается отдельный субсчет 5 «Водоснабжение» к синтетическому счёту 23 «Вспомогательные производства», записи на котором ведут в соответствии с номенклатурой статей затрат. Калькуляционной единицей водоснабжения является один кубический метр воды. Для исчисления его фактической себестоимости необходимо все затраты по содержанию водоснабжения (включая стоимость поступившей от водоснабжающих организаций воды) разделить на общий объём кубометров воды, поданной через водопроводную сеть организации.

Объём полученной воды определяется по показаниям водоизмерительных приборов или мощности (подаче) водокачки и количеству отработанных часов.

Объём воды, отпущенной потребителю, исчисляется по показаниям водоизмерительных приборов, а при отсутствии – расчётным путём (исходя из действующих норм потребления воды).

Вода, отпущенная потребителям (животноводческим фермам, жилищно-коммунальному хозяйству и др.), списывается ежемесячно на соответствующие счёта по фактической себестоимости одного кубического метра воды.

5.6. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг гужевого транспорта

Учет затрат на содержание рабочего скота ведут на субсчете 8 «Гужевого транспорта», открытом к синтетическому счёту 23 «Вспомогательные производства». Аналитический учёт ведется на одном аналитическом счёте такого же наименования. Для организации

учета затрат рекомендованы следующие статьи:

- материальные ресурсы, используемые в производстве;
- оплата труда;
- отчисления на социальные нужды;
- содержание основных средств;
- работы и услуги;
- расходы по страхованию имущества;
- прочие затраты.

Все вышеперечисленные затраты отражают по дебету аналитического счета «Гужевого транспорт» счета 23 «Вспомогательные производства». При этом составляют следующие корреспонденции счетов:

Дебет счета 23-8 «Гужевого транспорт»	
Кредит счетов	Содержание хозяйственных операций
20-1 10	Списываются скормленные рабочему скоту: - затраты по выращиванию пастбищных кормов, скормленных на корню (путем выпаса); - корма;
10	Списываются: - на лечение животных медикаменты и биопрепараты;
10-9	-хозяйственный инвентарь;
10-11	-стоимость спецодежды и спецобуви в соответствии со сроком ее использования;
10	-солома, использованная для подстилки;
60	Стоимость услуг, оказанных сторонними организациями;
70	Начислена оплата труда рабочим, занятым обслуживанием рабочего скота
69 76-2	Произведены отчисления от заработной платы рабочих, занятых обслуживанием рабочего скота: - в фонд социальной защиты населения; - по обязательному страхованию работников организации от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.
02 23-2	Начислена амортизация по лошадям, зданию и оборудованию конюшни Списаны затраты по ремонту здания конюшни
23 76-2	Оказаны услуги собственными вспомогательными производствами (электроснабжение, водоснабжение, гужевого и автомобильный транспорт); Начислены платежи по страхованию имущества;
23-1	Относятся затраты по ковке лошадей, предварительно учтенные на отдельном аналитическом счете, открытом к субсчету «Ремонтные мастерские»
10-9 10-3	Отпущена со склада в эксплуатацию конская упряжь Списана стоимость израсходованной колесной мази
97	Списывается доля расходов по строительству загонов для лошадей

По кредиту субсчета 23-8 «Гужевого транспорт» учитывают выполненные работы или оказанные услуги, в разрезе потребителей услуг в нормативно-прогнозной их оценке, единицей выполненной работы гужевого транспорта является один рабочий день лошади. Ежемесячно для учета выполненных работ и группировки их по потребителям, в сельскохозяйственных организациях составляют Журнал учета работы вспомогательных производств и Отчет об использовании продукции вспомогательных производств.

Рассмотрим основные бухгалтерские записи по отражению услуг гужевого транспорта.

Кредит счета 23-8 «Гужевого транспорт»	
Дебет счетов	Содержание хозяйственных операций
20-1	Отнесены услуги рабочих лошадей, выполненные: - в растениеводстве (по объектам аналитического учета);
20-2	- в животноводстве (по объектам аналитического учета);
20-3	- в промышленных производствах;
23-8	-во вспомогательных производствах (самообслуживание);
25-1,2	-на общепроизводственные нужды;
26	-на общехозяйственные нужды;

90	-по сбору молока от населения и обработке приусадебных участков;
10, 11, 43, 41	-по доставке материальных ценностей;
08	- на строительство объектов;
97	- по строительству некапитальных сооружений (летних загонов для скота и т.п.);
	Оприходован:
11	- приплод от рабочего скота;
43	-конский волос и шерсть-линька;
10	-навоз, полученный от лошадей;
20-1	-навоз, вывезенный на поля.

Кроме стоимости выполненных работ по кредиту субсчета 23-8 отражается стоимость приплода и побочной продукции (навоз, шерсть-линька и конский волос).

Приплод, полученный от маточного поголовья рабочего скота в течение отчетного периода, учитывают исходя из нормативно-прогнозной себестоимости 60 кормо-дней содержания взрослой лошади. Навоз отражают в нормативной его стоимости, которая складывается из норматива затрат на его уборку (амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств, используемых при удалении навоза), затрат по его выемке из навозоаккумуляторов и хранилища, а также стоимости подстилки. Шерсть-линьку и конский волос учитывают по ценам возможной реализации.

Объектами калькуляции по гужевому транспорту является приплод и выполненные работы, измеряемые в рабочих днях (отработанных коне-днях), а калькуляционными единицами – одна голова приплода и один рабочий день лошади (коне-день).

Себестоимость одного рабочего дня определяется в конце отчетного периода делением всей суммы затрат по содержанию рабочих лошадей за вычетом фактической стоимости приплода, стоимости побочной продукции (навоз, шерсть-линька, конский волос) на количество отработанных дней.

Поскольку себестоимость одной головы приплода рабочих лошадей приравнивается к себестоимости 60 кормо-дней содержания взрослых животных, следовательно, вначале необходимо исчислить себестоимость одного кормо-дня.

Для этого из общей суммы затрат, учтенных по дебету субсчета «Гужевого транспорта», вычитают стоимость побочной продукции (навоз, конский волос, шерсть-линька). Полученный результат делят на общее количество учтенных кормо-дней по рабочему скоту. Для определения стоимости полученного поголовья приплода рабочего скота фактическую себестоимость одного кормо-дня умножают на 60 и на количество голов полученного приплода.

После этого определяют фактическую себестоимость 1 рабочего дня лошадей путем деления всей суммы затрат на содержание гужевого транспорта за вычетом фактической стоимости приплода и побочной продукции на общее количество отработанных рабочих дней.

Определив фактическую себестоимость единицы выполненных работ, определяют и списывают по назначению калькуляционные разницы. Сопоставляя фактические и нормативно-прогнозные затраты определяют общую сумму калькуляционной разницы. Делением этой суммы на количество рабочих дней (без самообслуживания и услуг, оказанных другим вспомогательным производствам) определяют размер отклонения фактической себестоимости рабочего дня от нормативно-прогнозной.

Для распределения этих отклонений по потребителям услуг составляют Ведомость распределения калькуляционных разниц по гужевому транспорту. Распределение отклонений по потребителям услуг производят пропорционально количеству отработанных рабочих дней.

После распределения калькуляционных разниц субсчет 23-8 «Гужевого транспорта» закрывается.

5.7. Учет затрат на содержание и эксплуатацию сельскохозяйственных машин

и оборудования и порядок их включения в издержки производства продукции, работ и услуг

Учет затрат на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка

На субсчете 23-10 «Машинно-тракторный парк» учитывают затраты по содержанию и эксплуатации тракторов на всех видах работ, включая транспортные и землеройные, тракторных прицепов, гаражей, навесов, площадок для хранения техники, сельскохозяйственных машин и других основных средств машинно-тракторного парка.

Однако затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды трактористов-машинистов (фонду социальной защиты населения и по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний), а также стоимость нефтепродуктов, использованных тракторами и другими сельскохозяйственными машинами, на данном субсчете не учитывают. Их включают в состав затрат на возделывание конкретных сельскохозяйственных культур и издержки незавершенного производства (дебет счета 20-1); на содержание отдельных видов и технологических групп скота прямым способом (дебет счета 20-2); на расходы по реализации и заготовлению товарно-материальных ценностей (дебет счетов 90,15, 10, 11 и др.).

Для накопления данных о работе тракторов по маркам, инвентарным номерам, закрепленным за ними механизаторам, предназначена Накопительная ведомость учета использования МТП, которая является основанием для отнесения прямых затрат в издержки производства продукции (работ, услуг) основных отраслей сельскохозяйственной организации и расходы по заготовлению (реализации) товарно-материальных ценностей.

Аналитический учет затрат по содержанию и эксплуатации сельскохозяйственной техники на транспортных и сельскохозяйственных работах ведут на одноименном аналитическом счете по следующей номенклатуре статей затрат:

- материальные ресурсы, используемые в производстве;
- содержание основных средств;
- работы и услуги;
- расходы по страхованию имущества;
- прочие затраты;
- расходы денежных средств.

Рассмотрим основные бухгалтерские записи по дебету счета 23-10 «Машинно-тракторный парк» и кредиту счетов.

Дебет счета 23-10 «МТП»	
Кредит счетов	Содержание хозяйственных операций
10-9	Списывается стоимость инвентаря и хозяйственных принадлежностей;
02	Начислена амортизация по основным средствам, обслуживающим машинно-тракторный парк:
23-1	Отнесена стоимость ремонта, выполненного:
60	- в ремонтной мастерской;
60	- сторонними организациями;
70	На стоимость ремонта, выполненного вне ремонтной мастерской:
69	- начислена заработная плата механизаторам;
69	- произведены отчисления в фонд социальной защиты населения;
76-2	- на сумму платежей по страхованию персонала от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
10-5	Списана стоимость израсходованных:
10-9	- запасных частей и резины;
07-3	- инвентаря;
07-3	- строительных материалов
23	На стоимость услуг, оказанных:
23	- электро-, водо-, тепло-, газоснабжением, автомобильным и гужевым транспортом;

60	- сторонними организациями.
76-2	Отнесены расходы по страхованию основных средств
71	Списаны: - командировочные расходы;
60	- расходы по получению номерных знаков.
68	Начислены платежи по налогам и сборам.

В конце отчетного периода затраты, учтенные на субсчете 23-10 «Машинно-тракторный парк» списываются следующим образом:

- суммы амортизации, затраты на ремонт и другие затраты по содержанию и эксплуатации тракторов, тракторных прицепов, гаражей, навесов, площадок для хранения техники распределяют на объекты учета (культуры, группы культур, виды и технологические группы скота и т.д.), включая и транспортные работы тракторов, пропорционально стоимости израсходованного горючего;

Амортизацию и затраты на ремонт:

- почвообрабатывающих машин распределяют по объектам учета пропорционально площади обработки;

- машин для сеноуборки – пропорционально убранной площади;

- сеялок – пропорционально площади посева;

- машин для внесения в почву удобрений – пропорционально физической массе удобрений, внесенных под сельскохозяйственные культуры (группы культур) и т.п.

Базой для распределения всех остальных затрат по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка является стоимость израсходованного горючего.

Распределенные затраты по эксплуатации машинно-тракторного парка на сельскохозяйственных работах (кроме прямых затрат) включают в объекты аналитического учета основного производства по статье «Содержание основных средств».

Распределенные затраты по эксплуатации машинно-тракторного парка, приходящиеся на транспортные работы, включаются в состав издержек основного производства по статье «Работы и услуги» или в состав транспортно-заготовительных расходов, учитываемых по дебету счетов материальных ценностей.

После распределения затрат аналитический счет «Машинно-тракторный парк» закрывается и остатка на конец отчетного периода не имеет.

Учет затрат на содержание и эксплуатацию самоходных машин

На субсчете 23-11 «Самоходные машины» учитывают затраты по содержанию и эксплуатации зерноуборочных, картофелеуборочных, свеклоуборочных, льноуборочных и других самоходных машин, комбайнов, гаражей, навесов, площадок для хранения данной техники и других основных средств, связанных с содержанием и эксплуатацией самоходных машин.

Затраты по их содержанию и эксплуатации учитываются по такой же методике как и затраты по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка: прямые затраты по эксплуатации относятся на соответствующие счета основного производства, а все другие расходы отражаются на субсчете 23-11 «Самоходные машины». *Аналитические счета к этому субсчету открывают в производственном отчете формы № 18-В на каждый вид самоходных машин (зерноуборочные комбайны, картофелеуборочные комбайны, и др.).* Внутри их информация группируется по статьям:

- содержание основных средств;
- работы и услуги;
- расходы по страхованию имущества;
- прочие затраты;
- расходы денежных средств.

На отдельных аналитических счетах субсчета 23-11 учитываются, как было отмечено выше, все затраты, кроме затрат на оплату труда с отчислениями и стоимости

израсходованных на их работу нефтепродуктов. В конце отчетного периода затраты, учтенные на аналитических счетах, распределяются и включаются в издержки производства продукции растениеводства.

Затраты по содержанию и эксплуатации зерноуборочных комбайнов распределяют пропорционально количеству гектаров уборной площади зерновых и зернобобовых культур и площади многолетних и однолетних трав, уборной на семена. При их распределении каждая статья затрат распределяется отдельно: исчисляется коэффициент распределения (отношение общей суммы расходов к площади уборки), который умножается на количество гектаров уборной площади по каждой культуре. Полученные в результате таких действий произведения являются затратами, которые следует включить в затраты на получение конкретных видов продукции убираемых культур.

Затраты по содержанию и эксплуатации специализированных машин (например, льноуборочных комбайнов и т.п.) относят прямо на соответствующие объекты учета затрат в растениеводстве, что будет подтверждаться корреспонденцией счетов:

Дебет счета 20-1 (аналитические счета по видам культур) – Кредит субсчета 23-11.

ТЕМА 6. УЧЕТ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ И ОБЩЕХОЗЯЙСТВЕННЫХ ЗАТРАТ ОРГАНИЗАЦИИ. УЧЕТ РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

ВОПРОСЫ:

- 6.1 Экономическое содержание и задачи учета затрат на организацию производства и управления
- 6.2 Учет общепроизводственных затрат. Порядок их списания
- 6.3 Учет общехозяйственных затрат
- 6.4 Учет расходов будущих периодов и порядок отнесения их на основные отрасли

6.1. Экономическое содержание и задачи учета затрат на организацию производства и управление

В условиях рыночной экономики возрастает необходимость научного подхода к принятию управленческих решений, от которых зависит экономический успех.

Исследования показывают, что основным условием принятия научно обоснованных управленческих решений в сельскохозяйственной организации является систематическое получение товаропроизводителями необходимой информации о затратах, рынке товаров, услуг.

В сельскохозяйственных организациях затраты по организации производства и управлению подразделяются на бригадные (фермерские, цеховые), общепроизводственные (общепроизводственные) и общехозяйственные.

К **общепроизводственным** относят затраты, связанные с организацией производства и управлением его отдельными отраслями, их обслуживанием. В зависимости от обслуживаемых отраслей различают общепроизводственные затраты в растениеводстве, животноводстве, промышленном производстве. Кроме того, из состава общепроизводственных расходов выделяются также **бригадные** (фермерские, цеховые) и **отраслевые**. Бригадные (фермерские, цеховые) затраты обусловлены организацией производственного процесса в бригадах, на фермах и в цехах, но они не могут быть прямо отнесены на культуру (группу однородных культур), вид и группу животных, вид промышленного производства. Их планируют и учитывают по каждому внутрихозяйственному подразделению (бригаде, ферме, цеху).

Отраслевые затраты связаны с обслуживанием отрасли в целом, и вполне понятно, что они также не могут быть прямо отнесены на калькулируемые объекты учета затрат основного производства (растениеводства, животноводства, промышленного производства).

Общехозяйственные затраты - затраты, связанные с организацией производства и управлением организации и целом. Основные задачи учета расходов по организации производства и управлению: правильное и своевременное документальное оформление операций, полное отражение затрат по их видам и статьям, контроль за рациональным использованием расходов на содержание аппарата управления, выявление резервов снижения этих затрат в полной себестоимости реализованной продукции.

6.2. Учет общепроизводственных затрат. Порядок их списания

Синтетический учет общепроизводственных затрат ведут на счете 25 «Общепроизводственные затраты».

Данный счет служит для обобщения информации о затратах, связанных с обслуживанием и управлением структурными подразделениями основных производств организации.

Данный счет собирательно-распределительный. По дебету счета учитывают затраты в течение года, а по кредиту – в конце отчетного периода (месяца, квартала, года) распределяют и списывают (в течение года в нормативном размере, с корректировкой его в конце года) учтенные затраты.

К счету 25 «Общепроизводственные затраты» могут открываться субсчета: 25-1 «Общепроизводственные (общепромышленные) затраты растениеводства», 25-2 «Общепроизводственные (общепромышленные) затраты животноводства», 25-3 «Общепроизводственные (цеховые) затраты промышленных производств», 25-4 «Общепроизводственные (цеховые) затраты других производств».

Субсчет 25-3 «Общепроизводственные (цеховые) затраты промышленных производств» открывается в тех сельскохозяйственных организациях, которые имеют предприятия по промышленному производству и переработке сельскохозяйственной продукции и есть отдельный аппарат управления осуществляющий их деятельность. В организациях, имеющих небольшие промышленные производства (мельница, пилорама, забой скота), данный субсчет нецелесообразно использовать.

Аналитический учет общепроизводственных затрат ведется в производственном отчете (форма 18-Д) по бригадам, цехам и другим местам возникновения затрат, поэтому общепроизводственные затраты подразделяют на отраслевые, которые учитываются по отрасли в целом (растениеводство, животноводство, промышленное производство), общебригадные, общепромышленные, цеховые, которые учитывают непосредственно по каждому подразделению организации (бригады, фермы, отделения, цеха), а также по статьям затрат и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

Для учета общепроизводственных затрат в сельскохозяйственных организациях оформляют следующие документы:

Группа документов	Наименование документов
Документы по учету материальных ресурсов, используемых в управлении	Требование-накладная; Акт на списание инвентаря, спецодежды и спецобуви; Лимитно-заборная карта; Отчет о движении продукции и материалов и др.
Документы по учету расходов на оплату труда и отчислений на социальное страхование	Табель учета рабочего времени; Путевой лист трактора; Книжка бригадира по учету труда и выполненных работ; Путевой лист служебного (специального) легкового автомобиля; Ведомость распределения оплаты труда, отчислений на социальное страхование и резервов и др.
Документы по учету содержания основных средств	Ведомость расчета амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств; Ведомость амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств; Ведомость амортизационных отчислений по нематериальным активам;

	Ведомость распределения затрат по машинно-тракторному парку.
Документы по учету оказанных услуг собственными вспомогательными производствами и сторонними организациями	Путевой лист трактора; Накопительная ведомость учета использования машинно-тракторного парка; Путевой лист грузового автотранспорта; Накопительная ведомость учета работы грузового автотранспорта; Акты приемки выполненных работ; Отчет об использовании продукции вспомогательных производств.
Документы по учету прочих затрат	Налоговая декларация; Авансовый отчет; Страховое свидетельство; Отчет о движении продукции и материалов; Акт на списание использованных бланков строгой отчетности и др.
Документы распределения расходов на обслуживание и управление производством	Ведомость распределения общепроизводственных затрат

Учет общепроизводственных затрат рекомендовано вести по следующей номенклатуре статей затрат: 1) «Оплата труда аппарата управления отраслевого и прочего персонала»; 2) «Отчисления на социальные нужды»; 3) «Материалы»; 4) «Содержание основных средств»; 5) «Расходы на охрану труда и технику безопасности»; 6) «Работы и услуги»; 7) «Расходы по страхованию имущества»; 8) «Прочие затраты»; 9) «Расходы денежных средств».

По статье **«Оплата труда аппарата управления и прочего персонала»** в растениеводстве учитывают основную и дополнительную оплату труда главных и старших агрономов, заведующих отделениями и участками, бухгалтеров и учетчиков отделений и т.п. В животноводстве - оплату труда главных и старших зоотехников, главного ветврача, заведующих фермами и комплексами, бухгалтеров и учетчиков комплексов и ферм и т.п. Здесь отражают суммы оплаты труда по персоналу: агрономы, зоотехники и другие специалисты, работающие в отделениях и на фермах; бригадиры, помощники бригадиров, полевые объездчики, заправщики-учетчики, агрономы и зоотехники и другие специалисты, не состоящие в штатах отделений и ферм, в случаях, если они не принимают непосредственного участия в управлении производством, а осуществляют технологическое руководство по своей специальности (борьба с вредителями, семеноводство, селекционная работа, механизация трудоемких процессов в животноводстве и т.п.).

По статье **«Отчисления на социальные нужды»** учитывают обязательные отчисления в Фонд социальной защиты населения произведенные от оплаты труда работников аппарата управления и прочего персонала отрасли в размерах, установленных действующим законодательством. Кроме того, по этой статье отражаются отчисления по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний от всех выплат, на которые производятся отчисления в Фонд социальной защиты населения.

По статье **«Материалы»** учитывают стоимость различных материальных ценностей, израсходованных на общепроизводственные цели - общеотраслевые, бригадные, фермерские нужды.

По статье **«Содержание основных средств»** учитывают амортизационные отчисления по основным средствам, затраты на ремонт по основным средствам общепроизводственного (общепроизводственного) и общеотраслевого (общепроизводственного) назначения (агрокабинетов, полевых станков, семенных лабораторий, агрохимлабораторий, ветлечебниц, ветаптек, ветеринарно-санитарных установок, ветлабораторий, зоокабинетов, мочных помещений, ветизоляторов для скота и др.).

По этой статье отражают также расходы на содержание зданий и сооружений и

инвентаря расходы на отопление, освещение, уборку зданий, сооружений и других основных средств общепроизводственного назначения, оборудования ветеринарной службы и т.п.

На статью **«Расходы на охрану труда и технику безопасности»** относят расходы, связанные с изготовлением и устройством приспособлений, обеспечивающих безопасность лиц при работе на машинах и оборудовании (устройство ограждений и агрегатов некапитального характера), сигнализации, вентиляции, защитного заземления, затраты на производственную санитарию (мыло, устройство душа, раздевалок, подвоз воды для мытья и т.д.); содержание помещений и инвентаря, предоставляемых предприятиями медицинским учреждениям для организации медпунктов непосредственно на животноводческом комплексе (ферме) и прочие расходы (на приобретение справочной литературы, плакатов, предупредительных надписей по безопасным приемам труда и другие расходы на выполнение работ, предусмотренных правилами и инструкциями по технике безопасности).

По статье **«Работы и услуги»** учитывают стоимость работ, выполненных собственными вспомогательными производствами (автомобильным, машинно-тракторным и гужевым транспортом) по транспортному обслуживанию: по доставке воды и топлива для тракторов и комбайнов, доставке работников к месту полевых работ и другим видам транспортного обслуживания работ, внутривозвратной переброске материалов и продукции, т.е. относят расходы на перемещение продукции с центрального склада организации в другие подразделения, расположенные за пределами центрального склада и т.д.

По статье **«Расходы по страхованию имущества»** отражают платежи по обязательному и добровольному страхованию имущества общепроизводственного назначения в соответствии с действующим законодательством.

По статье **«Прочие затраты»** относят затраты общепроизводственного характера, не учтенные в предыдущих статьях (командировочные расходы общепроизводственного персонала, расход инвентаря и принадлежностей, используемых в отрасли, расходы на содержание мотоциклов и разъездных лошадей, расходы на оборудование скотомогильников, на карантинные мероприятия, затраты, связанные с проведением ветеринарно-санитарных мероприятий и т.п.).

По статье **«Расходы денежных средств»** отражают налоги, сборы и платежи в бюджет (земельный налог, экологический налог), другие налоги в соответствии с действующим законодательством.

Все вышеперечисленные затраты отражают по дебету аналитических счетов счета 25 «Общепроизводственные затраты» в первом разделе Производственного отчета по общепроизводственным расходам (ф. № 18-Д).

В отчете предусмотрены разделы для учета общепроизводственных затрат растениеводства и общепроизводственных затрат животноводства, в которых накапливается информация о конкретных затратах в разрезе установленных статей. Сумма затрат отражается по каждой статье с подразделением за месяц и с начала года.

Если в учетной политике организации предусмотрен отдельный учет бригадных (фермских, цеховых) и общепроизводственных затрат, то необходимо составлять отчеты по каждому структурному подразделению и сводный отчет по отрасли в целом. Такой порядок ведения аналитического учета общепроизводственных затрат позволяет расширить информационную базу для анализа работ и первичных ячеек (бригад, ферм, цехов) и принятия соответствующих управленческих решений.

Ежемесячно данные из производственных отчетов по общепроизводственным затратам накапливаются в журнале – ордере № 10-АПК

Бухгалтерские записи в производственном отчете по соответствующим статьям затрат отражают по дебету счета 25 «Общепроизводственные затраты», соответствующие субсчета в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму начисленной оплаты труда работникам аппарата управления, а также персоналу, занятому обслуживанием производственного процесса.

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — на сумму отчислений от фонда оплаты труда управленческого и прочего персонала в фонд социальной защиты населения.

68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму начисленных налогов и сборов в бюджет;

10 «Материалы» — на стоимость материальных ценностей, израсходованных для нужд управления и обслуживания производства;

23 «Вспомогательные производства» — на сумму выполненных услуг вспомогательными производствами;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» — на сумму командировочных расходов;

02 «Амортизация основных средств» — на сумму начисленной амортизации по основным средствам общепромышленного назначения.

76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» - на сумму страхования персонала от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

23 «Вспомогательные производства» - на сумму расходов на водоснабжение, отопление, услуг оказанных автотранспортом.

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на стоимость потребленной электроэнергии, затрат на текущий ремонт помещений, техническое обслуживание, выполненные сторонними организациями;

97 «Расходы будущих периодов» - на сумму расходов на подписку специальной литературы, журналов, списанные в затраты в отчетном периоде.

Общепроизводственные (бригадные, фермерские, цеховые) затраты включаются в себестоимость только той продукции, которая производится в бригаде, на ферме, в цеху и отрасли в целом.

Общепроизводственные (общепромышленные) затраты растениеводства распределяют и относят на сельскохозяйственные культуры и виды работ незавершенного производства, а общепромышленные затраты животноводства — на учетные объекты ферм (виды и технологические группы скота). Указанные общепроизводственные затраты распределяются, между объектами планирования и учета затрат могут пропорционально их общей сумме (без затрат по организации и управлению производством), за исключением стоимости семян, посадочного материала в растениеводстве, кормов в животноводстве, материалов и полуфабрикатов в подсобных промышленных производствах или комбинированным способом.

При использовании **комбинированного способа** распределение производится в следующем порядке:

общепроизводственные затраты растениеводства (общепромышленные, общепромышленные):

расходы на оплату труда - пропорционально основной заработной плате производственного персонала в растениеводстве;

остальная часть затрат — пропорционально основной заработной плате производственного персонала плюс затраты на содержание основных средств;

общепроизводственные затраты животноводства (общепромышленные и общепромышленные):

расходы на оплату труда - пропорционально основной заработной плате производственного персонала в животноводстве;

остальная часть затрат - пропорционально основной заработной плате производственного персонала плюс затраты на содержание основных средств;

общепроизводственные затраты промышленных производств (цеховые):

расходы на оплату труда - пропорционально основной заработной плате производственного персонала;

остальная часть затрат - пропорционально основной заработной плате производственного персонала промышленных производств плюс затраты на содержание

основных средств.

Распределение общепроизводственных затрат оформляется Ведомостью распределения общепроизводственных затрат. Она составляется ежемесячно (ежеквартально) бухгалтером. Для ее заполнения используются данные по дебету счета 25 «Общепроизводственные затраты» (по соответствующим субсчетам).

При этом фермские, бригадные, цеховые затраты распределяются на объекты аналитического учета затрат только соответствующих структурных подразделений. А общепроизводственные затраты по растениеводству и животноводству распределяются в целом по организации.

Ведомость является основной для заполнения журнала-ордера ф. № 10-АПК.

На списание общепроизводственных затрат составляют следующие бухгалтерские записи:

Дебет субсчета 20-1 «Растениеводство»

Кредит субсчета 25-1 «Общепроизводственные затраты растениеводства»

Дебет субсчета 20-2 «Животноводство»

Кредит субсчета 25-2 «Общепроизводственные затраты животноводства»

Дебет субсчета 20-3 «Промышленные производства»

Кредит субсчета 25-3 «Общепроизводственные затраты промышленных производств»

Дебет субсчета 90-5 «Управленческие расходы»

Кредит счета 25 «Общепроизводственные затраты»

6.3 Учет общехозяйственных затрат

Синтетический учет общехозяйственных затрат ведут на собирательно-распределительном счете 26 «Общехозяйственные затраты». Он предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с управлением организаций. По дебету данного счета отражаются начисленная амортизация и затраты на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения, затраты на содержание управленческого персонала, затраты на информационные, аудиторские и другие услуги, другие аналогичные по назначению затраты. По кредиту счета в конце отчетного периода (месяца, квартала, года) затраты списываются в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и других счетов.

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут по следующим аналитическим разделам: а) расходы по управлению организацией; б) хозяйственные расходы; в) непроизводительные расходы.

Расходы по управлению организацией (группа А) учитывают по следующим статьям затрат:

- расходы на оплату труда аппарата управления;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы денежных средств;
- расходы по формированию информационной базы и принятию управленческих решений;
- прочие затраты.

По статье **«Расходы на оплату труда аппарата управления»** учитывают основную и дополнительную оплату труда работников общехозяйственного назначения, которые в соответствии с установленной номенклатурой должностей относятся к аппарату управления (руководители и их освобожденные заместители, главные специалисты, являющиеся одновременно заместителем руководителя организации, экономисты, бухгалтера, специалисты инженерно-технической службы, секретари, делопроизводители, уборщицами др.). Начисление оплаты труда производится в соответствии с разработанным в организации Положением об оплате труда, по тарифным ставкам. Затраты труда по этой статье отражаются в двух измерениях: денежном - суммы начисленной оплаты труда в рублях; трудовом - количество затраченных часов.

По статье **«Отчисления на социальные нужды»** учитывают обязательные отчисления

в Фонд социальной защиты населения от оплаты труда работников аппарата управления и прочего персонала общехозяйственного назначения в размерах, установленных действующим законодательством. Кроме того, по этой статье отражаются отчисления по обязательному страхованию персонала от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний от всех выплат, на которые производятся отчисления в фонд социальной защиты населения.

По статье **«Расходы денежных средств»** отражаются налоги, сборы и платежи в бюджет (земельный налог и другие налоги, определенные действующим законодательством), суммы расходов, возмещаемые работникам аппарата управления по служебным командировкам (оплата проезда, суточные, квартирные и др.). Сюда же относят и выплачиваемые суммы подъемных при перемещении работников и прочие денежные расходы.

По статье **«Расходы по формированию информационной базы и принятию управленческих решений»** отражаются канцелярские, почтовые, телефонные и телеграфные расходы; интернет, факсимильная связь, расходы на содержание технических средств управления; бланков учетной и отчетной документации; оплата консультационных и информационных услуг.

К консультационным услугам относят услуги, имеющие своей целью консультирование на договорной основе организаций по вопросам хозяйственной деятельности. К информационным услугам относят услуги по предоставлению организациям на договорной основе деловой, научно-технической, политической и потребительской информации, а также затраты по подписке на отраслевые и правительственные издания, приобретению нормативных документов, справочной литературы и т.д.

По статье **«Прочие затраты»** учитывают расходы на содержание и эксплуатацию административных зданий: отопление, освещение, энергоснабжение, водоснабжение, ремонт основных средств, амортизационные отчисления, арендная плата, стоимость израсходованного инвентаря, содержание легкового автотранспорта, расходы на содержание пожарной военизированной и сторожевой охраны (расходы на оплату труда и отчисления от оплаты труда сторожей, пожарной и сторожевой охраны; суммы выплачиваемые, другим организациям и службам за охрану объектов; расходы на эксплуатацию, содержание и ремонт противопожарных приспособлений, стоимость нефтепродуктов для специального автотранспорта и противопожарных машин, приобретение справочной и специальной литературы и др.).

Хозяйственные расходы (группа Б) рекомендуем учитывать по следующим статьям затрат:

- расходы на оплату труда прочего общехозяйственного персонала;
- отчисления на социальные нужды;
- содержание основных средств общехозяйственного назначения;
- расходы по рационализации и изобретательству;
- охрана труда;
- расходы на подготовку кадров и повышение квалификации;
- прочие затраты.

По статье **«Расходы на оплату труда прочего общехозяйственного персонала»** (с указанием количества отработанных человеко-часов) учитывают основную и дополнительную оплату труда общехозяйственного персонала, не относящегося к аппарату управления: заведующих складами, весовщиков, рабочих кладовых и др. Начисление оплаты труда данным категориям работников производится в соответствии с разработанным в организации Положением об оплате труда, по тарифным ставкам.

По статье **«Отчисления на социальные нужды»** учитывают обязательные отчисления в Фонд социальной защиты населения от оплаты труда работников прочего общехозяйственного персонала в размерах, установленных действующим

законодательством. Кроме того, по этой статье отражаются отчисления по обязательному страхованию персонала от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний от всех выплат, на которые производятся отчисления в фонд социальной защиты населения.

По статье **«Содержание основных средств общехозяйственного назначения»** учитывают суммы амортизационных отчислений по основным средствам общехозяйственного назначения: по складам, весовым, колодцам и другим помещениям и сооружениям общехозяйственного назначения. По этой статье кроме затрат на амортизацию основных средств отражают затраты на техническое обслуживание и ремонт основных средств, отопление, освещение, уборку, водоснабжение и т.д.

По статье **«Расходы по рационализации и изобретательству»** учитывают суммы вознаграждений авторам за изобретения и рационализаторские предложения, расходы на изготовление и испытание моделей и образцов, организация выставок и смотров, конкурсов и других мероприятий по изобретательству и рационализации и др.

На статью **«Охрана труда»** относят затраты, связанные с изготовлением и устройством приспособлений, обеспечивающих безопасность работы (изготовление и устройство приспособлений, обеспечивающих безопасность лиц при работе на машинах и оборудовании, устройство ограждений, сигнализации, вентиляции, защитного заземления и приобретение плакатов и справочников по охране труда, организация выставок, докладов, лекций по охране труда и технике безопасности).

По статье **«Расходы на подготовку кадров и повышение квалификации»** учитывают расходы на производственное обучение, связанное с подготовкой новых работников, а также и расходы на оплату труда преподавателей за лекции и обучение, выплату стипендий успевающим студентам, учащимся, направленным на обучение от организации в высшие учебные заведения и колледжи в размере, не превышающей государственной стипендии, оплату отпусков лицам, успешно обучающимся в вузах и техникумах по вечерней и заочной системе за время пребывания на сессии, а также оплату их проезда в места учебы и обратно, расходы по производственной практике студентов вузов и техникумов, оплату отпусков для сдачи экзаменов в аспирантуру.

По статье **«Прочие затраты»** учитывают расходы на оплату научно-исследовательских работ, проводимых научно - исследовательскими учреждениями по договорам с организациями, расходы по командировкам на выставки и другие расходы, связанные с участием на выставках, оплата услуг банков, расходы на рекламу, представительские расходы.

Непроизводительные расходы (группа В) – это потери от простоев, недостачи в пределах норм естественной убыли сырья, материалов, готовой продукции, списанные на общехозяйственные нужды, выплаты работникам, уволенным с организации в связи с их реорганизацией, сокращением численности работников и штатов.

Непроизводительные расходы являются потерями, вызванными нарушениями нормального хода процесса производства, поэтому они должны находиться под особым контролем. Возникновение этих расходов сигнализирует о недостатках в организации производственной деятельности.

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут в производственном отчете по общехозяйственным расходам (ф. № 18-Г) по организации в целом в разрезе статей, предусмотренных сметой. Бухгалтерские записи в производственном отчете по соответствующим статьям затрат отражают по дебету счета 26 «Общехозяйственные затраты» в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на сумму начисленной оплаты труда работникам аппарата управления;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - на сумму отчислений от фонда оплаты труда управленческого и прочего персонала в фонд социальной защиты населения;

68 «Расчеты по налогам и сборам» - на сумму налогов и сборов в бюджет;

76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» - на сумму по страхованию персонала от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

10 «Материалы» - на сумму стоимости материальных ценностей, израсходованных для нужд управления и обслуживания производства;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» - на сумму командировочных и представительских расходов, а также расходов по повышению квалификации;

97 «Расходы будущих периодов» - на сумму списанной арендной платы, уплаченной вперед, подписки на техническую литературу;

02 «Амортизация основных средств» - на сумму начисленной амортизации (износа) по основным средствам общехозяйственного назначения;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на сумму услуг связи, затрат по текущему ремонту зданий общехозяйственного назначения, электроснабжение, теплоснабжение и т.д.;

23 «Вспомогательные производства» - на стоимость оказанных услуг собственными вспомогательными производствами (водоснабжение, автотранспорт);

05 «Амортизация нематериальных активов» - на сумму начисленной амортизации по нематериальным активам;

51 «Расчетные счета» - на сумму затрат по подготовке денежной наличности в банке;

94 «Недостачи и потери от порчи имущества» - на стоимость отнесенной недостачи материалов в пределах норм естественной убыли.

Ежемесячно (или ежеквартально) общехозяйственные затраты в сумме фактических затрат или в нормативном (плановом) размере списываются следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 5 «Управленческие расходы».

Кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы».

6.4 Учет расходов будущих периодов и порядок отнесения их на основные отрасли

Сельскохозяйственные организации осуществляют расходы, которые относятся к нескольким производственным циклам и включаются в себестоимость производимой продукции на протяжении нескольких отчетных периодов. Данные расходы составляют особую группу затрат и называются расходами будущих периодов. В соответствии с Инструкцией по применению типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного постановлением Минфина РБ от 29.06. 2011 г. №50 в сельскохозяйственных организациях к расходам будущих периодов относятся:

затраты на мероприятия по улучшению земель, осуществляемые за счет собственных средств и включаемые в себестоимость продукции в течение ряда лет, исходя из определенных для отдельных мероприятий сроков их действия и использования;

затраты по устройству некапитальных сооружений и временных приспособлений для нужд производства (летние лагеря и загоны для животных, расходы по устройству сооружений для силосования, сенажирования и других сооружений и приспособлений), используемых в течение нескольких лет;

затраты, связанные с подготовкой и освоением производств новых видов продукции и технологических процессов (пусковые расходы) в тех случаях, когда они не финансируются за счет специальных источников (освоение новых технологий выращивания сельскохозяйственных культур, освоение новых технологий в промышленных производствах, в крупных животноводческих комплексах);

лизинговые платежи;

затраты финансового характера (оплата услуг телефонной связи и радиосвязи за последующие периоды; оплата расходов на подписку специальной литературы и изданий периодической печати; арендная плата за использование объектов основных средств или их отдельных частей (помещений) в соответствии с договором за последующие периоды и др.), которые в последующем списываются в течение срока их действия.

Если срок списания расходов будущих периодов однозначно не определен, организация может установить его самостоятельно. Данное решение должно быть закреплено в её учетной политике.

Учет расходов будущих периодов осуществляют по дебету активного счета 97 «Расходы будущих периодов».

К счету 97 «Расходы будущих периодов» могут открываться субсчета по видам расходов:

97-1 «Затраты на мероприятия по улучшению земель»;

97-2 «Затраты по устройству некапитальных сооружений и временных приспособлений»;

97-3 «Затраты на подготовку и освоение новых организаций, производств, цехов и агрегатов (пусковые затраты)»;

97-4 «Арендная плата (услуги телефонной связи в порядке предварительных платежей)»;

97-5 «Затраты по подписке на деловые издания и на консультационные услуги в порядке предварительной оплаты»;

97-6 «Затраты на рекламу в порядке предварительных платежей»;

97-7 «Затраты по приобретению прикладных программ для ЭВМ и компьютерных баз данных»;

97-8 «Сумма оплаты за отпуск и страховые взносы, приходящиеся на следующий отчетный период»;

97-9 «Организационные расходы»

Аналитический учет ведут по каждому объекту отдельно.

В течение года по дебету аналитических счетов счета 97 «Расходы будущих периодов» учитывают все затраты произведенные за год, а по кредиту отражают только те суммы, которые должны быть отнесены на соответствующие счета в отчетном году. Сроки списания затрат будущих периодов в соответствующие издержки производства регламентируются законодательными и другими нормативными актами или определяются самими организациями

На субсчете 97-1 «Затраты на мероприятия по улучшению земель» в сельскохозяйственных организациях в качестве отдельного вида расходов будущих периодов могут учитываться затраты по внесению удобрений - при условии, что проводились единовременные мероприятия по восстановлению и повышению плодородия земель. В таких случаях распределение стоимости удобрений в зависимости от их вида, периода действия и последствий на почву с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов» в дебет аналитических счетов по культурам (объектам производства) производится в соответствии с пропорциями списания.

В бухгалтерском учете по данному субсчету составляются следующие бухгалтерские записи:

№ п/п	Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
1	97-1	10-15	Списаны минеральные удобрения по улучшению земель
2	97-1	70	Начислена заработная плата рабочим по внесению удобрений
3	97-1	69	Отражены отчисления в ФСЗН от заработной платы рабочих по внесению удобрений
4	97-1	76-2	Отражены отчисления в БРУСП "Белгосстрах" от заработной платы рабочих по внесению удобрений

5	97-1	23	Отражены расходы вспомогательных производств по внесению удобрений
6	97-1 18	60	Выполнены сторонней организацией работы по внесению удобрений Предъявлен НДС по выполненным сторонней организацией работам по внесению удобрений
7	20-1	97-1	Списана доля расходов (на объекты аналитического учета), приходящиеся на затраты отчетного года.

На субсчете 97-2 «Затраты по устройству некапитальных сооружений и временных приспособлений» учитывают затраты по строительству некапитальных временных сооружений, предназначенных для использования в последующие периоды, как летние лагеря и загоны для животных, а также расходы по строительству сооружений для сенажирования и силосования.

Учет затрат по субсчету 97-2 «Затраты по устройству некапитальных сооружений и временных приспособлений» аналогичен, как и по предыдущему субсчету (97-1 «Затраты на мероприятия по улучшению земель»).

Ученные затраты списывают с кредита счета 97-2 «Затраты по устройству некапитальных сооружений и временных приспособлений» равными долями в дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 Животноводство» и субсчет 1 «Растениеводство» с кредита субсчета 97-2.

На субсчете 97-3 «Затраты на подготовку и освоение новых организаций, производств, цехов и агрегатов (пусковые затраты)» учитывают расходы на освоение новых организаций, производств, теплиц и агрегатов (пусковые расходы) состоят из затрат на освоение новых организаций, производств и агрегатов (пусковые расходы): проверка готовности новых организаций, производств, теплиц и агрегатов к вводу их в эксплуатацию путем комплексного опробования (под нагрузкой) всех машин и механизмов (пробная эксплуатация) с пробным выпуском предусмотренной проектом продукции, наладкой оборудования.

Пусковые расходы по освоению вводимых в эксплуатацию новых производственных мощностей и объектов включаются в затраты соответствующих производств в течении нормативного срока освоения производственных мощностей, но не более чем в течение 3 лет.

На сумму списываемых затрат в течении нормативного срока освоения новых производственных мощностей составляют бухгалтерскую запись: Кредит субсчета 97-3 «Затраты на подготовку и освоение новых организаций, производств, цехов и агрегатов (пусковые затраты)», дебет счетов 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства».

На субсчете 97-4 «Арендная плата (услуги телефонной связи в порядке предварительных платежей)» учитывают оплату за аренду отдельных объектов основных средств отражается по дебету субсчета 97-4 «Арендная плата (услуги телефонной связи в порядке предварительных платежей)» в части размера платы, приходящейся на следующий отчетный период, и счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» в части налога на добавленную стоимость и кредиту счетов учета расчетов или денежных средств (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 51 «Расчетный счет»).

При наступлении отчетного периода, к которому относится соответствующая часть арендной платы, она списывается ежемесячно с кредита счета 97-4 в дебет счетов учета объектов, на которых используются данные основные средства: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты» и др.

Расходы на оплату услуг телефонной и радиосвязи отражаются по дебету счетов 97 «Расходы будущих периодов» и 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счетов учета расчетов и денежных средств в сумме абонентной платы и налога на добавленную стоимость, указанной в предъявленном к

оплате счетов за пользование этими средствами связи. В соответствии с расчетом данные расходы списываются ежемесячно с кредита субсчета 97-4 в течение отчетного периода (отчетного года), к которому они относятся, в дебет счетов учета объектов потребителей данных услуг: 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» и др.

Расходы по оплате телефонных переговоров как с использованием городских номеров телефонов, так и при использовании мобильной, факсимильной, спутниковой и радиосвязи, - сумме, предъявленной к оплате предприятиями связи и телекоммуникационными компаниями.

На субсчете 97-5 «Затраты по подписке на деловые издания и на консультационные услуги в порядке предварительной оплаты» учитывают расходы по подписке на периодические и непериодические издания делового характера (справочные, информационные, нормативные и т.п.), содержащие сведения о финансовых, коммерческих новостях, налогах и учете, законодательные и нормативные акты а также информационные, консультационные услуги произведенные ранее отчетного периода, за который они будут поступать, отражаются по дебету субсчета 97-5 «Затраты по подписке на деловые издания и на консультационные услуги в порядке предварительной оплаты» в части стоимости подписки или, оказания услуг согласно договору и 18 «Налог на добавленную стоимость» по приобретенным товарам, работам услугам в части налога на добавленную стоимость и кредиту счетов учета расчетов и денежных средств.

В соответствии с расчетом в течение отчетного года, к которому они относятся, расходы будущих периодов списываются в дебет счетов 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» и др.

На субсчете 97-6 «Затраты на рекламу в порядке предварительных платежей» учитывают расходы на рекламу продукции, работ и услуг, которые состоят из расходов организации по информационному воздействию на потребителя для продвижения продукции (работ, услуг) на рынках сбыта: разработка и издание рекламных изданий; рекламные мероприятия через средства массовой информации: приобретение, изготовление, копирование, дублирование и демонстрации рекламных кино-, видео- и диафильмов и др.

Бухгалтерский учет расходов по рекламе ведется аналогично учету расходов по оплате телефонной и радиосвязи - по дебету субсчета 97-6 «Затраты на рекламу в порядке предварительных платежей» и 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам работам, услугам» и кредиту счетов учета расчетов и денежных средств (Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 51 «Расчетный счет») в сумме платы за приобретаемые рекламные услуги и налога на добавленную стоимость, указанной в предъявленном к оплате счете за размещение (пользование) данных услуг.

В соответствии с расчетом эти расходы списываются ежемесячно с кредита субсчета 97-6 в течение отчетного периода (отчетного года), к которому они относятся в дебет счетов учета объектов потребителей данных услуг: 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» и др.

На субсчете 97-7 «Затраты на приобретение прикладных программ для ЭВМ и компьютерных баз данных» учитывают приобретенные экземпляры произведений, содержащие прикладные программы для ЭВМ и компьютерных баз данных (с НДС). Данные расходы отражают бухгалтерской записью по дебету субсчета 97-7, 18 «Налог на добавленную стоимость» по приобретенным товарам, работам, услугам и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Ежемесячное списание стоимости программ для ЭВМ, компьютерных баз данных, приобретаемых и используемых для собственного потребления в течении периода, зафиксированного в договоре (приказом руководителя, учетной политикой организации) отражается бухгалтерской записью: дебет счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные затраты» и др., кредит субсчета 97-7.

На субсчете 97-8 «Суммы оплаты за отпуск и страховые взносы, приходящиеся на

следующий отчетный период» учитывают начисленные суммы оплат за отпуск и страховые взносы (отчисления в ФСЗН и на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, приходящихся на следующий отчетный период) учитываются по дебету субсчета 97-89 «Суммы оплаты за отпуск и страховые взносы, приходящиеся на следующий отчетный период» и кредиту счетов 70 «Расходы с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Включение в состав себестоимости продукции (работ, услуг) суммы оплаты за отпуск и страховые взносы, начисленные в предыдущем отчетном периоде и относящиеся к текущему отчетному месяцу отражается бухгалтерской записью: дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др., кредит субсчета 97-8.

На субсчете 97-9 «Организационные расходы» учитывают организационные расходы, связанные с регистрацией вновь создаваемой организации, которые несут учредители: регистрация учредительных документов, оплата нотариальных услуг, уплата соответствующих госпошлин по регистрации, расходы по приобретению печати и штампов организации, оплата услуг по получению учетного номера плательщика налогов и др. На сумму организационных расходов составляем бухгалтерскую запись: дебет субсчета 97-9 и кредит счетов денежных средств и расчетов (51 «Расчетный счет», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»).

Списание на затраты расходов будущих периодов производится в порядке, предусмотренном учетной политикой, с отражением в дебет счета 26 «Общехозяйственные затраты», кредит субсчета 97-9 «Организационные расходы».

Расходы будущих периодов по организованному набору рабочих списываются на издержки ежемесячно в размерах, предусмотренных соответствующей смете расходов. При этом в конце года разница между фактическими расходами и суммой по смете относится по принадлежности полностью. В качестве расходов будущих периодов может остаться лишь сумма, приходящаяся на количество принятых по найму, но не прибывших рабочих, скорректированная на процентное соотношение принятых и прибывших на протяжении года.

Аналитический учет затрат расходов будущих периодов ведут по каждому объекту отдельно, в производственном отчете по прочим видам затрат (расходов) (ф. № 18-Ж). Затраты группируются в соответствии с номенклатурой статей, предусмотренной сметами или установленной организацией. Данные производственного отчета в конце отчетного периода переносят в журнал-ордер (ф. № 10-АПК).

ТЕМА 7. УЧЕТ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ РАСТЕНИЕВОДСТВА

ВОПРОСЫ:

- 7.1 Особенности технологии производства в растениеводстве и их влияние на организацию учета затрат и исчисление себестоимости продукции
- 7.2 Задачи бухгалтерского учета в растениеводстве. Классификация отраслей растениеводства. Объекты учета затрат
- 7.3 Учет затрат по незавершенному производству. Учет распределяемых расходов
- 7.4 Распределение затрат на содержание основных средств, используемых в растениеводстве, затрат по орошению и осушению
- 7.5 Первичный, синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции растениеводства
- 7.6 Учет затрат по центрам ответственности. Учет затрат в целом по организации
- 7.7 Подготовительные работы по составлению калькуляции себестоимости продукции. Особенности закрытия счета 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство»
- 7.8 Исчисление себестоимости продукции растениеводства
- 7.9 Порядок определения и списания разниц между фактической и нормативно-прогнозной себестоимостью продукции растениеводства

7.1. Особенности технологии производства в растениеводстве и их влияние на организацию учета затрат и исчисление себестоимости продукции

Растениеводство – одна из основных отраслей сельскохозяйственного производства. Главной задачей растениеводства является резкое увеличение производства кормов для создания прочной кормовой базы животноводства. Важную роль в решении этих задач должен играть точный и своевременный учет затрат и выхода продукции отрасли растениеводства.

На кругооборот средств в растениеводстве существенный отпечаток накладывает сезонный характер производства, в частности разрыв между периодами производства и выхода продукции. Производственный процесс в растениеводстве длится многие месяцы и сельскохозяйственные организации производят затраты под урожай двух смежных лет, поэтому бухгалтерский учет должен четко разграничивать затраты по годам.

Затраты в растениеводстве связаны с возделыванием конкретных культур, что также должно четко разграничиваться в бухгалтерском учете, поэтому аналитический учет производственных затрат организуется по видам производств и культурам, к возделыванию которых относятся затраты.

Технологический процесс производства в растениеводстве включает следующие основные комплексы работ: подготовка почвы к посеву, посев, уход за посевами, уборка урожая и т.д. Каждый из этих комплексов состоит из большого количества конкретных работ. Следовательно, производимые затраты в бухгалтерском учете должны быть разграничены по видам выполненных работ.

В производственном процессе отрасли растениеводства при выполнении конкретных работ расходуются различные материальные ценности, изнашиваются используемые основные средства, оплачивается труд производственных рабочих. Все эти расходы в учете должны накапливаться отдельно, т.е. учет должен вестись по статьям затрат.

Ввиду рассредоточенности сельскохозяйственного производства выполняемые работы и затраты одновременно производятся в разных хозяйственных подразделениях, поэтому учет затрат должен быть организован в разрезе этих подразделений.

В соответствии с особенностями производственного процесса в растениеводстве бухгалтерский учет должен обеспечить получение необходимой информации об уровне

затрат по смежным годам производства, по видам производств и культурам, основным видам, выполняемых работ, статьям затрат и конкретным подразделениям предприятия.

Получение этой информации обеспечивается путем открытия соответствующих аналитических счетов учета производственных затрат, применением соответствующих форм регистров и методов учета и распределения косвенных затрат между объектами учета затрат.

Принципы организации учета затрат в растениеводстве, как и базы распределения косвенных расходов, должны найти отражение в приказе об учетной политике предприятия.

7.2. Задачи бухгалтерского учета в растениеводстве. Классификация отраслей растениеводства. Объекты учета затрат

Перед учетом затрат в растениеводстве поставлены следующие основные задачи:

- точное, своевременное и полное отражение затрат и выхода продукции на объектах аналитического учета;

- правильное и экономически обоснованное разграничение затрат по культурам или группам культур (по основным производствам);

- разграничение затрат в разрезе отдельных статей;

- точное и экономически обоснованное разграничение затрат по смежным годам производства (с выделением затрат, относящихся к последующим сельскохозяйственным периодам в котором будет получена продукция);

- разграничение затрат по подразделениям хозяйства для контроля за выполнением выданных заданий и оперативного руководства.

Управленческий аспект учета затрат заключается в его организации по отдельным направлениям для осуществления контроля за ними: оперативный контроль по всем объектам учета затрат, структурным подразделениям, ответственным лицам, а также последующий аудит всей системы внутреннего контроля организации. Поэтому учет затрат дополнительно должен обеспечить решение следующих задач:

- формирование затрат по местам их возникновения, центрам затрат и центрам ответственности в сопоставлении с нормативами расходования ресурсов;

- формирование необходимой информационной базы для внутренней отчетности по объектам управления, определения содержания ее форм с целью осуществления анализа, контроля и регулирования затрат;

- осуществление маржинального анализа по структурным подразделениям (центрам ответственности) и по видам производимой продукции.

В результате организуется двухуровневая система производственного учета:

- по центрам ответственности (подразделениям) в разрезе прямых переменных затрат без деления их по объектам учета (управленческий компонент);

- в целом по организации в обычном порядке в разрезе объектов учета затрат и исчислением полной фактической себестоимости произведенной продукции.

Для учета прямых переменных затрат, формируемых и контролируемых соответствующими центрами ответственности (подразделениями), а также объема продаж продукции (ее передачи другим подразделениям, оказания услуг) рекомендуется специальная форма Лицевого счета, в котором отражаются все необходимые показатели. Данные Лицевого счета центра ответственности (подразделения) заполняются бухгалтерией организации на основании соответствующих первичных учетных документов. По итогам работы каждого отчетного месяца (квартала) руководство центра ответственности (подразделения) получает Лицевой счет с результатами работы.

Под объектами учета затрат понимают виды деятельности, производства или этапы производственного процесса, по которым группируются затраты производства с целью исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), управления процессом

формирования себестоимости и производственной деятельностью предприятия.

Объектами учета затрат для целей управления ими являются экономические элементы и статьи затрат, структурные подразделения (места возникновения затрат - центры затрат и центры ответственности; носители затрат - виды выпускаемой продукции, работ и услуг).

Объектами учета затрат в растениеводстве являются: *сельскохозяйственные культуры, группы однородных по технологии выращивания культур; виды работ незавершенного производства; затраты, предстоящие распределению; прочие объекты.*

Номенклатура объектов учета затрат по каждой из этих групп устанавливается с учетом специализации и технологии выращивания сельскохозяйственных культур и закрепляется приказом об учетной политике организации.

Во всех случаях, когда затраты можно отнести непосредственно на ту или иную сельскохозяйственную культуру, их учитывают отдельно по объектам учета затрат первой группы, то есть по выращиваемым культурам.

Организации, в которых незначительные площади заняты овощными культурами (плодово-ягодными насаждениями) и которые не специализируются на выращивании овощных плодовых и ягодных культур, такие организации учет затрат ведут в целом по овощным культурам открытого грунта и по группам плодовых и ягодных культур.

На предприятиях с высоким уровнем нормирования затрат и предоставленной производственным подразделениям широкой самостоятельности по решению руководителя и с согласия вышестоящей организации учет затрат может осуществляться в целом по подразделению, в разрезе калькуляционных статей с последующим их распределением по культурам (группам культур), незавершенному производству пропорционально нормативным (прогнозным) затратам.

Вторая группа. Объекты учета затрат по выполняемым сельскохозяйственным работам выделяются в том случае, если затраты по этим работам не могут быть отнесены на объекты учета по культурам (группам культур) под урожай текущего года. Это относится к затратам под урожай будущих лет, т. е. к незавершенному производству растениеводства. В данной группе выделяют в качестве объектов учета затрат следующие виды работ: посев озимых зерновых на зерно по каждой культуре, озимые зерновые на зеленый корм и силос, подзимний посев овощных культур (по культурам), подъем зяби, внесение органических удобрений, внесение минеральных удобрений, снегозадержание (в IV квартале), многолетние травы посева прошлых лет (переходящие под урожай будущих лет), многолетние травы беспокровные посева весны и осени отчетного года, многолетние травы подпокровные посева весны и осени отчетного года, пары под яровые культуры урожая будущего года, освоение новых земель, улучшенные (коренного улучшения) сенокосы и культурные пастбища (осенняя подкормка и другие виды работ), поверхностное улучшение сенокосов и пастбищ, затраты до известкованию, гипсованию почв, затраты по первичному культивированию мелиорируемых земель, работы в парниках, теплицах, в питомниках, прочие работы незавершенного производства (по видам).

Затраты на конец года, учтенные на аналитических счетах этой группы, остаются в незавершенном производстве и переходят на следующий год. В следующем году их относят (если принадлежность ясна) или распределяют на объекты учета затрат по культурам (см. раздел 7.3). При этом применяются различные способы распределения. Отдельные виды затрат (известкование и гипсование, первичное окультуривание мелиорируемых земель и др.) распределяются на объекты учета в течение 5—7 лет, поэтому такие затраты могут находиться в составе незавершенного производстве несколько лет.

Третья группа. Отдельные виды затрат нельзя сразу отнести на объекты учета первой или второй группы, так как они относятся к нескольким или многим объектам учета затрат. Их называют *распределяемые* затраты. В течение года их учитывают на отдельных

аналитических счетах, а в конце года распределяют. Их отличие от объектов учета затрат второй группы состоит в том, что они полностью распределяются в отчетном году и в качестве незавершенного производства не остаются на следующий год.

К объектам учета затрат этой группы относятся следующие распределяемые расходы: амортизационные отчисления, затраты на ремонт (или отчисления на ремонт) основных средств, используемых в растениеводстве, затраты на орошение, затраты на осушение, затраты на содержание полезащитных полос и другие

По каждому из перечисленных объектов учета затрат открывают отдельный аналитический счет, на котором учитывают соответствующие расходы в соответствии с установленной номенклатурой статей (если они выделяются). В конце года эти аналитические счета закрывают путем распределения расходов на объекты учета затрат первой и второй групп. При этом применяют различные методы распределения в зависимости от специфики каждого вида затрат.

Четвертая группа. Некоторые виды затрат в отрасли растениеводства неразрывно связаны с производством кормов (кормопроизводство), послеуборочной доработкой продукции и т. п. Эти затраты учитывают на отдельных аналитических счетах: заготовка силоса, заготовка сенажа, производство травяной муки, заготовка сена, соломы, половы, ботвы, послеуборочная доработка продукции и др. Выделение этих затрат в качестве отдельных объектов учета, связано либо с необходимостью более точного исчисления себестоимости отдельных видов сопряженной и побочной продукции, либо с обособлением в отдельную группу затрат по кормопроизводству. В конце года либо исчисляют себестоимость продукции, либо распределяют затраты на счета объектов первой группы

7.3. Учет затрат по незавершенному производству. Учет распределяемых расходов

Важнейшая особенность отрасли растениеводства состоит в том, что производственный процесс по возделыванию многих сельскохозяйственных культур не ограничивается календарным годом. Поэтому все затраты растениеводства в учете можно подразделить на затраты прошлых лет под урожай текущего года и затраты под урожай будущих лет (посев озимых зерновых; многолетние травы посева прошлых лет (переходящие под урожай будущих лет); многолетние беспокровные посева весны и осени отчетного года; многолетние под покровные посева весны и осени отчетного года).

Практически первые две группы затрат с началом календарного года объединяются, т. е. затраты прошлых лет списываются на соответствующие аналитические счета затрат под продукцию текущего года. Таким образом, в учете будут выделены затраты под урожай текущего года и затраты под урожай будущих лет.

Затраты под урожай будущих лет учитывают на отдельных аналитических счетах по видам работ (подъем зяби; лущение (без зяблевой пахоты); внесение органических удобрений; внесение минеральных удобрений; пары под яровые культуры урожая будущих лет и др.; известкование и гипсование почв и др.), поскольку в момент производства по большинству из них еще не известно, к возделыванию каких культур они относятся.

Все затраты по незавершенному производству в первый год учитывают по тем же статьям, что и затраты под урожай текущего года. В том случае, когда часть незавершенного производства включается в затраты под культуры урожая текущего года частями и, следовательно, учитывается в течение нескольких лет, например многолетние травы, в последующие года такие затраты учитывают без детализации, т.е. комплексной статьями.

Затраты незавершенного производства на культуры урожая текущего года списываются следующим образом. Все расходы на посев озимых культур перечисляют по каждой статье отдельно на аналитические счета озимых культур урожая соответствующего года.

Что касается работ под яровые культуры будущего года, то по ним часто не известно, под какую культуру они будут использованы. Поэтому весной будущего года, после определения фактических площадей посева под те или иные культуры, затраты с аналитических счетов соответствующих работ распределяют (также постатейно) пропорционально площадям посева.

Распределение затрат незавершенного производства — важный этап в учете, поэтому ему следует уделить должное внимание. Затраты и объем незавершенного производства перед распределением уточняют и выявляют площади погибших зимой посевов. Поэтому после проведения весеннего сева и уточнения использования площадей агроном представляет в бухгалтерию «Ведомость распределения объемов работ по незавершенному производству». Затем, определяют те объекты учета, на которые должны быть отнесены затраты незавершенного производства по каждому виду работ. Для распределения затрат незавершенного производства составляют «Расчет распределения затрат прошлых лет по культурам текущего года и будущих лет», где по объектам учета затрат отражают сумму распределяемых расходов незавершенного производства постатейно. По каждому виду работ определяют сумму затрат на 1 га (всего и постатейно). Затем в соответствии с использованием площадей под культуры производят распределение затрат. Таким путем распределяют затраты по зяблевой пахоте, парам, снегозадержанию, внесению органических и минеральных удобрений и т. д.

По отдельным видам незавершенного производства: многолетние травы, затраты по известкованию кислых почв и гипсованию солонцовых почв применяют и другие методы распределения затрат.

Затраты по посевам многолетних трав распределяют на затраты данного года исходя из периода использования трав комплексно, без детализации по статьям (при двух летнем использовании ежегодно по 50% суммы; при трехлетнем — по 34 % первый год и по 33 % в два последующие).

Расходы на известкование и гипсование учитывают на отдельном аналитическом счете по статьям. Эти затраты относят постатейно на объекты учета — по соответствующим культурам, размещенным на этих площадях, под которые произведены работы, ежегодно равными долями в течение 5-7 лет.

Затраты на первичное окультуривание мелиорируемых земель по культурным, улучшенным естественным пастбищам и другим угодьям учитывают на отдельных аналитических счетах. К ним относятся затраты на внесение в почву торфа, торфяных компостов и других органических и минеральных удобрений, включая затраты на их добычу; залужение сенокосов и пастбищ, включая приобретение семян многолетних трав; рыхление пахотного слоя и грядкование на тяжелых и средних минеральных почвах; выборочное бороздование, для отвода излишних поверхностных вод и др. Эти затраты учитывают в составе незавершенного производства, на отдельных счетах по видам мероприятий и относят на себестоимость продукции культурных и улучшенных пастбищ ежегодно равными долями в течение 7 лет, после ввода в действие участков улучшенных мелиорируемых земель.

Распределяемые расходы учитываются на отдельных аналитических счетах по предусмотренным статьям затрат. К данным затратам относятся амортизационные отчисления по основным средствам, используемым в растениеводстве, затраты (отчисления) на ремонт основных средств, используемых в растениеводстве; затраты на орошение, осушение; содержание полезащитных полос.

Значительную часть выращиваемых в отрасли растениеводства культур используют на кормовые цели. В соответствии с действующим порядком учета на субсчете 20-1 «Растениеводство» учитывают не только производство этой продукции, но и переработку ее с доведением до состояния, пригодного к скармливанию скоту. Для этого открывают аналитические счета «Заготовка силоса», «Заготовка сенажа», «Производство травяной муки (резки)». При организации в хозяйстве специальных цехов по промышленному

производству комбикормов учет ведут на субсчете 20-3 «Промышленное производство». Рассмотрим порядок учета по каждому из этих счетов.

7.4. Распределение затрат на содержание основных средств, используемых в растениеводстве, затрат по орошению и осушению

Учет начисленной амортизации на аналитическом счете «Амортизация основных средств растениеводства, подлежащая распределению» ведется отдельно по группам основных средств, по которым отдельно распределяется амортизация.

Ученные суммы амортизации распределяют на счета учета объектов затрат пропорционально объему выполненных работ. Например, начисленная амортизация: по зернохранилищам машинам для очистки и сушки зерна — пропорционально массе хранимого зерна по видам; машинам для очистки и сушки зерна — пропорционально массе собранного зерна, по постройкам для хранения удобрений — пропорционально массе удобрений, внесенных удобрений по видам и т. д.

Основанием для распределения амортизации является Ведомость распределения амортизации по основным средствам отрасли растениеводства. В ней по каждому виду основных средств в соответствии с данными аналитического счета указывают сумму амортизации, базу для распределения и распределяют суммы амортизации на конкретные объекты учета затрат. В течение года могут относиться на объекты аналитического учета суммы амортизации в нормативном размере с корректировкой, до фактического размера, в конце года.

Затраты (отчисления) на ремонт основных средств, используемых в растениеводстве, подлежащие распределению, также учитывают на отдельном аналитическом счете с таким же наименованием. Порядок учета и распределения этих сумм такой же, как и по амортизации.

Все затраты на орошение, которые непосредственно могут быть отнесены на счета затрат по культурам (прямые затраты), списываются на эти счета. К таким расходам относятся: затраты на полив (вручную или с помощью соответствующих установок и агрегатов), текущая планировка площади, нарезка и планировка выводных борозд, ломка корки, нарезка борозд, валиков, полос их т. д. В то же время, значительная часть затрат на орошение, включая и такой важнейший их вид, как расходы на подачу воды, не может быть отнесена непосредственно на счета культур, возделываемых на орошаемых землях (распределяемые затраты). Поэтому в течение года эти затраты учитывают на аналитическом счете «Затраты по орошению, подлежащие распределению».

В конце года учтенные на данном аналитическом счете затраты по предусмотренным статьям, кроме расходов на организацию и управление производством, распределяют на объекты учета затрат по культурам (относящимся к орошаемым и условно орошаемым) и видам работ. Распределение делается пропорционально поливо-гектарам постатейно с включением в соответствующие статьи объектов учета затрат в разрезе культур и видов работ (оплата труда, топливо и т. д.). При значительных суммах затрат в течение года их списывают в нормативном размере с корректировкой в конце года до фактического.

В отдельные годы по сложившимся климатическим условиям полив не нужен. В этом случае затраты на содержание оросительной сети, учтенные на счете «Затраты по орошению, подлежащие распределению», относят на объекты учета затрат по культурам и видам работ пропорционально площадям сельскохозяйственных культур (работ) на поливных землях.

Таким образом, общая сумма затрат на орошение по каждому объекту учета складывается из суммы затрат на орошение, отнесенных прямым путем, и распределяемых затрат, списанных в конце года.

Учет затрат по аналитическому счету «Затраты по осушению, подлежащих распределению», строится примерно в таком же порядке, как и учет затрат на орошение.

Расходы, которые непосредственно могут быть отнесены на счета учета затрат по культурам и видам работ (прямые затраты), списывают непосредственно на соответствующие объекты учета затрат. На данном счете в течение года накапливают затраты по осушению, которые не могут быть прямо отнесены на эти объекты учета (затраты на оплату труда работников по содержанию системы осушения земель (каналов), гидротехнических сооружений и устройств, отчисления на социальные нужды, амортизация и затраты (отчисления) на ремонт этих сооружений и: устройств, услуги вспомогательных производств и т. п.) Как и по орошению, на этот счет относят только эксплуатационные расходы. Затраты же капитального характера на осушение учитывают на счете долгосрочных вложений.

В конце года учтенные на данном аналитическом счете расходы распределяются по статьям на культуры пропорционально посевным площадям, размещенным на осушенных землях. При значительных суммах затрат в течение года их относят в нормативном размере с корректировкой в конце года до фактического.

На аналитическом счете «Содержание полезащитных лесных полос» учитывают эксплуатационные расходы на содержание полезащитных лесных полос: прореживание, очистка, борьба с вредителями и болезнями и т. д. В течение года учтенные на счете затраты за вычетом оприходованных дров и другой используемой побочной продукции лесных полос списывают на аналитические счета культур, находящихся под воздействием полезащитных полос, пропорционально посевным площадям с отнесением на статью «Содержание основных средств».

7.5. Первичный, синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции растениеводства

Синтетический учет затрат и выхода продукции растениеводства ведется на синтетическом счете 20 «Основное производство» субсчете 1 «Растениеводство».

По дебету данного счета отражается сальдо по незавершенному производству на начало отчетного периода, а также учтенные за отчетный период фактические затраты на производство продукции растениеводства. А по кредиту – сумму затрат относящихся к гибели посевов от стихийных бедствий, выход продукции в нормативно прогнозной оценке, которая в конце года доводится до уровня фактических затрат путем списания с кредита счета калькуляционных разниц.

В конце года на дебет счета списывают расходы по организации и управлению производством, которые предварительно учитывают на счетах: 25.1 «Общепроизводственные затраты растениеводства».

Аналитический учет затрат на производство и выход продукции растениеводства осуществляется в разрезе производственных подразделений по объектам учета, которые были рассмотрены выше.

Обобщающим регистром о затратах и выходе продукции по соответствующему подразделению и по объектам аналитического учета является *производственный отчет по растениеводству (ф.18)*. Он состоит из трех разделов.

- I. Затраты на производство продукции растениеводства (дебет субсчета 20-1);
- II. Выход продукции растениеводства (кредит субсчета 20-1);
- III. Обороты (месячные) по кредиту субсчета 20-1 в разрезе корреспондирующих счетов.

Учет затрат рекомендовано вести по следующей номенклатуре статей:

Материальные ресурсы, используемые в производстве;

Оплата труда;

Отчисления на социальные нужды;

Содержание основных средств;

Работы и услуги;

Расходы по страхованию имущества;
Прочие затраты;
Общепроизводственные затраты;
Расходы денежных средств.

На статью **Материальные ресурсы, используемые в производстве**, относится стоимость сырья и материалов, приобретенных как со стороны, так и собственного производства, которые предусмотрены в соответствии с технологией выращивания, соответствующей культуре или группы культур.

По данной статье отражают стоимость семян и посадочного материала, израсходованных под соответствующую культуру (в том числе семена, израсходованные на подсев изреженных и пересев погибших посевов). Затраты семян и посадочного материала отражают в двух измерителях: в натуральном (количество кг действующего вещества) и в денежном.

Стоимость израсходованных семян отражают по данной статье в следующей оценке: покупных – по ценам приобретения, включая расходы по их доставке в организацию, собственного производства, перешедших с прошлого года – по фактической себестоимости, текущего — в нормативно-прогнозной себестоимости с корректировкой в конце года до фактического размера. В себестоимость семян включают и расходы на их доведение до посевных кондиций (сушка, очистка, сортировка, калибровка и т. п.).

Что касается затрат на подготовку семян к посеву (протравливание, погрузка и транспортировка их к месту сева и т. п.), то их на данную статью не относят; а списывают на соответствующие культуры в составе статей затрат по принадлежности (оплата труда, транспортные услуги и др.).

Стоимость удобрений учитывают отдельно по минеральным, включая микроудобрения, бактериальные (по стоимости и с учетом качества в центнерах физического веса и килограммах питательного вещества) и органическим удобрениям (по стоимости и в тоннах).

В составе данной статьи отражают затраты на борьбу с сорняками, вредителями и болезнями сельскохозяйственных растений различных средств химической защиты растений — пестицидов (инсектицидов, фунгицидов, протравителей, гербицидов, дефолиантов и т. п.), а также и биологических средств защиты растений. Затраты пестицидов отражают по количеству (в кг действующего вещества) и по стоимости, которая складывается из отпускных цен и наценок за их доставку организациями Агросервисного обслуживания или расходов на доставку в хозяйство собственными средствами.

Оплату расходов по защите растений (опыливание, опрыскивание и т. п.) на данную статью не относят, их списывают на статьи затрат по принадлежности. Оплату услуг сторонних организаций относят на статью «Работы и услуги».

По этой статье учитывают расход нефтепродуктов на работу машинно-тракторного парка, комбайнов, различных агрегатов. Затраты нефтепродуктов учитывают по количеству и стоимости, которая складывается из цены приобретения и расходов на доставку в хозяйство. Расход нефтепродуктов на переезды с одного участка на другой также относят на данную статью.

По данной статье также учитывают стоимость зеленой массы, использованной на закладку силоса и сенажа.

В статью **«Оплата труда»** включают все виды оплаты труда.

Состав данной статьи разграничивается по видам основной и дополнительной оплаты, натуральных форм, поощрительных и других выплат в соответствии с Трудовым кодексом Республики Беларусь, коллективными договорами, трудовыми соглашениями, должностными инструкциями, положениями об оплате труда, о премировании, о выплате вознаграждений по итогам работы за год, за выслугу лет и др.

Документами по учету затрат труда, в которых фиксируют произведенные в отрасли

растениеводства трудовые затраты на выполнение конкретных работ по возделываемым культурам и начисленную при этом оплату являются: Книжка бригадира по учету труда и выполненных работ, учетный лист тракториста-машиниста, путевой лист трактора, наряд на сдельную работу.

Данные первичных документов по учету затрат труда механизаторов и трактористов обобщаются и систематизируются в конце месяца в Накопительной ведомости учета использования машинно-тракторного парка и служат основанием для записи по объектам аналитического учета в производственный отчет по растениеводству (ф.18).

По статье **«Отчисления на социальные нужды»** отражают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты от всех видов оплаты труда работников, занятых производством соответствующих видов продукции (работ, услуг), включая вознаграждения по гражданско-правовым договорам, независимо от источников выплат, кроме тех, на которые страховые взносы не начисляются в соответствии с установленным перечнем. На данную статью относят отчисления по персональному пенсионному страхованию производимые на оплату труда механизаторов, занятых в выращивании и уборке продукции растениеводства

Кроме того, по этой статье отражаются отчисления по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний от всех выплат, на которые производятся отчисления в Фонд социальной защиты населения.

Основанием для записи по данной статье затрат является Ведомость распределения оплаты труда, отчислений на социальное страхование и резервов.

По статье **«Содержание основных средств»** отражают затраты на техническое обслуживание и эксплуатацию, амортизацию и ремонт основных средств, используемых в растениеводстве.

По этой статье отражают и суммы амортизационных отчислений, отнесенные на данную культуру (группу культур) или работы в незавершенном производстве. При этом суммы начисленной амортизации предварительно учитывают на аналитическом счете «Амортизационные отчисления по основным средствам, используемым в растениеводстве, подлежащие распределению» в составе субсчета 20-1 (по зданиям, сооружениям, машинам, оборудованию, передаточным устройствам и т. п., используемым в растениеводстве).

Расходы на содержание зернохранилищ, овощехранилищ включаются в себестоимость отдельных видов продукции пропорционально массе продукции, заложенной на хранение, или пропорционально площадям помещений, занимаемым продукцией соответствующих культур, с отнесением на себестоимость продукции тех культур, которые обслуживаются хранилищами, а мелиоративных основных средств - пропорционально посевным площадям сельскохозяйственных культур, пастбищам и сенокосам, расположенным на мелиорированных землях.

Затраты на содержание мелиоративных основных средств включаются в себестоимость продукции сельскохозяйственных культур, которые возделываются на орошаемых и отдельно на осушенных землях.

По машинно-тракторному парку и комбайнам амортизация учитывается на аналитических счетах учета затрат по эксплуатации машинно-тракторного парка и комбайнов счета 23. На данную статью суммы начисленной амортизации относят по-разному в зависимости от вида основных средств: по основным средствам узкоспециализированного назначения (картофелеуборочные и свеклоуборочные комбайны, льноуборочные машины и т. п.) — путем прямого списания со счета 23 (без распределения по разным культурам), по зерновым комбайнам — пропорционально уборочной площади; по почвообрабатывающим машинам — пропорционально площади обработки; сеялкам — пропорционально площади посева; по тракторам, тракторным прицепах, гаражам, навесам, площадкам для хранения техники — пропорционально

стоимости горючего.

На данную статью также относят затраты на ремонт основных средств, использованных на производство по данной культуре (группе культур). Эти расходы включают в затраты на основании Ведомости расчета амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств, Ведомости амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств и Ведомости распределения амортизации основных средств отрасли растениеводства произвольной формы.

По статье **«Работы и услуги»** ведут учет выполняемых в растениеводстве работ и услуг вспомогательными производствами своего предприятия, а также сторонними организациями.

Основными документами для записей по статье являются: Накопительная ведомость учета работы грузового автотранспорта, Акт приема – сдачи работ, выполненных организацией по агрохимическому обслуживанию сельского хозяйства, Отчет об использовании продукции вспомогательных производств.

По статье **«Расходы по страхованию имущества»** отражаются страховые взносы по обязательному и добровольному страхованию посевов, производимые в соответствии с действующим законодательством. При этом составляется Договор имущественного страхования и Бухгалтерская справка.

По статье **«Прочие затраты»** отражаются затраты, непосредственно связанные с производством продукции растениеводства, но не относящиеся ни к одной из указанных выше статей. К ним относят: потери продукции (семян) в пределах норм естественной убыли при хранении; затраты пчеловодства опылительного направления (при их содержании для опыления трав) за исключением стоимости полученной продукции по ценам возможной реализации, а в медово – опылительном пчеловодстве 40 – 60% от общей суммы затрат на содержание пчелиных семей в зависимости от размеров площадей многолетних трав и их урожайности.

Основным документом для записи по данной статье является Бухгалтерская справка.

По статье **«Общепроизводственные затраты»** отражаются производственные расходы в бригадах, фермах, цехах и иных подразделениях организаций. Данные расходы учитывают в течение отчетного периода на отдельном субсчете 25-1 «Общепроизводственные затраты растениеводства», которые в конце отчетного периода распределяются на объекты аналитического учета растениеводства, в соответствии с предусмотренным в учетной политике организации, базой их распределения.

По статье **«Расходы денежных средств»** отражаются налоги, сборы и платежи в бюджет и прочие денежные расходы. Основным документом для записи по данной статье являются Налоговые декларации и Бухгалтерские справки-расчеты.

Все учтенные затраты отражают *по дебету субсчета 20-1* «Растениеводство» и кредиту следующих счетов:

Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
	Списана стоимость:
10-13	- семян и посадочного материала, израсходованных на посев соответствующих культур;
20-1	- зеленой массы, использованной на закладку силоса и сенажа и льносоломки, использованной на производство льнотресты, а также калькуляционная разница в конце года по в части семян, использованных на посев озимых зерновым культурам;
10-15, 10-16	- минеральных, органических и бактериальных удобрений, химикатов и гербицидов, израсходованных при возделывании сельскохозяйственных культур;
20-1	- люпина и другой зеленой массы, использованной как удобрения;
20-2, 23-8	- органических удобрений, вывезенных под сельскохозяйственные культуры с ферм;
10-3	- горюче смазочных материалов, использованных на работу машино-тракторного парка при возделывании сельскохозяйственных культур;
70	Начислена оплаты труда работникам растениеводства, включая и начисленную в натуральной форме
	Произведены отчисления на сумму начисленной оплаты труда:

69 76-2	- в фонд социальной защиты населения; -по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний от всех видов оплаты труда работников
02	Начислена амортизации по зданиям, машинам и оборудованию, обслуживающим растениеводство. Данная бухгалтерская запись составляется по аналитическим счетам: "Амортизация основных средств растениеводства, подлежащая распределению ", "Затраты по орошению, подлежащие распределению", "Затраты по осушению, подлежащие распределению"
23	Отнесена доля затрат на объекты аналитического учета, учтенных по машинно-тракторному парку в соответствии с ведомостью их распределения или отнесено без распределения по узкоспециализированным машинам и оборудованию
23-3, 23-4,5,8	Стоимость услуг своих вспомогательных производств (грузовым транспортом, электроснабжение -водоснабжение, гужевым транспортом), оказанных для производства сельскохозяйственных культур и работ в растениеводстве
60	Стоимость работ и услуг, выполненных сторонними организациями по сельскохозяйственным и транспортным работам в растениеводстве
68	Сумма начисленного земельного налога и других налогов и сборов, которые по действующему законодательству, включаются в себестоимость продукции
76-2	Сумма страховых платежей по страхованию посевов
97	Сумма расходов будущих периодов, отнесенных на растениеводство в отчетном периоде
25-1	Сумма распределенных расходов общепромышленного назначения на определенную сельскохозяйственную культуру

Во втором разделе производственного отчета отражают выход продукции, т. е. кредит субсчета 20-1 «Растениеводство». В нем на каждый вид получаемой продукции выделяют отдельные строки для указания количества и стоимости продукции. В графах выхода продукции показывают общее количество и стоимость полученной продукции за месяц и нарастающим итогом с начала года.

Основанием для оприходования продукции растениеводства являются:

- ✓ Реестр отправки зерна и другой продукции с поля;
- ✓ Накопительная ведомость поступления от урожая сельскохозяйственной продукции;
- ✓ Акт на сортировку и сушку зерна и другой продукции;
- ✓ Дневник поступления сельскохозяйственной продукции;
- ✓ Акт приема-передачи грубых и сочных кормов;
- ✓ Акт на оприходование пастбищных кормов.

Стоимость полученной продукции в течение отчетного периода отражается в нормативно прогнозной себестоимости. В конце года, после исчисления фактической себестоимости продукции, списывается калькуляционная разница (разница между фактическими и нормативно прогнозными затратами).

Так же в данном разделе находит отражение списание затрат по погибшим посевам.

Данные второго раздела систематизируют (по корреспондирующим счетам) и переносятся в третий раздел.

При этом составляются следующие бухгалтерские записи **по кредиту субсчета 20-1 «Растениеводство» и дебету следующих счетов (субсчетов):**

Дебет счета	Содержание хозяйственной операции
43-1	Оприходованы: - готовая продукция растениеводства (кроме семян и кормов) в нормативно-прогнозной стоимости
10-13	- семена и посадочный материал
10-14	- корма
20-2	- зеленая масса, скормленная животным на корню, а также на затраты отнесенные по медоносным культурам на пчеловодство
76-2	Списаны затраты: - по застрахованным посевам, погибших в результате стихийных бедствий (вымерзания, засуха и т.д.)
91-4	- по погибшим посевам в результате стихийных бедствий (вымерзания, засухи и т.д.)

	некомпенсированные страховыми суммами
76-8	Списан ущерб, причиненный организациями и лицами ввиду потравы и порчи посевов
98	Использованы целевые средства на покрытие затрат: на противоэпизотические мероприятия; защиту растений от вредителей и болезней; известкование кислых почв; апробацию посевов; добычу и вывозку торфа; вывозку и внесение органических удобрений; перезалужение сенокосов и пастбищ; содержание и ремонт важнейших сооружений внутрихозяйственной мелиоративной сети; премирование по итогам республиканского соревнования на уборке зерновых и зернобобовых культур, на заготовке кормов, в льноводстве и др.;

Кроме того, по кредиту счета 20-1 отражают списание в конце года калькуляционных разниц по продукции растениеводства на объекты аналитического учета в зависимости от направления использования продукции в течение года в корреспонденции с дебетом следующих счетов (субсчетов):

Дебет счета	Содержание хозяйственной операции
43-1	Списана калькуляционная разница в доле, приходящейся на: - остаток готовой продукции
10-13	- семена и посадочный материал
10-14	- корма
20-1	- на семена, использованные на посев озимых
20-2	- на корма, использованные на корм животным
20-3	- корма и готовую продукцию, использованные для переработки в промышленных производствах
90-4	- на реализованную продукцию, выданную в счет натуральной оплаты труда

В третьем разделе производственного отчета отражаются кредитовые обороты (выход продукции) в разрезе корреспондирующих счетов. Месячные итоги третьего раздела служат основанием для записи месячных кредитовых оборотов в журнал-ордер № 10-АПК по счету 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство».

Производственный отчет по растениеводству открывают для каждого производственного подразделения на календарный год, используя вкладные листы. Сельскохозяйственные организации могут открывать один производственный отчет по растениеводству каждый месяц и вести учет затрат по подразделениям также с использованием вкладных листов.

В целом по организации аналитический учет затрат, и выхода продукции по растениеводству ведут в сводном производственном отчете по хозяйству в целом. Его открывают на отдельном бланке производственного отчета. В сводном производственном отчете по каждой строке и графе суммируют соответствующие данные производственных отчетов подразделений. С этой точки зрения ведение сводных производственных отчетов весьма удобно.

7.6. Учет затрат по центрам ответственности. Учет затрат в целом по организации

Для учета прямых переменных затрат, формируемых и контролируемых соответствующими центрами ответственности (подразделениями), а также объема продаж продукции (ее передачи другим подразделениям, оказания услуг) рекомендуется Лицевой счет в котором отражаются затраты по отдельным их составляющим в целом по структурному подразделению, без подразделения на отдельные объекты аналитического учета, выручку и рассчитывается маржинальный доход. Данные Лицевого счета центра ответственности (подразделения) заполняются бухгалтерией организации на основании соответствующих первичных учетных документов. По итогам работы каждого отчетного месяца (квартала) руководство центра ответственности (подразделения) получает Лицевой счет с результатами работы.

Маржинальный доход по подразделениям (центрам ответственности) определяется путем сопоставления объема продаж (полученной выручки) с суммой прямых переменных затрат. Для установления объема продаж по каждому центру ответственности

(подразделению) необходимо вести его учет. В товаросопроводительных документах по учету реализации продукции, а также в накладных на внутривозвратное потребление (передачу) продукции, актах выполненных работ (услуг) указываются координаты подразделений для накопления суммы выручки. Маржинальный доход по центрам ответственности (подразделениям) можно также рассчитать на основе использования процентного соотношения прямых затрат в стоимости отгруженной покупателям (потребителям) продукции по реализационным или трансфертным (расчетным) ценам.

Показатель маржинального дохода свидетельствует об уровне эффективности работы центров ответственности (подразделений) и организации в целом.

7.7. Подготовительные работы по составлению калькуляции себестоимости продукции. Особенности закрытия счета 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство»

До составления отчетных калькуляций себестоимости продукции (работ, услуг) необходимо провести ряд подготовительных работ:

составить отчетные калькуляции себестоимости услуг вспомогательных производств и списать затраты на их содержание на соответствующие объекты учета затрат;

распределить затраты по содержанию и эксплуатации сельскохозяйственных машин (тракторов, комбайнов и других самоходных машин);

распределить затраты по амортизации и ремонту основных средств (кроме машинно-тракторного парка), используемых в растениеводстве;

распределить затраты по орошению и осушению земель;

распределить расходы по известкованию и гипсованию, проведенные за счет собственных средств;

распределить бригадные (цеховые), общепроизводственные затраты;

определить и списать в установленном порядке затраты по погибшим посевам по причине стихийных бедствий. При полной гибели посевов от стихийных бедствий затраты на выращивание сельскохозяйственных культур и соответствующая часть расходов по управлению и обслуживанию производства включаются в состав прочих расходов;

проверить, полностью ли включены в затраты под урожай отчетного года расходы прошлых лет и правильно ли списаны затраты отчетного года под урожай будущего года;

распределить затраты, учтенные на счете 97 «Расходы будущих периодов», и включить приходящиеся к отчетному периоду на соответствующие объекты учета затрат;

проверить полноту принятия к учету продукции пастбищ, соломы и др.;

исчислить фактическую себестоимость продукции растениеводства и списать на соответствующие счета калькуляционные разницы между фактической и нормативно-прогнозной себестоимостью продукции.

Себестоимость продукции растениеводства по видам сельскохозяйственных культур (группам однородных по технологии выращивания культур) исчисляется с учетом следующих требований:

а) зерно - франко-склад (или другое место первичной обработки);

б) картофель, сахарная свекла, овощи и корнеплоды - франко-место хранения (поле, картофеле-, овощехранилище);

в) плоды, ягоды, табачный и махорочный лист, продукция лекарственных культур и цветоводства - франко-пункт приемки (хранения);

г) льносемена, льносоломка, льнотреста - франко-пункт хранения, переработки (в организации);

д) солома, сено - франко-пункт хранения;

е) семена трав, овощных и других культур - франко-пункт хранения;

ж) зеленая масса на корм скоту - франко-место потребления;

з) зеленая масса на силос, травяная мука, сенаж, гранулы - франко-место силосования, сенажирования (траншея, яма, башня), приготовления травяной муки, гранул.

Объектами калькулирования в растениеводстве являются отдельные виды основной или сопряженной продукции. Кроме видов получаемой продукции, объектами калькулирования являются сельскохозяйственные работы, выполняемые в отчетном году под урожай будущего года и относящиеся к незавершенному производству.

Побочная продукция растениеводства (солома, ботва и др.) не калькулируется и оценивается исходя из нормативных затрат на ее уборку, прессование, скирдование, транспортировку и выполнение других работ по заготовке этой продукции.

Измельченная солома на органические удобрения принимается к учету в нормативной оценке, которая разрабатывается и утверждается в учетной политике организации.

Калькулирование себестоимости продукции растениеводства производится в 2 этапа. На первом этапе исчисляется себестоимость всего объема отдельных видов продукции (калькуляционного объекта), на втором - себестоимость калькуляционной единицы.

В силу биологических особенностей растениеводства, имеющего сезонный характер, себестоимость продукции растениеводства калькулируется по истечении календарного года (кроме овощеводства закрытого грунта).

7.8. Исчисление себестоимости продукции растениеводства

Исчисление себестоимости продукции зерновых культур

Себестоимость полноценного зерна и используемых зерноотходов, полученных после обработки (сушки, очистки, сортировки) зерна, составляют затраты на возделывание и уборку зерновых культур, включая расходы на послеуборочную сушку и очистку зерна, исключая стоимость побочной продукции (солома). *Солома оценивается исходя из нормативных (плановых) затрат на ее уборку, прессование, скирдование, транспортировку и выполнение других работ по заготовке соломы.*

Общая сумма затрат, за вычетом стоимости соломы, распределяется на полноценное зерно и используемые зерноотходы пропорционально их удельному весу в общей массе полученного зерна в пересчете на полноценное. Используемые зерноотходы переводятся в полноценное зерно с учетом данных лабораторного анализа о процентном содержании полноценного зерна в зерновых отходах.

В специализированных семеноводческих хозяйствах общие затраты на выращивание и уборку зерновых культур распределяются между семенным зерном и зерновыми отходами в указанном выше порядке. **Прямые затраты** (семена, средства защиты растений, удобрения, оплата труда и др.) включаются в себестоимость каждой репродукции. Косвенные (общепроизводственные и др.) расходы, приходящиеся на семенное зерно, распределяются между его соответствующими репродукциями (суперэлита, элита, первая, вторая и остальные репродукции) пропорционально их стоимости по действующим ценам реализации.

Себестоимость 1 ц семян соответствующих репродукций определяется делением исчисленных сумм затрат, приходящихся на семена соответствующих репродукций, на физическую массу (после сушки и очистки) зерна.

Исчисление себестоимости продукции технических культур

Объектами калькуляции являются: льносемена и льносоломка. Себестоимость льносемян и льносоломки составляют производственные затраты на выращивание и уборку льна-долгунца, за вычетом стоимости побочной продукции (костра). Побочная продукция оценивается исходя из нормативных (плановых) затрат на ее уборку, транспортировку и выполнение других работ.

Общая сумма затрат, за вычетом стоимости побочной продукции, распределяется на льносемя и льносоломку пропорционально их стоимости по действующим ценам

реализации.

Себестоимость 1 ц льносемян и льносоломки определяется делением исчисленных производственных затрат на физическую массу полученной продукции.

Фактическая себестоимость тресты льна-долгунца складывается из себестоимости льносоломки и затрат на ее расстил, подъем тресты со стлища и выполнение других работ.

После определения фактической себестоимости продукции льноводства составляется Ведомость списания калькуляционных разниц.

Учет затрат по переработке льносоломки в тресту ведется на отдельном аналитическом счете «Первичная обработка льна», открытому к синтетическому счету 20-1, в разрезе той же номенклатуры статей затрат, что и учет затрат на выращивание льна. По дебету этого аналитического счета учитывают затраты на расстил соломки, подъем тресты со стилищ и другие работы, но значительный удельный вес в структуре затрат занимает фактическая себестоимость соломки, переработанной в тресту.

Калькуляция себестоимости продукции *других прядильных культур (конопли)* производится аналогично продукции льна-долгунца.

Себестоимость семян масличных культур (подсолнечника, рапса, сои, сурепки и др.) составляют производственные затраты на выращивание и уборку масличных культур, за вычетом стоимости побочной продукции (сухие стебли, солома). Побочная продукция (сухие стебли, солома) оценивается исходя из нормативных (плановых) затрат на ее лущение (при запашке), уборку, прессование, транспортировку и выполнение других работ по заготовке сухих стеблей, соломы (при использовании как топливо).

Себестоимость 1 ц семян масличных культур определяется делением исчисленных производственных затрат на физическую массу полученных семян.

Себестоимость 1 ц корнеплодов сахарной свеклы и маточной исчисляются делением общей суммы затрат на ее возделывание и уборку урожая на физическую массу полученных корнеплодов.

Используемая на корм животных ботва оценивается исходя из нормативных (плановых) затрат на ее уборку, транспортировку и выполнение других работ по заготовке.

Себестоимость семян свеклы сахарной составляют производственные затраты, включающие стоимость высадков и затраты, связанные с возделыванием и уборкой семян, включая расходы на очистку, сортировку и сушку семян, за вычетом стоимости побочной продукции, определенной по фактическим затратам. Затраты на выращивание семян свеклы учитываются на отдельном аналитическом счете «Высадки-семенники свеклы сахарной».

Себестоимость 1 ц семян свеклы сахарной исчисляются делением общей суммы затрат на физический вес в центнерах полученных семян после их сортировки и сушки.

Себестоимость табачного и махорочного сырья определяется исходя из общей суммы затрат на возделывание и уборку табака и махорки и полученной (зачетной) массы сырья путем распределения затрат на отдельные виды продукции пропорционально ее стоимости по действующим ценам реализации.

Себестоимость продукции лекарственных культур полевого возделывания (валериана лекарственная, зверобой обыкновенный, календула лекарственная (ноготки), ромашка аптечная и др.) исчисляется путем распределения общей суммы затрат на возделывание культур и уборку урожая пропорционально стоимости отдельных видов продукции по действующим ценам их реализации.

Калькуляция себестоимости продукции эфиромасличных культур (тмин, кориандр, мята перечная, шалфей мускатный и др.) производится аналогично продукции лекарственных культур.

Исчисление себестоимости картофеля, овощей, бахчевых культур

Себестоимость 1 ц картофеля исчисляется делением общей суммы затрат на

возделывание культуры и уборку урожая на массу полученных клубней.

При сортировке произведенного картофеля калькулируется себестоимость стандартного и нестандартного картофеля, в состав которого включается мелкий, битый. Затраты по выращиванию картофеля распределяются между стандартным и нестандартным картофелем пропорционально его стоимости по действующим ценам реализации.

Калькуляция себестоимости овощей осуществляется отдельно по овощеводству открытого и защищенного грунта.

Себестоимость овощей открытого грунта составляют производственные затраты на выращивание и уборку овощей, за вычетом стоимости побочной продукции (ботва, капустный лист, недоразвитые кочаны и др.).

Побочная продукция и отходы, используемые на корм скоту, оцениваются по себестоимости кормовых корнеплодов или зеленой массы посевных культур с учетом их кормовой ценности (кормовой питательности), а используемые для переработки и иных целей - по ценам возможной реализации.

Себестоимость 1 ц овощей исчисляется делением общей суммы затрат, за вычетом стоимости побочной продукции, на массу полученных овощей.

Аналогично определяется себестоимость по остальным видам овощных культур в специализированных организациях.

Если в организации была реализована стандартная и нестандартная продукция, то целесообразно исчислять себестоимость стандартных и нестандартных овощей. Отнесенные затраты на товарную продукцию (за исключением используемых отходов) распределяются между стандартной и нестандартной продукцией пропорционально ее стоимости по ценам реализации.

В неспециализированных организациях учет затрат и выхода продукции овощеводства открытого грунта ведется не по каждой культуре, а в целом на одном аналитическом счете «Овощеводство открытого грунта». Затраты по производству относящиеся к отдельным видам овощей, определяются путем распределения пропорционально стоимости оприходованных овощей по ценам реализации. После этого рассчитывается себестоимость отдельных видов продукции овощеводства.

Может быть использован иной способ, при котором себестоимость определяют путем деления общей суммы затрат, приходящихся на 1 га убранной площади, на урожайность с 1 га соответствующих культур.

В овощеводстве закрытого грунта калькулируется себестоимость продукции по видам сооружений; зимним теплицам, весенним теплицам, парникам, утепленному грунту, пленочным укрытиям.

Себестоимость конкретных видов овощей закрытого грунта складывается из прямых затрат и косвенных (распределяемых) расходов по теплицам и другим сооружениям.

Прямыми затратами является стоимость израсходованных семян и посадочного материала (при соответствующей организации учета к прямым затратам могут быть отнесены и другие затраты (заработная плата производственных рабочих и т.д.)). Прямые затраты относятся непосредственно на соответствующую культуру.

Все прочие расходы (за вычетом стоимости полученной продукции пчеловодства по действующим ценам реализации) являются косвенными и распределяются между культурами следующим образом:

в зимних и весенних теплицах, по пленочным укрытиям и утепленному грунту без укрытий - пропорционально количеству квадратных метро-дней производства той или иной культуры. Количество квадратных метро-дней определяется умножением площади (в квадратных метрах), занятой под той или иной культурой, на количество дней вегетационного периода (выращивания) этой же культуры;

в парниках - пропорционально количеству рамо - дней пребывания культуры в парниках. Количество рамо-дней определяется умножением числа рам, занятых

соответствующей культурой, на количество дней вегетационного периода (выращивания) этой же культуры.

Себестоимость единицы продукции (1 ц, 1 тыс. шт. рассады) по каждой культуре определяется делением исчисленной суммы затрат по каждой овощной культуре на массу (валовой выход) оприходованной продукции.

Следует иметь в виду, что при выращивании овощей закрытого грунта на конец года может иметь место незавершенное производство. Стоимость незавершенного производства определяют следующим образом. Вначале определяют наличие овощных культур и количество квадратных метро-дней, относящихся к незавершенному производству. Рассчитав себестоимость метро-дня, находят стоимость незавершенного производства без стоимости семян. К полученной сумме прибавляют стоимость семян посадочного материала, относящегося к незавершенному производству, в результате чего определяют фактическую стоимость незавершенного производства в теплице.

В специализированных организациях учет затрат по овощеводству защищенного грунта ведут в разрезе отдельных выращиваемых овощных культур. Себестоимость продукции в данном случае будет, определяться делением учтенных затрат, за исключением стоимости побочной продукции, на массу полученных овощей.

Себестоимость 1 ц плодов отдельных видов бахчевых продовольственных культур (тыква и др.) определяется делением всех затрат на их возделывание и уборку урожая на массу (валовой выход) принятой к учету продукции.

Себестоимость 1 ц семян овощных и бахчевых культур исчисляется делением производственных затрат на их возделывание, уборку, сушку и сортировку семян, за вычетом стоимости отходов, на массу принятой к учету продукции.

Себестоимость корнеплодов и бахчевых кормовых культур, включая свеклу сахарную на корм скоту, их маточников и семенников, определяется в порядке, изложенном выше при исчислении себестоимости овощных культур, сахарной свеклы и бахчевых культур.

Исчисление себестоимости продукции кормовых культур

В группу кормовых культур включают: корне-клубнеплодные культуры (кормовые свекла, морковь, брюква, турнепс и др.), сахарную свеклу на корм, силосные культуры, однолетние и многолетние травы, улучшенные и естественные сенокосы и пастбища.

Себестоимость корнеплодов и бахчевых кормовых культур, включая сахарную свеклу на корм скоту, их маточников и семенников, определяется в порядке, изложенном выше при исчислении себестоимости овощных культур, сахарной свеклы и бахчевых культур.

Себестоимость продукции силосных культур, включая кукурузу на силос, определяется делением затрат на выращивание каждой культуры в отдельности и уборки зеленой массы на количество полученной зеленой массы в центнерах. Объектом калькуляции по силосным культурам является зеленая масса, которая используется для закладки силоса, сенажа или на корм животным в свежем виде.

Объектами калькуляции по однолетним травам являются отдельные виды получаемой продукции: сено, зеленая масса, семена, солома. Если посеvy однолетних трав используются для получения одного вида продукции (сена, зеленой массы), то себестоимость одного центнера исчисляется делением учтенной суммы затрат на массу произведенной продукции. При использовании сеяных трав для получения нескольких видов продукции (зеленая масса, сено, семена, солома) затраты по возделыванию и уборке урожая распределяются между отдельными видами продукции по следующим коэффициентам: сено - 1 ц - 1,0; семена - 1 ц - 9,0; солома - 1 ц — 0,1; зеленая масса - 1 ц - 0,25.

Затраты по выращиванию многолетних трав включают затраты прошлых лет (незавершенное производство) и текущего года. Затраты прошлых лет распределяются по годам использования пропорционально числу лет использования посевов в соответствующем севообороте. Если посеvy многолетних трав используются в течение

двух лет, то на каждый год их использования относят по 50 % затрат; при трехлетнем использовании трав на продукцию первого года относят 34 % затрат, два последующих года - 33 %. Затраты текущего года, связанные с выращиванием многолетних трав и уборкой их продукции, полностью включаются в себестоимость продукции урожая текущего года.

Совокупные затраты, связанные с выращиванием и уборкой многолетних трав, распределяются между видами полученной продукции с помощью следующих коэффициентов: сено - 1 ц - 1,0; семена - 1 ц - 75,0; солома - 1 ц - 0,1; зеленая масса - 1 ц - 0,3.

Себестоимость зеленой массы сеяных однолетних и многолетних трав, а также луговых трав, скормленных животным на корню, определяются суммой затрат на выращивание этих трав до уборки, приходящихся на площадь этих трав, использованных на выпас.

При посеве многолетних трав под покровной культурой и получении урожая трав в год посева общие затраты (расходы на предпосевную обработку почвы, если посев ведется одновременно, стоимость удобрений и другие затраты) на выращивание обеих культур распределяются между покровной и подпокровной культурами пропорционально сбору продукции, исчисленному в центнерах кормовых единиц. Если урожай подпокровной культуры не получен, *то все затраты относятся на покровную культуру, за исключением стоимости семян, которая включается в состав незавершенного производства.* Расходы по уходу за посевами трав после уборки покровной культуры вместе со стоимостью семян включаются в состав затрат по выращиванию многолетних трав, которые на конец года составят незавершенное производство по многолетним травам.

Затраты по улучшенным естественным сенокосам и пастбищам, используемым для получения одного вида продукции, включаются в ее себестоимость.

При использовании улучшенных сенокосов, улучшенных и культурных пастбищ для получения нескольких видов продукции, затраты распределяются между отдельными видами полученной продукции пропорционально ее сбору в кормовых единицах.

Себестоимость силоса и сенажа определяется фактической себестоимостью зеленой массы, заложенной на силос или сенаж, расходами на содержание и эксплуатацию капитальных сооружений, используемых для закладки силоса и сенажа, а также всеми затратами по силосованию, сенажированию, включая стоимость консервантов (загрузка и трамбовка силосной и сенажной массы, погрузка и транспортировка соломы и укрытие траншей соломой, пленкой и т.д.). Другие компоненты, используемые для силосования (корнеплоды, капустный лист и т.д.), включаются в общие затраты на производство силоса, сенажа по их стоимости, исчисляемой в установленном порядке.

Себестоимость витаминно-травяной муки складывается из стоимости зеленой массы и других компонентов, идущих в переработку, а также расходов по приготовлению, затариванию и транспортировке травяной муки с места ее производства в склад.

Исчисление себестоимости продукции многолетних насаждений и цветоводства

Калькуляция себестоимости продукции многолетних насаждений в неспециализированных организациях, где затраты учитываются в целом по садоводству или видам насаждений (семечковые, косточковые, ягодники) осуществляется путем вычитания из общей суммы затрат на содержание садов плодоносящего возраста стоимости черенков, усов, отводков, отпрысков по ценам их реализации, и деления оставшейся суммы затрат на массу принятой к учету продукции.

Для определения себестоимости продукции по отдельным ее видам и сортам необходимо распределить затраты, приходящиеся к основной продукции, пропорционально стоимости плодов и ягод по ценам продажи.

В специализированных садоводческих организациях себестоимость 1 ц плодов или ягод исчисляется путем деления фактических затрат, учтенных по каждому виду или группе

насаждений (за вычетом стоимости черенков, усов и отводков по цене их реализации), на массу полученной продукции.

При получении продукции от молодых насаждений, не сданных в эксплуатацию, собранные плоды учитываются по ценам реализации или использования, а их стоимость направляется на уменьшение затрат по закладке и выращиванию молодых насаждений.

Для определения себестоимости выращенного посадочного материала по отдельным видам и группам насаждений (семечковые, косточковые саженцы) общую сумму затрат по каждому участку (плодопитомнику) распределяют между выкопанной продукцией (для реализации и посадки в своем хозяйстве) и оставшейся в грунте (для доращивания) пропорционально количеству саженцев. Исходя из суммы затрат, приходящихся на каждый вид саженцев, использованных и оставшихся в грунте, определяется себестоимость 1000 штук посадочного материала. Затраты, приходящиеся на саженцы, оставшиеся в грунте для доращивания, переходят на следующий год как незавершенное производство.

В организациях, специализирующихся на выращивании цветов, затраты учитываются на аналитических счетах: «Цветоводство открытого грунта» (по видам цветов), «Цветоводство защищенного грунта» (по теплицам и видам) и «Семеноводство цветочных культур» (по видам и срокам выращивания). В организациях, не специализирующихся на выращивании цветов, затраты учитываются на аналитическом счете «Цветоводство».

Если затраты учитываются по каждому виду цветочных культур, то себестоимость полученной продукции (среза цветов) определяется путем деления затрат на их выращивание на количество принятых к учету цветов (1000 штук). При получении от одного вида выращиваемых цветов нескольких наименований готовой продукции, затраты между ними распределяются пропорционально стоимости продукции по ценам реализации.

В порядке, изложенном выше, исчисляется себестоимость продукции цветоводства при учете затрат на выращивании цветочных культур на одном аналитическом счете.

При выращивании двухлетних и многолетних цветочных культур затраты учитываются по годам их выращивания. Объектами калькуляции в этом случае являются саженцы, пригодные для посадки в грунт для получения готовой продукции или для реализации.

Затраты первых лет до наступления возраста растений, от которых получают готовую продукцию, составляют себестоимость саженцев. Себестоимость одного саженца (одной тыс. штук) определяется путем деления затрат на их выращивание на количество полученных саженцев.

В питомниках, если затраты на выращивание саженцев учитываются на одном аналитическом счете, для исчисления себестоимости саженцев по годам выращивания используют условные единицы, которые рассчитываются умножением площадей посева конкретной цветочной культуры на количество лет нахождения саженцев в теплице.

ТЕМА 8. УЧЕТ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА

ВОПРОСЫ:

- 8.1 Особенности технологии производства в животноводстве и их влияние на учет затрат и калькуляцию себестоимости продукции
- 8.2 Задачи учета затрат в животноводстве. Объекты учета и статьи затрат в животноводстве
- 8.3 Первичный, синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции животноводства
- 8.4 Подготовительные работы по составлению отчетных калькуляций себестоимости продукции животноводства
- 8.5 Исчисление себестоимости продукции животноводства
- 8.6 Порядок определения и списания разницы между фактической и нормативно-прогнозной себестоимостью продукции животноводства

8.1. Особенности технологии производства в животноводстве и их влияние на учет затрат и калькуляцию себестоимости продукции

Ведущей отраслью сельскохозяйственного производства является животноводство. Животноводство, в зависимости от вида выращиваемого скота, подразделяется на: скотоводство, свиноводство, овцеводство, птицеводство, коневодство, звероводство, кролиководство, рыбоводство, пчеловодство. Так, молочное скотоводство специализируется на производстве молока, мясное – на выращивании скота на мясо, птицеводство – на производстве яиц и мяса птицы и т.д. В связи с этим в бухгалтерском учете затраты на производство продукции животноводства группируются как по отраслям, так и по видам или технологическим группам животных.

В животноводстве в отличие от растениеводства нет большого разнообразия выполняемых работ. Технологический процесс производства характеризуется однородностью выполняемых операций: кормление и уход за скотом, получение продукции. Причем все эти операции, как правило, протекают непрерывно и не разграничиваются строго во времени. Следовательно, в отличие от растениеводства в животноводстве отсутствует четко выраженное разделение затрат во времени по видам работ и отдельным операциям, поэтому в бухгалтерском учете нет подразделения затрат по данному признаку (за исключением рыбоводства, пчеловодства и птицеводства).

Наконец, в животноводстве производственный процесс сконцентрирован, т.е. в бухгалтерском учете затраты учитывают по подразделениям.

Разграничение затрат по основным видам производств и группам животных обеспечивается за счет соответствующего построения аналитического учета. Аналитические счета открывают по основным отраслям животноводства, а внутри отрасли – по каждому виду производства или группе скота. Разграничение по видам затрат достигается за счет соответствующего построения учетных регистров. Учет затрат ведут в регистрах многострочной формы с выделением отдельных строк на каждый вид и статью затрат. Разграничение затрат по подразделениям обеспечивается составлением производственных отчетов по подразделениям.

В животноводстве затраты учитывают по отраслям, видам или технологическим группам животных, производственным подразделениям и видам произведенных расходов.

8.2. Задачи учета затрат в животноводстве. Объекты учета и статьи затрат в животноводстве

Основными задачами учета затрат в животноводстве являются:

- экономически обоснованное разграничение затрат по видам и группам животных;
- точное отражение затрат по производственным подразделениям организации;
- правильная классификация и разделение затрат по статьям калькуляции и корреспондирующим счетам;
- своевременное, точное и полное отражение в документах и регистрах учета выхода продукции животноводства;
- экономически обоснованное определение себестоимости получаемой продукции животноводства.

Объектами учета затрат в животноводстве являются отдельные отрасли животноводства, а также виды и технологические группы животных в пределах отраслей.

Номенклатура объектов учета затрат по каждой из этих групп устанавливается с учетом специализации и размеров организации, технологии содержания животных и организации производства. Отдельными объектами учета являются также затраты по приготовлению кормов в кормокухнях и кормоцехах, пневматической подаче кормов в помещения, снабжение паром для технических целей и отопление. Эти затраты распределяют пропорционально количеству приготовленных (отпущенных) кормов.

Затраты на производство продукции животноводства осуществляются в течение года равномерно, поэтому нет необходимости разграничивать их в учете по смежным годам. Затраты отчетного года в животноводстве включаются в состав себестоимости продукции текущего года. Исключение составляют отрасли, где может быть незавершенное производство на конец отчетного года.

Птицеводство - по цеху инкубации в затратах незавершенного производства отражаются как стоимость заложенных яиц, так и затраты по инкубации за период их пребывания в инкубаторе до 1 января.

Пчеловодство - это стоимость меда, оставленного в ульях в качестве кормового запаса на осенне-зимне-весенний период.

Рыбоводство - это затраты по зарыблению (стоимость сеголеток и затраты по их содержанию в зимовальных прудах).

Производственные затраты в животноводстве учитываются в соответствии с Типовой номенклатурой калькуляционных статей производственных затрат в сельскохозяйственных организациях. В соответствии с технологией производства отдельные виды расходов выделяются в калькуляционные статьи. В птицеводстве выделяется статья затрат «Стоимость яиц, заложенных на инкубацию», в рыбоводстве - «Стоимость мальков, запущенных в водоемы»

Номенклатура объектов учета по животноводству следующая.

Скотоводство. Молочный крупный рогатый скот: основное стадо молочного скота (коровы и быки-производители), животные на выращивании и откорме (телки и бычки всех возрастов, животные, выбракованные из основного стада, коровы-кормилицы). Мясной крупный рогатый скот: основное стадо мясного скота (коровы, быки-производители, телята до 8 мес.), животные на выращивании и откорме (телки и бычки старше 8 мес., животные на откорме). Буйволы, яки: основное стадо буйволов (буйволицы, буйволы-производители), животные на выращивании и откорме.

Свиноводство. Основное стадо свиней (свиноматки основные, хряки-производители, поросята до отъема), свиньи на выращивании и откорме. В специализированных свиноводческих организациях объекты учета затрат устанавливают в соответствии с существующей технологией.

Овцеводство. Учет ведут по направлениям овцеводства: мясо-шерстное, шерстно-мясное, романовское каракульское. В пределах каждой отрасли выделяют две группы: основное стадо овец и овцы на выращивании и откорме. Аналогичный порядок учета затрат в козоводстве.

Птицеводство. Взрослое стадо, молодняк на выращивании, инкубация яиц. В специализированных организациях объекты учета затрат устанавливают в соответствии с существующей технологией. Например, в птицеводстве яичного направления: взрослые куры родительского стада, взрослые куры промышленного стада, молодняк кур (от 1 до 188 дней), откорм мясных цыплят (бройлеры). По прочим видам птицы (утки, гуси, индейки, цесарки, перепелки) учет ведут по двум группам: взрослое стадо и молодняк всех возрастов.

Кролиководство и пушное звероводство. В обычных сельскохозяйственных организациях учет ведут в целом по отрасли; в специализированных – по направлениям кролиководства (мясное, шкурковое, пуховое), а в звероводстве — по видам зверей с выделением двух групп: основное стадо и молодняк зверей.

Рыбоводство, пчеловодство, искусственное осеменение животных и птицы. Рыбоводство: в целом по отрасли, в специализированных организациях отдельно по нагульным и питомным прудам.

Пчеловодство — по направлениям (разведенческое, медовое, медово-опылительное, опылительное).

Искусственное осеменение: племенные производители, получение спермы по видам животных.

8.3. Первичный, синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции животноводства

Затраты и выход продукции отрасли животноводства учитывают на операционном калькуляционном счете 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», по дебету которого отражают затраты, а по кредиту — выход продукции в течении года в нормативно прогнозной оценке с доведением ее в конце года до фактического размера. Учет затрат на аналитических счетах — счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», рекомендовано вести по следующей номенклатуре статей затрат:

Материальные ресурсы, используемые в производстве;

Оплата труда;

Отчисления на социальные нужды;

Содержание основных средств;

Работы и услуги;

Расходы по страхованию имущества;

Прочие затраты;

Потери от падежа животных;

Общепроизводственные затраты;

Расходы денежных средств.

По статье **«Материальные ресурсы, используемые в производстве»** рекомендовано учитывать стоимость кормов собственного производства и покупных. Израсходованные корма собственного производства прошлых лет учитываются по фактической себестоимости. Корма производства текущего года включают в затраты по нормативно-прогнозной себестоимости с корректировкой в конце года до фактической. Покупные корма списываются в расход по ценам приобретения, включая затраты по их доставке в хозяйство.

Учет кормов ведут в целом по всем кормам. Израсходованные корма каждого наименования учитывают отдельно в Накопительной ведомости учета кормов на основании данных первичных документов.

На эту статью относят также расходы, связанные с приготовлением и обработкой кормов в кормоцехах (кормокухнях) путем списания их с соответствующего аналитического счета и распределения на объекты учета пропорционально массе приготовленных (отпущенных) кормов.

Однако расходы по доставке кормов, из мест их постоянного хранения в организации на фермы для скормливания скоту на данную статью не относят. Их списывают на счета объектов учета затрат в соответствии с видами (группами) животных на соответствующие статьи по принадлежности.

По данной статье также отражают затраты, использованных на данную учетную группу скота биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств (как стоимость самих медикаментов и т. п., так и расходы по их введению) на основании составленных ветврачом Актов произвольной формы; стоимость удобрений, вносимых в маточные пруды.

В данную статью также включают стоимость нефтепродуктов, израсходованных на выполнение технологических и транспортных работ по обслуживанию животноводческих ферм.

Расход спецодежды и обуви, выдаваемых дояркам, свиаркам и другим работникам, занятым уходом за скотом и птицей, включается на основании требований-накладных или Лимитно-заборных карт, Актов на списание инвентаря, спецодежды, спецобуви. Расход спецодежды, выдаваемой ветработникам, сторожам и другому обслуживающему персоналу, на эту статью не относят, а включают в общепроизводственные (фермские) затраты.

Учитывая специфику отдельных отраслей животноводства, выделяют и дополнительные составляющие. Такими составляющими могут быть: по инкубации яиц в птицеводстве — «Стоимость яиц, заложенных на инкубацию»; в рыбоводстве — «Стоимость мальков, запущенных в водоемы»; в овцеводстве — «Затраты стригального пункта» и т.д.

По статье **«Оплата труда»**, учитывают все виды оплаты труда. В данную статью включают: основную и дополнительную оплату труда работников животноводства, занятых непосредственно на обслуживании данного вида или группы животных (дойрок, скотников, бригадиров, подменных рабочих, телятниц, свиарей, чабанов, птичниц и др.), начисленную в соответствии с разработанным организацией Положением об оплате труда, по тарифным ставкам; доплаты и премии за продукцию, за повышение продуктивности животных, сохранение поголовья, качество продукции, за классность, надбавки за обслуживание скота на отгонных пастбищах, доплаты за совмещение профессий и т.д. По данной статье следует учитывать также продукцию, выданную рабочим в счет оплаты труда (по средним ценам реализации с учетом ее качества), премии (в том числе и натурой) за производственные результаты; компенсации по оплате труда, в связи с повышением и индексацией цен и т. п.. По этой статье, учитывают и выплаты компенсирующего характера (за работу в ночное время, во вредных условиях и т.д.); оплату в соответствии с действующим законодательством: очередных и дополнительных отпусков, льготных часов подростков, перерывов в работе кормящих матерей; оплату труда работникам за время обучения с отрывом от производства в системе повышения квалификации и переподготовки кадров

Затраты труда по этой статье отражают в двух измерителях: в денежном — суммы начисленной оплаты труда в рублях и в трудовом — количество затраченных часов.

Основным документом по учету затрат труда работников животноводства является Табель учета рабочего времени и начисления заработка работникам животноводства. Начисление оплаты труда животноводам производится в основном за полученную продукцию (молоко, прирост живой массы, приплод, шерсть, яйца и т. д.). Поэтому для начисления оплаты привлекаются и документы, в которых фиксируется выход продукции: Журналы учета надоя молока, Акты на оприходование приплода животных, Ведомости взвешивания животных, Акты на перевод животных из группы в группу, Ведомости определения прироста живой массы. На основании, зафиксированного в этих документах выхода продукции начисляют оплату труда животноводам в соответствии с действующими в организации расценками.

Учет отработанного времени работниками животноводства ведут ежедневно по каждому работнику фермы.

По статье **«Отчисления на социальные нужды»** отражают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты от всех видов оплаты труда работников, занятых производством соответствующих видов продукции (работ, услуг), включая вознаграждения по гражданско-правовым договорам, независимо от источников выплат, кроме тех, на которые страховые взносы не начисляются в соответствии с установленным перечнем, включая отчисления на персональное пенсионное страхование, произведенное на заработную плату трактористам, дояркам. Кроме того, по этой статье отражаются отчисления по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний от всех выплат, на которые производятся отчисления в Фонд социальной защиты населения на основании данных бухгалтерских справок-расчетов или Ведомость распределения оплаты труда, отчислений на социальное страхование и резервов

Статья **«Содержание основных средств»** предназначена для учета затрат, связанных с содержанием основных средств, используемых в производстве продукции животноводства.

Данная статья включает:

расходы на оплату труда персонала, обслуживающего основные средства (кроме трактористов-машинистов, занятых в производственном процессе по обслуживанию животных);

амортизационные отчисления основных средств, непосредственно относимые на виды животных;

затраты на все виды ремонтов и техническое обслуживание основных средств, используемых в производственном процессе по производству продукции животноводства.

В состав затрат на ремонт основных средств относят:

расходы на оплату труда работников, занятых ремонтом и техническим обслуживанием основных средств;

отчисления на социальные нужды, начисленные на вышеуказанные выплаты работникам в производственных подразделениях, выполняющим работы по ремонту основных средств;

стоимость запасных частей, ремонтно-строительных и других материалов, расходуемых при ремонте основных средств.

Отнесение соответствующих затрат на данный вид или группу животных производится по возможности прямым путем. При невозможности прямого отнесения применяют их распределение в соответствии с действующими инструктивными указаниями. Так, амортизацию и отчисления на ремонт по животноводческим зданиям, обслуживающим две или более группы скота, распределяют пропорционально площади, занимаемой, каждой группой скота.

Затраты по данной статье отражаются на основании следующих документов: Наряда на сдельную работу, Требований – накладных, Ведомости начисления амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств, Ведомости начисления амортизационных отчислений по объектам, применительно к которым принят производительный способ начисления амортизации и др.

Статья **«Работы и услуги»** предназначена для учета выполненных в животноводстве работ и услуг собственными вспомогательными производствами и сторонними организациями. Наиболее важные виды работ и услуг вспомогательных производств целесообразно выделять: автотранспорт, транспортные работы тракторов, электроснабжение, водоснабжение. По каждому виду работ и услуг отражают их количество и стоимость в течение года в нормативно прогнозной оценке с доведением ее

в конце года до фактической.

Оказанные услуги автомобильным транспортом и машинно-тракторным парком в производственный отчет заносят на основании Накопительной ведомости учета работы грузового автотранспорта и Накопительной ведомости учета использования машинно-тракторного парка, составленных соответственно по данным Путевых листов грузового автотранспорта и путевого листа трактора; услуги по электроснабжению и водоснабжению записывают по данным Отчета об использовании продукции вспомогательных производств.

На эту же статью относят на основании, подписанных Актов приемки выполненных работ, стоимость работ и услуг оказанных, организациями по техническому обслуживанию животноводства, станциями по искусственному осеменению животных и др.

По статье **«Расходы по страхованию имущества»** отражаются страховые взносы по обязательному и добровольному страхованию поголовья животных и основных средств, которые их обслуживают, в соответствии с действующим законодательством, на основании Договора имущественного страхования и Бухгалтерской справки-расчета.

По статье **«Прочие затраты»** отражаются затраты, непосредственно связанные с производством продукции, но не относящиеся ни к одной из указанных выше статей.

В состав данной статьи включаются:

расходы по искусственному осеменению животных (содержанию пункта осеменения животных, стоимость спермы и другие затраты);

расходы будущих периодов (затраты на строительство и содержание летних лагерей, загонов, навесов и других сооружений некапитального характера для животных);

затраты по ограждению ферм, оборудованию дезбарьеров, строительству санпропускников и других объектов, связанные с ветеринарно-санитарными мероприятиями, не предусмотренные сметами;

пусковые расходы, связанные с освоением вводимых в эксплуатацию новых производственных мощностей и объектов (животноводческих комплексов, птицефабрик). Указанные затраты предварительно учитываются в составе расходов будущих периодов и включаются в затраты соответствующих производств в течение нормативного срока освоения производственных мощностей, но не более чем в течение 3 лет;

разница между себестоимостью взрослой птицы, проданной или забитой на мясо, и выручкой от ее реализации в птицеводстве яичного направления.

Прочие затраты прямо включаются в затраты производства соответствующих видов животных.

По статье **«Потери от падежа животных»** отражаются потери от гибели молодняка и взрослых животных, находящихся на выращивании и откорме, птицы, зверей, кроликов, а также семей пчел, включаемые на основании Акта на выбытие животных и птицы и решения руководителя организации.

По статье **«Общепроизводственные затраты»** отражают долю общепроизводственных затрат животноводства, распределенных на аналитические счета по животноводству в соответствии с предусмотренной базой распределения (учетной политикой организации) на основании Ведомости распределения общепроизводственных затрат.

При этом фермерские, бригадные, цеховые расходы распределяются на объекты учета затрат только соответствующих структурных подразделений.

По статье **«Расходы денежных средств»** отражаются налоги, сборы и платежи в бюджет (земельный налог, экологический налог и другие налоги, определенные действующим законодательством) и прочие денежные расходы.

Основные бухгалтерские записи по учету затрат и выходу продукции в животноводстве:

№ п.п.	Корреспондирующие счета	Содержание хозяйственной операции
Дебет счета 20-2 (в разрезе объектов аналитического учета) и кредит корреспондирующего счета:		
1	70	Начислена заработная плата работникам животноводства и механизаторам, занятым обслуживанием животных
2	96	Произведены отчисления в резерв отпусков, за выслугу (если в соответствии с учетной политикой организации создаются такие резервы)
3	69 76-2	Произведены отчисления на начисленную заработную плату работникам животноводства: - в фонд социальной защиты населения, включая персональное пенсионное страхование доярок, трактористов; - на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
4	10-14 20-1	Списаны корма, использованные животными: - со склада - путем выпаса
5	10-16	Списаны медикаменты и средства защиты животных на их лечение.
6	10-3	Списаны горюче-смазочные материалы, использованные на транспортные работы в животноводстве машинно- тракторным парком
7	02	Начислена амортизация основных средств, обслуживающих животных
8	23-3 23-4 23-5	Списаны услуги вспомогательных производств: -автомобильного транспорта; -электроснабжения; -водоснабжения

Окончание

9	60	Списаны услуги сторонних организаций
10	68	Включены в затраты налоги и сборы, которые в соответствии с законодательством включаемые в себестоимость продукции (земельный, экологический и др.)
11	94	Включен падеж в издержки производства.
12	97	Включена доля расходов будущих периодов, приходящаяся на отчетный период.
13	10-14	Списана стоимость подстилки (солома, опилки)
14	25-2	Списана доля общепроизводственных затрат по животноводству
Оприходована продукция животноводства: кредит счета 20-2 (в разрезе объектов аналитического учета) и дебет счетов:		
15	43-2	- готовая продукция от животноводства
16	11	- приплод животных, зверей, птицы
17	11	- прирост живой массы животных
18	10-15	- побочная продукция животноводства (навоз, помет)
19	43	-шерсть линька, кожи от утилизированных животных

Обобщение данных первичных документов о затратах и выходе продукции в животноводстве в разрезе объектов аналитического учета и по подразделениям осуществляется в производственном отчете по животноводству (ф. № 18а). Его составляют по итогам данных за месяц на основании соответствующих первичных и сводных документов,

Производственный отчет по животноводству состоит из трех разделов:

I. Затраты на производство продукции животноводства (дебет субсчета 20-2)

II. Выход продукции (кредит счета).

III Кредит счета (месячные обороты) в разрезе корреспондирующих счетов для записи в журнал ордер формы № 10-АПК

Ежемесячные сгруппированные кредитовые обороты в разрезе корреспондирующих счетов переносят на лицевую сторону производственного отчета - третью часть, а из него сгруппированные данные по корреспондирующим счетам заносят в журнал-ордер формы № 10-АПК, из которого кредитовые обороты в установленном порядке ежемесячно переносят в Главную книгу. Возможна запись в журнал-ордер и из сводного производственного отчета.

8.4. Подготовительные работы по составлению отчетных калькуляций себестоимости продукции животноводства

Калькулирование себестоимости продукции животноводства осуществляется после исчисления себестоимости выполненных работ и оказанных услуг вспомогательными производствами, продукции растениеводства, определения и списания на соответствующие счета калькуляционных разниц между фактической и нормативно-прогнозной себестоимостью продукции, работ и услуг.

До составления отчетных калькуляций себестоимости продукции животноводства выполняется целый ряд подготовительных учетных работ. В первую очередь в соответствии с действующими законодательными документами и положениями по оплате труда работникам животноводства начисляются все виды премий и доплат (за выполнение плана производства продукции, повышение ее качества, производительности труда, мастерство, стаж работы и т.д.) и включаются в затраты животноводства. Распределяются расходы на содержание кормоцехов, мельниц (ДКУ) между отдельными видами (группами) животных, подготовленных в кормоцехах и полученных в результате переработки зерна на мельницах, и списываются калькуляционные разницы по этим кормам.

Списывается и включается в состав затрат животноводства соответствующая часть расходов на строительство и содержание летних лагерей, загонов, навесов и других сооружений для животных. Затраты на их строительство включаются в себестоимость продукции равными долями в течение 2 и более лет (в зависимости от сроков их использования). Если в летних лагерях или загонах содержится несколько технологических групп животных, затраты, приходящиеся на данный год, распределяются между ними пропорционально занимаемой площади или численности поголовья животных.

После проведения подготовительных работ приступают к калькулированию себестоимости животноводческой продукции. Вначале исчисляется себестоимость молока, поскольку оно может использоваться для выращивания животных.

Источниками данных для составления отчетных калькуляций служат данные аналитических счетов к счету 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство».

Объектами калькуляции в животноводстве являются отдельные виды основной или сопряженной продукции: молоко, приплод, прирост живой массы, живая масса, шерсть, мед, яйцо и др.

Побочная продукция не калькулируется, а ее стоимость вычитается из общей суммы затрат на содержание соответствующих видов (групп) животных.

После выполнения указанных работ исчисляется фактическая себестоимость продукции животноводства, определяются и списываются разницы между фактической и нормативно-прогнозной ее себестоимостью на соответствующие счета, на которых учтена использованная в течение года продукция.

В животноводстве объектами исчисления себестоимости является основная продукция – молоко, шерсть, яйца, приплод, прирост живой массы, общая живая масса и др. При этом в большинстве отраслей получают одновременно несколько видов сопряженной продукции — в молочном скотоводстве – молоко и приплод, в овцеводстве – шерсть, приплод и прирост живой массы, в птицеводстве – яйца и мясо и т. д. Поэтому объекты учета затрат и объекты исчисления себестоимости не совпадают, и важное значение имеет их рациональное распределение между сопряженными видами продукции.

Кроме того, в животноводстве получают и побочную продукцию, к которой относятся навоз, птичий помет, шерсть-линька, конский волос и др. Затраты на навоз определяют исходя из нормативных (расчетных) затрат на его уборку в конкретных условиях и стоимости подстилки. Жидкий навоз учитывается в зависимости от его влажности в пересчете на условный подстилочный материал по специальным коэффициентам. Затраты

на погрузку и вывозку навоза из животноводческих помещений и приготовление для внесения в почву под культуры независимо от расстояния перевозки относят на расходы растениеводства. Жидкий навоз влажностью более 98 % относится к сточным водам животноводческих ферм. Себестоимость 1 т навоза в нормативной оценке определяют делением общей суммы затрат, отнесенных на него по нормативу на его физическую массу.

8.5. Исчисление себестоимости продукции животноводства

Исчисление себестоимости продукции крупного рогатого скота

В молочном скотоводстве объектами исчисления себестоимости являются: по основному стаду — молоко и приплод, по выращиванию молодняка и откорму взрослого скота — прирост живой массы и общая живая масса скота.

По основному молочному стаду себестоимость продукции определяют следующим образом. Из общей суммы затрат, учтенных на аналитическом счете, исключают стоимость побочной продукции в установленной оценке (навоз, волос-сырец, шерсть-линька, кожи, утилизированные туши павших животных и др.). Оставшиеся затраты относят на валовой выход основной продукции — молоко и приплод. Затраты между этими сопряженными видами продукции распределяют в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко — 90 %, на приплод — 10 %. Себестоимость 1 ц молока исчисляют делением суммы затрат, приходящейся на его производство, на физическую массу полученного молока, а себестоимость приплода — делением затрат, отнесенных на него, на полученное количество голов приплода.

Себестоимость прироста живой массы молодняка всех возрастов и взрослых животных, выбракованных из основного стада и поставленных на откорм, определяется расходами на их содержание за вычетом стоимости побочной продукции, включая стоимость молока от первотелок. Себестоимость 1 ц прироста живой массы исчисляется делением полученной суммы затрат на количество центнеров прироста живой массы.

Валовой прирост живой массы определяют по следующей формуле:

$$M = M_k + M_v - M_p - M_n,$$

где — M_k масса поголовья животных на конец года;

M_v — масса выбывшего поголовья за год, включая павших животных по их массе на последнее взвешивание до падежа;

M_p — масса поступившего поголовья и приплода;

M_n — масса поголовья на начало года.

В фактическую себестоимость прироста живой массы включают сумму потерь от гибели молодняка и взрослого скота на откорме, за исключением сумм потерь, подлежащих взысканию с виновных лиц, а также вследствие эпизоотий и стихийных бедствий, возмещаемых в установленном порядке страховыми органами или списываемых на финансовые результаты.

Для определения фактической себестоимости выбывшего поголовья (реализованного, переведенного в другие возрастные группы, забитого в организации, погибшего в результате стихийных бедствий, павшего по вине работников животноводства) и оставшегося в организации на конец года рассчитывается себестоимость 1 ц живой массы животных. С этой целью исчисляют 2 показателя: себестоимость калькулируемого поголовья и живую массу животных.

Себестоимость калькулируемого поголовья равна стоимости животных на начало года, стоимости животных, поступивших на выращивание и откорм со стороны и из других учетных групп, стоимости приплода и прироста за отчетный год за вычетом нормативно-прогнозной себестоимости павших животных, включенной в состав затрат животноводства по статье «Потери от падежа животных»

Живая масса калькулируемого поголовья состоит из живой массы животных, оставшихся в организации на конец года, и живой массы поголовья, выбывшего в течение года (реализованного, переведенного в другие группы, забитого в организации, погибшего от стихийных бедствий, павшего по вине работников животноводства), без живой массы павшего поголовья, включенного в состав затрат животноводства по статье «Потери от падежа животных».

Разделив себестоимость калькулируемого поголовья, на его живую массу, получают показатель себестоимости 1 ц живой массы животных.

Себестоимость продукции основного стада крупного рогатого скота мясного направления определяется для следующих групп: основного стада (коровы с телятами до 8 месяцев и быки-производители); животных на выращивании и откорме (телки и бычки старше 8 месяцев, коровы и быки-производители, выбракованные из основного стада).

В мясном скотоводстве телята до 8-месячного возраста находятся вместе с коровами, затем их отнимают от маток и переводят в старшую группу. Одна голова приплода в мясном скотоводстве оценивается исходя из живой массы теленка при рождении и фактической себестоимости 1 ц живой массы телят-отъемышей (в 8-месячном возрасте) прошлого года.

Побочной продукцией в мясном скотоводстве считается молоко, которое оценивается по реализационным ценам и навоз – в нормативно прогнозной оценке.

По основному стаду мясного направления исчисляется себестоимость прироста и живой массы телят в возрасте до 8 месяцев.

Себестоимость 1 ц прироста телят в возрасте до 8 месяцев исчисляется делением затрат по содержанию основного стада (с телятами до 8 месяцев), за вычетом стоимости побочной продукции (молока, навоза), на количество центнеров полученного прироста живой массы телят, включая живую массу приплода. Себестоимость 1 ц живой массы этих животных определяется в вышеизложенном порядке.

Себестоимость 1 ц прироста живой массы телят к моменту отъема определяют делением суммы затрат, отнесенных на приплод и прирост живой массы телят в возрасте до 8 месяцев, и учетной стоимости телят, состоявших в этой группе на начало года и поступивших в течение года со стороны, на общую живую массу телят в возрасте до 8 месяцев, имевшихся на конец года и выбывших за год, включая живую массу павших животных (в части прироста текущего года). По этой себестоимости определяется стоимость телят, переведенных в старшую группу и оставшихся на конец года.

По молодняку старше 8 месяцев и взрослому скоту на откорме исчисляют себестоимость 1 ц прироста и 1 ц живой массы аналогично порядку, установленному для молочного скотоводства.

В специализированных хозяйствах по направленному выращиванию коров-первотелок себестоимость полученного приплода, молока и прироста живой массы коров-первотелок определяется распределением затрат на их содержание пропорционально стоимости продукции по ценам реализации.

Исчисление себестоимости продукции свиноводства

Объектами калькулирования в свиноводстве являются прирост живой массы, живая масса, приплод, поросята-отъемыши.

Калькуляционными единицами продукции основного стада свиней являются: 1 ц прироста живой массы поросят до отъемного возраста (к отъему), 1 ц живой массы поросят-отъемышей (2-месячных), 1 голова приплода при рождении и отбивке от свиноматки.

Калькуляционными единицами по молодняку свиней на дорастивании и откорме являются: 1 ц прироста живой массы и 1 ц живой массы.

В специализированных организациях, по основному стаду свиней исчисляют себестоимость 1 ц прироста живой массы поросят до отъема (в возрасте до 2 месяцев)

путем деления учтенных затрат на содержание основного стада свиней (свиноматок с поросятами до отъема, хряков-производителей), за исключением стоимости побочной продукции, на количество центнеров полученного прироста, включая живую массу приплода при рождении.

Количество центнеров прироста живой массы поросят определяется в следующем порядке: живая масса поросят 2-месячного возраста на конец года суммируется с живой массой поросят, выбывших из данной учетной группы (переведенных в старшие группы, забитых в хозяйстве, павших и выбывших по другим причинам). Из полученного итога вычитается живая масса 2-месячных поросят на начало года и живая масса поросят, поступивших со стороны.

Себестоимость 1 ц живой массы поросят-отъемышей определяется делением стоимости молодняка свиней, находившегося под матками на начало года, и стоимости приплода и прироста молодняка до отъема в отчетном году на живую массу поросят-отъемышей, включая живую массу поросят, оставшихся на конец года. Этот показатель себестоимости используется для определения стоимости поросят, переведенных в старшую группу, оставшихся на конец года под матками, а также для оценки 1 головы приплода.

Живая масса полученного приплода поросят на специализированных комплексах определяется расчетным путем. Для этого 1-го числа каждого месяца комиссия, возглавляемая ветеринарным врачом, в присутствии зоотехника, руководителя производственного подразделения и материально ответственного лица проводит контрольное взвешивание от 5 до 8 гнезд. Делением общей массы поросят всех гнезд на количество взвешенных поросят определяется средняя живая масса 1 головы приплода. По этой массе и принимается к учету в течение месяца весь приплод.

Себестоимость 1 ц прироста живой массы свиней на доращивании и откорме по технологическим группам «Поросята от 2-х до 4-х месяцев» и «Поросята от 4-х месяцев и свиньи на откорме» определяется путем деления затрат на содержание по технологической соответствующей группе животных на количество полученных центнеров прироста живой массы по данной группе свиней. Себестоимость 1 ц живой массы свиней исчисляется в порядке, изложенном для крупного рогатого скота.

Живая масса поголовья свиней, находящихся на выращивании и откорме, на конец месяца определяется умножением средней живой массы 1 головы имеющегося в соответствующей группе на конец месяца поголовья на численность этого поголовья.

Средняя масса 1 головы оставшегося на конец месяца поголовья в группе определяется в следующем порядке: сначала определяется средний прирост 1 головы путем вычитания из средней живой массы 1 головы свиней, сданных заготовительным организациям, переданных на забой и переведенных в старшую возрастную группу (другой участок, подразделение), или в основное стадо, средней живой массы 1 головы поступившего в соответствующую возрастную группу в течение месяца поголовья. Затем средний прирост 1 головы делится на 2, и полученный результат прибавляется к средней живой массе 1 головы поступившего в соответствующую возрастную группу из младшей возрастной группы или полученного приплода.

Наряду с изложенным порядком средняя масса 1 головы оставшегося на конец месяца поголовья в группе может определяться путем взвешивания контрольных станков (групп) и деления общей живой массы взвешенных животных станков (групп) на количество их голов в станке (группе).

Конкретный способ определения прироста живой массы животных на свиноводческих комплексах промышленного типа указывается (определяется) в учетной политике организации.

В специализированных организациях себестоимость продукции свиноводства исчисляется как в целом по организации, так и по каждой технологической группе.

В неспециализированных организациях затраты учитываются в целом по отрасли свиноводства.

Себестоимость 1 ц живой массы этих животных определяют в порядке, изложенном выше по живой массе скотоводства.

Исчисление себестоимости продукции овцеводства и козоводства

Объектами учета затрат по овцеводству являются:

- основное стадо овец, по которому учитываются затраты на содержание овцематок с ягнятами до отбивки. Объектами калькуляции являются шерсть, приплод и прирост живой массы молодняка рождения текущего года до его отбивки от маток;

- овцы на выращивании и откорме, по которым учитываются затраты на выращивание молодняка и содержание взрослых овец на откорме. Объектами калькуляции являются шерсть, прирост живой массы молодняка рождения прошлых лет и текущего года после отбивки от маток, живая масса молодняка и взрослых животных на откорме.

Себестоимость ягнят на момент рождения определяется в шерстно-мясном и мясо-шерстном овцеводстве в размере 10 %, романовском - 12 %, а в каракульском - 15 % общей суммы затрат на содержание овец, за исключением стоимости побочной продукции (навоза). Оставшаяся сумма затрат распределяется между шерстью и приростом живой массы овец пропорционально расходу кормов (в кормовых единицах) на эти виды продукции по установленным нормам. Нормативные затраты кормов в кормовых единицах: на 1 ц шерсти - 88 ц к.ед.; 1 ц прироста - 8,9 ц к.ед.

Расходы на стрижку овец (коз), классифировку, упаковку, маркировку шерсти относят на ее себестоимость.

Коз по продуктивным качествам делят на молочных, шерстных, пуховых и грубошерстных.

Производственные затраты в козоводстве распределяют по видам продукции: шерсть, прирост живой массы, молоко, приплод.

Для определения суммы затрат на производство основных видов продукции (шерсти, прироста живой массы, молока) из общей суммы затрат исключают стоимость побочной продукции и затраты на приплод на момент рождения.

Себестоимость приплода на момент рождения в козоводстве определяют в размере 10 % общей суммы затрат на содержание коз основного стада.

Себестоимость шерсти, прироста живой массы и молока определяется путем распределения затрат, приходящимся к основным видам продукции, пропорционально их стоимости по ценам возможной реализации.

Себестоимость 1 ц живой массы овец (коз) определяют в таком же порядке, как и по крупному рогатому скоту.

Исчисление себестоимости продукции птицеводства

Объектами исчисления себестоимости в птицеводстве являются: по родительскому стаду - инкубационные яйца, по промышленному стаду - пищевые яйца, по молодняку птицы - прирост живой массы, по инкубации - суточные птенцы. Побочную продукцию птицеводства - перо, пух, отходы инкубационного цеха (задохлики, кровяное кольцо, петушки, забитые в суточном возрасте) - оценивают по ценам возможной реализации или использования.

В птицеводстве при раздельном учете затрат в разрезе технологических групп объектом исчисления себестоимости в каждой группе практически является один вид основной продукции. В этих условиях расчет себестоимости продукции по каждой учетной группе сводится к отнесению учтенных затрат за вычетом стоимости побочной продукции на валовой выход основной продукции, которая в данной учетной группе является объектом исчисления себестоимости.

По учетным группам «Взрослые куры родительского стада яичного направления» и «Взрослые куры промышленного стада яичного направления» на себестоимость яиц (инкубационных или пищевых) относят все затраты соответствующих учетных групп

(включая стоимость павшей птицы) за вычетом стоимости побочной продукции. В затраты на содержание взрослого стада птицы яичного направления списывают разницу между себестоимостью взрослой птицы, проданной или забитой на мясо после выбраковки и выручкой (цене возможной реализации) от ее реализации.

По учетным группам выращивания молодняка и откорма птицы объектами калькуляции являются прирост живой массы и общая живая масса. Себестоимость получаемого прироста живой массы определяют путем деления, учтенных затрат на выращивание или откорм птицы по соответствующей учетной группе (за вычетом стоимости побочной продукции) на количество полученного прироста живой массы. Себестоимость общей живой массы птицы рассчитывают исходя из стоимости молодняка птицы и себестоимости прироста живой массы (аналогично, как по крупному рогатому скоту).

Затраты по цеху инкубации складываются из стоимости заложенных яиц и затрат на инкубацию.

Заложенные в инкубатор яйца собственного производства оценивают по их себестоимости, а купленные на стороне — исходя из фактических затрат на их приобретение.

Себестоимость 1 тыс. голов суточных птенцов определяется исходя из суммы затрат по цеху инкубации, приходящейся на продукцию отчетного года за вычетом стоимости побочной продукции (неоплодотворенные яйца; яйца, изъятые после второго миража; мясо забитых суточных петушков, предназначенные для кормления животных). Она складывается из стоимости незавершенного производства по цеху инкубации на начало года и затрат текущего года за вычетом стоимости незавершенного производства на конец года.

Чтобы определить стоимость незавершенного производства по цеху инкубации на конец года, необходимо фактическую себестоимость одного яйца в инкубаторе (яйце-дня) умножить на количество заложенных яиц и фактическую продолжительность их инкубации (в днях) в период до 1 января (на количество яйце-дней незавершенного производства на конец отчетного периода).

Исчисление себестоимости продукции пчеловодства

Объектами калькуляции в пчеловодстве являются мед, воск, новая пчелиная семья (рой пчел), плодная матка, маточное молочко, прирост сотов, прополис, яд пчелиный и др. Валовым выходом меда считается товарный мед (изъятый из ульев) и мед, оставленный в ульях для зимней подкормки пчел.

Себестоимость продукции пчеловодства исчисляется с учетом производственного направления отрасли: медово-опылительного, медового, пчелоразведенческого и опылительного.

При исчислении себестоимости продукции пчеловодства медово-опылительного направления из общей суммы затрат исключаются затраты, списываемые на опыляемые пчелами культуры. На опыляемые сельскохозяйственные культуры относят 20-40 % затрат на содержание пчелиных семей, а по плодово-ягодным насаждениям, семенникам клевера и люцерны - 40-60 % (в зависимости от размеров площадей опыляемых культур и их урожайности).

Если на опыление сельскохозяйственных культур использовалось пчелосемей меньше нормы, соответственно должны снижаться расходы пчеловодства, списываемые на опыляемые культуры. При использовании пчелосемей сверх нормы расходы пчеловодства, списываемые на растениеводство, не увеличиваются.

В пчеловодстве опылительного направления получаемая продукция считается побочной. Она оценивается по ценам продажи (реализации) и вычитается из суммы затрат

на пчеловодство. Оставшиеся издержки списываются на затраты по выращиванию опылительных культур в теплицах и парниках.

Себестоимость отдельных видов продукции пчеловодства (мед, новая пчелиная семья и др.) исчисляется путем распределения суммы затрат на содержание пчел по видам продукции пропорционально ее стоимости по ценам продажи (реализации). Себестоимость прироста количества сотов определяется по себестоимости топленого кондиционного воска. При этом гнездовой сот размером 435x300 мм соответствует 140 г, размером 456x230 мм - 110 г, магазинный сот размером 435x145 мм - 70 г воска. Себестоимость 1 кг пчел (пакеты с пчелами) приравнивается к себестоимости 10 кг меда.

Делением затрат, приходящихся на новые пчелиные семьи, на количество этих пчелиных семей определяется себестоимость 1 пчелиной семьи.

Исчисление себестоимости продукции кролиководства

Объектами калькуляции в кролиководстве являются деловой приплод (сохранившийся к концу года), прирост живой массы молодняка (после отсадки от маток) и живая масса кроликов. Одна голова приплода при рождении оценивается исходя из 50 % нормативно-прогнозной себестоимости 1 головы молодняка к моменту отсадки.

Себестоимость 1 головы делового приплода исчисляется делением общей суммы затрат на содержание основного стада и молодняка до отсадки, за вычетом стоимости побочной продукции, на количество голов делового приплода.

В организациях, не специализирующихся на выращивании кроликов, затраты на их содержание учитывают на одном счете «Кролиководство». В этом случае затраты между основным стадом и молодняком кроликов распределяются пропорционально количеству кормо-дней пребывания в данной учетной группе.

Себестоимость прироста живой массы молодняка кроликов складывается из затрат на их содержание от отсадки до забоя, перевода в основное стадо или реализации за минусом стоимости побочной продукции.

Себестоимость живой массы кроликов складывается из стоимости поголовья, имевшегося в организации на начало года, стоимости приплода и прироста живой массы молодняка, полученных в текущем году, за исключением стоимости павших животных (в нормативно-прогнозной оценке), включенных в затраты производства. Себестоимость 1 ц живой массы кроликов исчисляется делением их стоимости на количество центнеров живой массы кроликов реализованных, забитых на мясо и оставленных на конец года в организации без живой массы павших животных в пределах норм допустимого технологического отхода и смертности.

По этой себестоимости оценивают всех выбывших кроликов (проданных, переведенных в основное стадо, забитых в организации и т.д.) и оставшихся в организации на конец года.

Для определения себестоимости мяса и шкурок, полученных в результате забоя кроликов, необходимо к себестоимости забитых кроликов прибавить расходы по их забою, вычесть стоимость побочной продукции и полученный результат распределить пропорционально стоимости мяса и шкурок в оценке по ценам реализации.

Исчисление себестоимости продукции рыбоводства

При полносистемном рыбоводстве рыбу выращивают от малька до товарной рыбы.

Себестоимость 1 000 шт. личинок определяется делением затрат, включающих незавершенное производство (затраты по содержанию маточных и нерестовых прудов после их облова и до конца года), а также затрат по содержанию рыб производителей и выращиванию личинок до пересадки их в выростные пруды на количество полученных личинок рыб.

После облова и проведение осенней инвентаризации рыб производителей затраты по их содержанию и маточных прудов от облова до конца года относят к незавершенному производству, которые включают в себестоимость личинок в следующем году.

Себестоимость 1 000 шт. мальков рыбы определяется делением суммы затрат на содержание мальковых прудов от их облова в прошедшем году и до облова в отчетном году, а также затрат на выращивание мальков на количество мальков, полученных при облове мальковых прудов. Кроме того, в себестоимость мальков включается стоимость рыбопосадочного материала (выращенных личинок в хозяйстве или приобретенных на стороне).

После облова мальковых прудов определяют результаты выращивания, их вес и количество, которое отражают в Акте облова пруда, который является основанием для оприходования мальков.

Затраты по содержанию прудов после их облова включаются в состав незавершенного производства, которое списывается на себестоимость рыболовной продукции в следующем отчетном периоде.

Себестоимость 1 ц сеголеток исчисляется делением общей суммы затрат на их выращивание вместе с расходами на содержание выростных прудов, включая и стоимость мальков, использованных для зарыбления прудов (стоимость рыбопосадочного материала включаются в затраты по выращиванию сеголеток на основании Акта зарыбления прудов), на количество центнеров сеголеток. Средний вес сеголеток принимается равным 30 г. Исходя из общего веса и веса 1 сеголетка определяется количество выращенных сеголеток и себестоимость 1 000 шт. сеголеток.

В конце срока выращивания сеголеток производят облов выростных прудов. Результаты облова оформляются Актом об облове пруда.

Себестоимость сеголеток, пересаженных в зимовальные пруды, включается в затраты по их соржанию на основании Акта о зарыблении зимовальных прудов. Себестоимость сеголеток, пущенных в зимовальные пруды, а также затраты по их содержанию и выращиванию составляют себестоимость годовиков (посадочного материала). Делением этого показателя на количество центнеров выращенных годовиков определяется себестоимость 1 ц рыбопосадочного материала (годовиков).

Результаты содержания сеголеток в зимовальных прудах отражаются в Акте об облове пруда.

По окончании срока выращивания товарной рыбы производится облов нагульных прудов. Облов прудов и взвешивание рыбы при отправке на сортировочную базу, торговую сеть или в рыбоперерабатывающий цех производится в присутствии комиссии, назначаемой руководителем организации. По окончании полного облова каждого пруда составляется Акт облова пруда. До составления отчетных калькуляций товарная рыба приходится по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической себестоимости.

Затраты на выращивание товарной рыбы включают затраты на содержание нагульных прудов от предыдущего их облова до облова в текущем году, затраты на выращивание товарной рыбы и стоимость рыбопосадочного материала. Себестоимость 1 ц товарной рыбы исчисляется делением общей суммы указанных затрат на количество центнеров полученной (выловленной) рыбы. Затраты на содержание нагульных прудов после отлова товарной рыбы переходят на следующий год в качестве незавершенного производства.

В связи с тем, что товарная рыба не может быть реализована за короткое время и с целью постоянного и регулярного обеспечения торговой сети свежей рыбой, появляется необходимость содержания товарной рыбы в зимовальных прудах, которая в любое время может быть выловлена и направлена в организации торговли.

Для учета затрат по содержанию товарной рыбы в зимовальных прудах за время от их зарыбления до облова предназначен аналитический счет «Содержание товарной рыбы в зимовальных прудах». Количество и масса рыбы, пересаженной в зимовальные пруды,

определяются на основании Акта о зарыблении зимовальных прудов.

По мере облова зимовальных прудов и реализации товарной рыбы затраты, учтенные на этом аналитическом счете, распределяются пропорционально реализованной массе рыбы и оставшейся в прудах и списывают дебет чета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Товарная рыба оценивается по фактической себестоимости ее выращивания в прошлом отчетном периоде, а расходы на ее содержание в зимовальных прудах списываются на увеличение стоимости реализованной товарной рыбы.

В неполносистемном рыбном хозяйстве себестоимость товарной рыбы складывается из стоимости посадочного материала и затрат на ее выращивание до товарных кондиций, отнесенных на общий выход товарной рыбы. В специализированном рыбоводстве отдельно исчисляют себестоимость мальков, сеголеток и товарной рыбы.

ТЕМА 9. УЧЕТ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРОИЗВОДСТВ

ВОПРОСЫ:

- 9.1 Виды промышленных производств, принципы и задачи учета затрат
- 9.2 Первичный, синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции промышленных производств
- 9.3 Особенности учета давальческого сырья и материалов, принятых в переработку
- 9.4 Исчисление себестоимости продукции переработки растениеводческого сырья
- 9.5 Исчисление себестоимости продукции переработки животноводческого сырья
- 9.6 Исчисление себестоимости переработки промышленного сырья

9.1. Виды промышленных производств, принципы и задачи учета затрат

На уровень эффективности равномерного использования трудовых ресурсов на протяжении года в сельскохозяйственных организациях большое влияние оказывает развитие промышленных подсобных производств. Необходимость развития подсобных промышленных производств способствует укреплению финансового состояния сельскохозяйственных организаций, круглогодичной занятости рабочей силы, развитию процессов интеграции. Промышленные подсобные производства в сельскохозяйственных организациях служат для переработки продукции растениеводства, животноводства, а также для производства различных строительных материалов.

К подсобным промышленным производствам относятся: плодоовощеперерабатывающие, винодельческие производства, маслодельные заводы, мельницы, комбикормовые заводы, цеха по забою скота, птицы, зверей и выработке товарных шкур, изготовление строительных материалов (лесопильное производство, кирпичное производство, столярные мастерские).

Объектами учета на промышленных производствах в зависимости от размеров и характера деятельности организации являются отдельные виды промышленных производств, виды продукции, отдельные стадии (фазы) технологического процесса (передель).

Основные задачи управленческого учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции промышленных производств: оперативный контроль по всем объектам учета затрат структурным подразделением, ответственным лицам на производство продукции, использованием материальных, трудовых ресурсов; обеспечение учета количества, ассортимента и качества произведенной продукции; правильное калькулирование себестоимости продукции и выявление резервов снижения ее себестоимости.

Формирование затрат по местам их возникновения, центрам затрат и центрам ответственности в сопоставлении с нормативами расходования ресурсов позволит оптимизировать и сократить уровень производственных затрат и непроизводственных расходов, а также выявить причины перерасхода ресурсов по статьям затрат изыскать резервы дальнейшей экономии средств; проведение маржинального анализа по структурным подразделениям (центрам ответственности) и по видам произведенной продукции.

9.2. Первичный, синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции промышленных производств

Для учета затрат и выхода продукции промышленных производств предназначен калькуляционный счет 20 «Основное производство», субсчет 3 «Промышленные

производства». По дебету счета отражают все фактические затраты, произведенные за год промышленными производствами и подсобными промыслами, а по кредиту – выход продукции полученный на этих производствах и промыслах в оценке по нормативно – прогнозной (плановой) себестоимости, а также списание затрат на услуги оказанные по переработке продукции поступившей со стороны и калькуляционные разницы между фактической и нормативно-прогнозной (плановой) себестоимостью полученной продукции или сырья для переработки. Сальдо по дебету показывает величину затрат незавершенного производства промышленных производств. Сельскохозяйственные организации, исходя из наличия объектов промышленных производств, открывают аналитические счета для учета затрат, выхода продукции и калькуляции ее себестоимости по видам промышленных производств. Можно выделить три группы аналитических счетов:

счета по переработки продукции растениеводства,
переработки продукции животноводства (включая и забой скота),
счета прочих промышленных производств.

На счетах переработки продукции растениеводства учитывают переработку зерна на муку и крупу, рапса на масло, льнотресты в льноволокно, сушку, соление, квашение, маринование и консервирование фруктов и овощей и т.д.

На счетах переработки продукции животноводства учитывают забой скота и птицы, переработку молока и молочных продуктов, шерсти, продуктов убоя скота (колбасное производство, производство мясных полуфабрикатов, консервное производство, производство технических жиров и др.).

На счетах прочих промышленных производств учитывают затраты по производству кирпича, черепицы и др. строительных материалов, затраты по лесоразработкам и распиловки лесоматериалов, винодельческих производств и т.п.

Аналитический учет затрат по каждому объекту рекомендовано осуществлять по следующим калькуляционным статьям производственных затрат:

- «Материальные ресурсы, используемые в производстве»;
- «Оплата труда»;
- «Отчисления на социальные нужды»;
- «Содержание основных средств»;
- «Работы и услуги»;
- «Расходы по страхованию имущества»;
- «Прочие затраты»;
- «Потери от брака»;
- «Общепроизводственные затраты»;
- «Расходы денежных средств».

По статье **«Материальные ресурсы, используемые в производстве»** учитывают стоимость сырья и материалов, которые образуют основу изготавливаемой продукции, или являются необходимыми компонентами при ее изготовлении.

Сельскохозяйственное сырье собственного производства (зерно, овощи, плоды, молоко, животные и др.), отпущенное для переработки в промышленных производствах, оценивается по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости в течение года с корректировкой в конце отчетного периода до фактической; сырье и материалы, приобретенные на стороне оцениваются по ценам их приобретения с учетом расходов по их заготовке.

Затраты нефтепродуктов учитывают по количеству и стоимости, складывающейся из цены их приобретения и других расходов по заготовлению.

Топливо и энергию на технологические цели учитывают по стоимости приобретаемого со стороны топлива всех видов (кроме нефтепродуктов), энергии (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), расходуемых на технологические нужды.

Работы и услуги сторонних организаций производственного характера по обработке сырья и материалов, изготовлению промышленной продукции, оказываемых сторонними организациями, могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных видов продукции.

На статью **«Оплата труда»** относят все виды начисленной оплаты, в том числе и натуральные выдачи, включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг работникам, обслуживающих технологический процесс в данном виде промышленного производства и непосредственно занятых производством продукции.

По статье **«Отчисления на социальные нужды»** учитывают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты от всех видов оплаты труда работников, занятых производством промышленной продукции (работ, услуг), включая вознаграждения по гражданско-правовым договорам, независимо от источников выплат, кроме тех, на которые страховые взносы не начисляются в соответствии с установленным перечнем. Кроме того, по этой статье отражаются отчисления по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний от всех выплат, на которые производятся отчисления в Фонд социальной защиты населения.

По статье **«Содержание основных средств»** отражают затраты, связанные с обслуживанием и эксплуатацией основных средств, используемых в производстве продукции промышленных производств (работ, услуг). По данной статье учитывают: амортизационные отчисления, затраты на все виды ремонтов и техническое обслуживание основных средств.

На статью **«Работы и услуги»** относят затраты на работы и услуги, оказанные промышленным производствам своими вспомогательными производствами, а также сторонними организациями. К ним относят затраты на услуги грузового автотранспорта и гужевого транспорта по перемещению расходуемых непосредственно в производственном процессе материальных ресурсов они исчисляются исходя из объема выполненных работ (тонно-километров, рабочих дней лошади) и фактической их себестоимости.

Затраты на услуги по электро-, водо- и газоснабжению определяются исходя из объема потребленных в производственном процессе электрической и тепловой энергии, воды и газа их фактической себестоимости. По этой статье учитывают также затраты по содержанию холодильников (заморозка, охлаждение, хранение продукции).

Затраты на содержание и эксплуатацию холодильных установок распределяются по потребителям (складам, хранилищам и др.) пропорционально объему обслуживаемых помещений, а по видам продукции – пропорционально тонно-дням ее хранения.

Услуги собственных вспомогательных производств списываются в течение месяца по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости работ, услуг с корректировкой их до фактической в конце месяца.

По статье **«Расходы по страхованию имущества»** отражаются страховые взносы по обязательному и добровольному страхованию имущества промышленных производств в соответствии с действующим законодательством.

На статью **«Прочие затраты»** относят расходы, непосредственно связанные с производством продукции промышленных производств, подсобных промыслов, но не относящиеся, ни к одной из указанных статей. К ним относятся: расходы на упаковку, этикетировку продукции, на фильтрование и обработку вина и сокоматериалов; затраты на пусконаладочные работы, связанные с освоением вводимых в эксплуатацию новых производств, промышленных цехов, новых видов продукции и технологических процессов. Эти затраты предварительно учитывают на счете 97 «Расходы будущих периодов» и в течение нормативного срока освоения производственных мощностей списывают по частям на затраты промышленного производства, но не более чем в течение трех лет.

По статье **«Потери от брака»** учитывают стоимость окончательно забракованной

продукции (изделий, полуфабрикатов), затраты по исправлению брака, а также стоимость сырья, материалов, полуфабрикатов, испорченных при наладке оборудования, сверх установленных норм.

По статье **«Общепроизводственные затраты»** отражают производственные расходы в бригадах, фермах, цехах и иных промышленных подразделениях организации.

По статье **«Расходы денежных средств»** учитывают налоги, сборы и платежи в бюджет определенные действующим законодательством и прочие денежные расходы.

Учет затрат в промышленных производствах оформляют следующими первичными документами: требование-накладная, лимитно-заборная карта, помольная квитанция по индивидуальному помолу, акт на выбытие животных, учетный лист убоя и падежа животных, наряд на сдельную работу, акт на списание инвентаря, спецодежды и спецобуви и др. Данные первичных документов в установленном порядке систематизируются в отчетах о переработке продукции, отчетах о движении продукции и материалов и др.

Для контроля за расходом сырья и выходом готовой продукции в подсобных промышленных производствах применяют отчет о переработке продукции. В нем отражают данные о затратах сырья и материалов и выходе готовой продукции. В первом разделе отчета ежедневно фиксируют количество фактически израсходованного на производство сырья, материалов и тары в сопоставлении с действующими нормами. Во втором разделе ежедневно отражают количество полученной готовой продукции по видам в физическом и условном исчислении, а также размеры брака. В установленные сроки отчеты сдают в бухгалтерию. В отдельных производствах вместо указанного отчета применяют специализированные формы. Например, в производствах по переработке молока - ведомость переработки молока и молочных продуктов, по убою и переработке птицы - производственный отчет о переработке птицы и выходе продукции и др.

Ежемесячно данные из первичных документов, журналов учета работ и затрат, отчетов о переработке продукции и других документов переносят в производственный отчет по промышленным производствам (ф. №18-Б). Аналитический учет затрат и выхода продукции промышленных производств ведут в вышеназванном отчете.

В I разделе этого отчета для каждого промышленного производства (или соответствующего передела) выделяют графу, а по строкам фиксируют все произведенные затраты с группировкой по установленным статьям и указанием корреспондирующих счетов. По каждому виду промышленных производств (переделу) в отчете отражают по статьям затраты за месяц и с начала года. Соответственно итоги затрат выводят за месяц и нарастающие – с начала года. Во II разделе производственного отчета по каждому производству фиксируют выход продукции по видам (количество и сумма) за отчетный месяц и с начала года. В III разделе производственного отчета месячные кредитовые обороты систематизируют по корреспондирующим счетам. На основании итогов этого раздела делают записи в журнал-ордер №10-АПК по кредиту счета 20-3 и дебету корреспондирующих счетов.

По дебету счета 20, субсчет 3 учитывают затраты на производство продукции промышленных производств и подсобных промыслов в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на сумму начисленной оплаты труда работникам, занятым промышленными производствами;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - на сумму взносов в фонд социальной защиты населения;

76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» - на сумму начисленных платежей по обязательному страхованию имущества промышленных производств;

10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» - на стоимость израсходованных материалов, кормов, сельскохозяйственной продукции, образующих основу изготавливаемой промышленной продукции или являющихся необходимыми компонентами для ее

изготовления;

11 «Животные на выращивании и откорме» - при списании молодняка животных и животных на откорме по фактической себестоимости в качестве сырья для выработки товарной промышленной продукции на подсобных производствах;

23 «Вспомогательные производства» - на стоимость услуг, оказанных вспомогательными производствами промышленным производствам и подсобным промыслам;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на стоимость работ, выполненных сторонними организациями для промышленных производств и подсобных промыслов;

02 «Амортизация основных средств» - на сумму начисленной амортизации по основным средствам промышленных производств и подсобных промыслов;

68 «Расчеты по налогам и сборам» - на сумму начисленных налогов и платежей в бюджет;

97 «Расходы будущих периодов» - на сумму распределенных затрат по пусконаладочным работам и освоением новых производственных мощностей промышленных цехов;

28 «Брак в производстве» - на сумму отнесенных потерь от брака на себестоимость производимой продукции, за счет организации;

25 «Общепроизводственные затраты», субсчет 3 «Общепроизводственные (цеховые) затраты промышленных производств» - на сумму отнесенных общепроизводственных (цеховых) расходов промышленных производств;

По кредиту счета 20, субсчет 3 учитывают выход продукции промышленных производств в корреспонденции с дебетом счетов:

10 «Материалы» - на нормативно-прогнозную (плановую) стоимость продукции, оприходованной в качестве сырья и материалов для собственного производства;

43 «Готовая продукция», субсчет 3 «Продукция промышленных и подсобных производств» - на нормативно-прогнозную (плановую) стоимость оприходованной продукции, если она предназначена для реализации, а также частично для собственных нужд;

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» - при списании фактических затрат на работы и услуги, выполненные промышленными и подсобными промыслами на сторону.

Также по кредиту счета 20, субсчет 3 в конце года отражают калькуляционную разницу между фактической и нормативно-прогнозной (плановой) себестоимостью продукции (изделий), с отнесением этой разницы (экономия и перерасход) в дебет счетов 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

9.3. Особенности учета давальческого сырья и материалов, принятых в переработку

Промышленные производства могут перерабатывать не только собственное сырье, но и сырье заказчиков (давальческое). Переработка давальческого сырья представляет собой своеобразный вид услуг промышленного производства сельскохозяйственного предприятия, оказываемых сторонними организациями.

Сырье, полученное для переработки, учитывают на забалансовом счете 003 «Материалы принятые в переработку» и на затраты перерабатывающего производства не относят.

Следовательно, по соответствующему аналитическому счету затрат промышленного производства в этом случае будут учтены лишь расходы организации по переработке сырья. Объектом исчисления себестоимости соответственно будет являться не выход продукции (муки, пиломатериалов, масла и т.д.), а себестоимость единицы услуг по переработке сырья – зерна, круглого леса, молока и т.д.

Стоимость давальческого сырья после передачи продукции переработки заказчику списывают с забалансового счета 003 «Материалы, принятые в переработку».

9.4. Исчисление себестоимости продукции переработки растениеводческого сырья

На комбикормовых заводах объектами исчисления себестоимости продукции являются отдельные виды (рецепты) изготовленных комбикормов, кормовых добавок, кормовые смеси, гранулы, брикеты. Стоимость зернофуража, минеральных добавок и других компонентов, израсходованных на производство комбикормов, прямо относится на затраты по производству отдельных видов кормов. Отдельные затраты (расходы на оплату труда, отчисление на социальные нужды, работы и услуги, расходы на содержание и эксплуатацию основных средств, общепроизводственные затраты) распределяются между видами произведенных кормов пропорционально их количеству или качеству, полученной условной продукции.

При переработке зерна на мельницах (кроме ДКУ, обслуживающих животноводство) объектами исчисления себестоимости являются: переработка (размол) 1 т зерна и 1 т продукции (муки, круп). Себестоимость размола одной тонны зерна исчисляется, если на мельнице организации производят размол зерна своего и сторонних заказчиков. Для этого общую сумму затрат на работу мельницы (без стоимости переработанного собственного зерна) делят на количество размолотого зерна (собственного и давальческого). Затраты по переработке давальческой продукции (организаций и отдельных лиц) списываются с кредита счета 20 «Основное производство», субсчет 3 «Промышленные производства» в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Для определения себестоимости 1 ц муки, круп и других продуктов переработки зерна необходимо к себестоимости размола, произведенного для своей организации, прибавить себестоимость собственного зерна, отпущенного в размол, и вычесть стоимость побочной продукции, а полученную сумму разделить на количество произведенной для организации готовой продукции.

При помолах зерна, когда из одного вида сырья одновременно вырабатывается несколько видов (сортов) продукции, распределение затрат может производиться либо пропорционально их стоимости по ценам реализации, либо по коэффициентам, установленным на соответствующие сорта продукции.

При односортных помолах, производимых без отбора отрубей, себестоимость 1 т продукции исчисляется путем деления общей суммы затрат на количество произведенной продукции.

Объект исчисления *себестоимости переработки льнотресты* - льноволокно. За калькуляционную единицу льняного волокна принимается тонна (килограмм) льняного волокна условным номером 10. Тонна (килограмм) льняного волокна, приведенного к условному номеру 10, рассчитывается путем деления на 10 суммы в тоннах (килограммах) льняного волокна всех номеров, определяемых умножением количества льняного волокна каждого номера на его номер.

Себестоимость калькуляционной единицы определяется делением суммы затрат на произведенное льняное волокно на количество льняного волокна, приведенного к условному номеру 10. Себестоимость физической тонны каждого номера льняного волокна определяется путем пересчета себестоимости льняного волокна условного номера 10 по расчетным коэффициентам.

Объектами исчисления *себестоимости продукции переработки овощей, фруктов и картофеля* являются консервы, быстрозамороженная продукция, соленья, мочения и квашения, сушеные картофель и овощи, сухофрукты, соки.

Себестоимость готовой продукции переработки овощей, фруктов, картофеля складывается из суммы затрат на производство каждого вида продукции, включая стоимость использованного сельскохозяйственного сырья, других компонентов и расходов по их

переработке, фасовке и упаковке (включая стоимость бумаги, этикеток и других материалов), за вычетом стоимости использованных отходов. Если отходы используются на кормовые цели, то их оценивают с учетом их кормовых достоинств по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости кормовой единицы зеленой массы силосных культур. В качестве единицы исчисления себестоимости продукции используют как физическую массу (кг., т), так и условные единицы. Выбор единицы измерения зависит от тары, в которую она пакуется (бочки, мешки, консервы, жестяная или стеклянная). Единицей калькуляции себестоимости в плодоовощеперерабатывающих организациях по солению, квашению, сушению является 1 ц продукции, а по консервированию и выработке — 1000 условных банок (1 туб). При переводе каждого вида в условную продукцию используют коэффициенты, величина которых зависит от массы продукции, заложенной в 1 банку или бутылку, и их емкости. Для продажи измеряемой в единицах массы (повидло, джем, варенье, соусы, пасты, пюре) за условную принята банка консервов массой нетто 440 г.

При изготовлении из одного и того же сырья консервов различной фасовки применяются следующие коэффициенты перевода физических банок в условные: 10-литровые – 28,3 усл. банки; 3-литровые – 8,48 усл. банки; 2-литровые – 5,66 усл. банки; 1,5 литровые – 4,23 усл. банки; 1-литровые – 2,85 усл. банки; 0,5 литровые – 1,53 усл. банки.

При исчислении себестоимости 1 тыс. условных банок (1 туб) необходимо сумму затрат по каждому виду продукции разделить на выпуск условных банок.

Объектами исчисления себестоимости продукции винодельческого производства являются виноматериалы, сокоматериалы, вино, шампанское, коньяк, вакуум-сусло, соки, спирт. Калькуляционная единица себестоимости названных видов продукции – 1 дал (10 л.) Исчисление себестоимости ведется по переделам.

Себестоимость винодельческого производства складывается из суммы затрат на выработку продукции, включая стоимость сырья и материалов, используемых при её производстве, за вычетом стоимости возвратных отходов по ценам возможного их использования.

9.5. Исчисление себестоимости продукции переработки животноводческого сырья

Себестоимость 1т отдельных видов продукции переработки молока (сметана, сливки, масло, творог и др.) определяется делением общей суммы затрат по каждому виду продукции на их массу. При этом из общей суммы затрат вычитается стоимость используемого обрат, пахты, сыворотки и другой побочной продукции по ценам реализации или использования. Оставшаяся сумма затрат распределяется по отдельным видам продукции пропорционально их стоимости по ценам реализации.

Стоимость забитых животных прямо включается в себестоимость полученного от забоя мяса (свинины, баранины, говядины и т.д.). Все остальные затраты на содержание цехов по убою животных или скотобойных площадок учитываются вместе и распределяются между видами полученной продукции пропорционально их стоимости по ценам реализации. Себестоимость 1 ц (т) мяса по его видам определяют делением общей суммы затрат, включая стоимость забитых животных и приходящейся части распределяемых расходов по содержанию цехов по убою животных (скотобойных площадок), за вычетом стоимости шкур, пуха, пера, субпродуктов и другой побочной продукции по ценам их реализации на количество полученной продукции. Для этого из общей суммы затрат по содержанию цехов по убою животных или скотобойных площадок (включая стоимость забитых животных) исключается стоимость шкур, пуха, пера, субпродуктов и другой побочной продукции по ценам реализации. Оставшуюся сумму затрат распределяют по видам полученного мяса исходя из его стоимости по ценам реализации.

Себестоимость 1 ц (т) мяса определяют делением суммы затрат на его массу.

После списания калькуляционных разниц аналитический счет «Забой скота» к субсчету

20-3 «Промышленное производство» будет закрыт.

Себестоимость продукции забоя кроликов (шкурки и мяса) определяют исходя из затрат по их забою, включая их стоимость, за вычетом стоимости побочной продукции по ценам реализации. Оставшуюся разницу распределяют на себестоимость шкурки и мяса пропорционально их стоимости по ценам реализации. Себестоимость одной шкурки и 1 ц мяса рассчитывают делением соответствующих сумм затрат на количество полученных шкурки и количества мяса.

В хозяйствах, имеющих *специализированные цеха по забою зверей и выработке товарных шкурок*, себестоимость их исчисляют по видам зверей (норки, лисы, соболя, нутрии). Для того чтобы исчислить себестоимость, необходимо общие затраты по убойному цеху за вычетом стоимости побочной продукции по ценам реализации распределить пропорционально стоимости полученных готовых шкурок по ценам их реализации.

9.6. Исчисление себестоимости переработки промышленного сырья

Одним из видов мясоперерабатывающих производств является колбасное производство, готовой продукции которого являются колбасные изделия.

Колбаса - мясной продукт термохимического консервирования, готовый к употреблению в пищу без дополнительной обработки. Основным сырьем для ее приготовления является мясо свинины (говядины). Для производства низших сортов колбас используют субпродукты и кровь, а при изготовлении мясорастительных колбасных изделий - крахмал, муку и др. В качестве вспомогательных материалов применяются поваренная соль, нитраты, сахар, специи (лук, чеснок, перец, гвоздика, кориандр, тмин и другие). Для придания колбасному изделию определенной формы используются оболочки (натуральные, или кишечные, и искусственные - полиэтилен, целлофан и другие).

В зависимости от сырья и технологии приготовления различают следующие колбасные изделия: вареные, полукопченые, сырокопченые, варено - копченые, копчено - запеченные, фаршированные, ливерные, кровяные и другие.

В целом же технология производства продукции колбасного цеха в организации включает следующие основные этапы: обвалка, жиловка, сортировка, предварительное измельчение, посол и созревание мяса, вторичное измельчение, измельчение шпика, приготовление колбасного фарша, шприцевание с помощью машины - шприца. Далее производится вязка и осадка колбас. Обжаривают колбасные батоны в специальных камерах с высокой температурой (60-110 градусов) в течение 60-180 мин. (в зависимости от толщины батонов) и дымом, полученным от сжигания дров или опилок. После обжарки колбасы варят в горячей воде, после чего их охлаждают, выдерживая в холодном помещении в течение 10-12 часов. После подсушивания колбасы поступают в реализацию.

Технология копченых колбас отличается от технологии вареных тем, что парное мясо не используют, фарш в оболочку шприцуют более плотно, осадка длится дольше, а после обжарки, варки и охлаждения колбасы подвергают горячему копчению в течение 12-23 часов.

В колбасном цеху сельскохозяйственной организации учтенные затраты и выход продукции по колбасному цеху отражаются следующими бухгалтерскими записями:

№ п.п.	Документы. Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Требование-накладная, Лимитно-заборная карта. Учетный лист убоя и падежа животных. Отчет о движении продукции и материалов. Списано: по нормативно-прогнозной себестоимости мясо по фактической стоимости. Вспомогательные материалы (специи, оболочка, крахмал, кровь и т.д.	20-3	43-2
		20-3	10-1

2	Табель учета рабочего времени. Наряд на сдельную работу. Начислена заработная плата рабочим занятым производством колбас и колбасных изделий	20-3	70
3	Ведомость распределения оплаты труда, отчислений на социальное страхование. Произведены отчисления: - в ФСЗН от начисленной заработной платы - Белгосстраху по обязательному страхованию от несчастных случаев и профзаболеваний	20-3 20-3	69-1 76-2
4	Журнал учета работы вспомогательных производств. Ведомость об использовании продукции вспомогательных производств. Накопительная ведомость учета работы грузового автотранспорта Списывается стоимость услуг: ремонтно-механической мастерской грузового автотранспорта включена стоимость: воды газа тепла -фактическая себестоимость электроэнергии, поступившей со стороны -услуги санэпидемстанции -стоки воды (канализация)	20-3 20-3 20-3 20-3 20-3 20-3 20-3	23-1 23-3 23-5 23-7 23-6 60 60 60
5	Ведомость амортизационных отчислений по основным средствам и резервам на ремонт основных средств Начислена амортизация по основным средствам колбасного цеха	20-3	02
6	Акт на списание инвентаря, спецодежды и спецобуви. Требования-накладная. Отчет о движении продукции и материалов Списывается стоимость: - инвентаря и хозяйственных принадлежностей - спецодежды - тары и тарных материалов	20-3 20-3 20-3	10-10 10-11 10-4

Окончание

7	Бухгалтерская расчет-справка. Начислены платежи в бюджет (экологический налог)	20-3	68
8	Ведомость распределения общепроизводственных расходов. Распределены и списаны: - Общепроизводственные затраты	20-3	25-3
9	Ведомость списания калькуляционных разниц. Относятся калькуляционные разницы по: мясу, отпущенному в переработку	20-3	20-3
10	Оприходована продукция колбасного цеха: по нормативно-прогнозной себестоимости	43-3	20-3

В конце учетного периода производят исчисление себестоимости продукции колбасного цеха по ее видам исходя из суммы фактически учтенных затрат на ее производство.

Продукцией колбасного цеха считаются колбасные изделия и копчености, прошедшие полный производственный цикл, принятые отделом производственно-ветеринарного контроля и отпущенные в реализацию.

Учетные затраты по колбасному цеху распределяются между отдельными видами готовой продукции комбинированным способом. Стоимость сырья (мяса) относится на каждый вид колбасных изделий исходя из утвержденных норм расхода условного мяса.

Стоимость используемых специй распределяется между видами выпускаемой колбасной продукции пропорционально стоимости мяса. Затраты же по переработке мяса в колбасном цеху между видами колбасной продукции распределяются пропорционально количеству полученной колбасной продукции.

После распределения стоимости мяса, специй и учетных затрат по переработке сырья

(мяса) приступают к исчислению себестоимости каждого вида выпущенной продукции.

После исчисления фактической себестоимости каждого вида колбасных изделий, определяют калькуляционную разницу.

Себестоимость продукции лесопильного производства. Сельскохозяйственные организации производят распиловку леса для собственных нужд, сторонних организаций и населения. При приемке леса на распиловку от других организаций и населения материально ответственное лицо составляет требование – накладную. Учет принятого давальческого сырья при этом будет вестись на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку». Стоимость услуг по распиловке леса оказанных другим организациям оформляется актом приемки выполненных работ.

Изготовленные в организации пиломатериалы в виде досок, вагонки, реек, плинтусов и т.д. сельскохозяйственные организации используют на строительство и ремонт зданий жилого фонда и производственных помещений, что значительно снижает их затраты. Доски, вагонка могут быть и реализованы другим организациям, а также населению, как за наличный, так и безналичный расчет.

В конце отчетного периода сельскохозяйственные организации производят исчисление себестоимости продукции полученной от распиловки леса, используя суммы фактически учтенных затрат за вычетом стоимости используемых отходов по ценам возможной реализации.

В лесопильном производстве калькулируются себестоимости распила 1 куб.м лесоматериала и куб.м пиломатериалов.

Для определения себестоимости распила кубометра лесоматериала необходимо сумму затрат на эксплуатацию лесопильного цеха (без стоимости лесоматериала) разделить на количество кубических метров лесоматериала, прошедшего распиловку (собственного и давальческого).

Себестоимость кубометра пиломатериалов исчисляется делением общей суммы затрат на содержание лесопильного цеха, включая стоимость собственного лесоматериала, за вычетом стоимости побочной продукции и затрат на распиловку давальческого сырья, на количество полученных кубических метров пиломатериалов от распиловки собственного лесоматериала. Побочную продукцию (горбыль, опилки) оценивают по ценам возможной реализации или по ценам использования. Затраты, приходящиеся на основную продукцию, распределяются между отдельными видами полученной продукции пропорционально их стоимости по ценам реализации.

При получении от распиловки нескольких видов пиломатериалов исчисление их себестоимости может также производиться с применением следующих коэффициентов:

для обрезных досок - 1,5;

необрезных досок - 1,0;

бруса- 2,0.

Списав калькуляционные разницы по каналам использования продукции аналитический счет «Пилорама», открытый к субсчету 20-3 «Промышленное производство» закрывается.

Себестоимость продукции кирпичного производства. Если организация занимается круглогодично производством кирпича, то учет затрат необходимо вести попередельным методом. В этом случае затраты учитывают отдельно по каждому переделу — заготовка сырья; изготовление кирпича-сырца; обжиг кирпича. При попередельном методе учета исчисляют себестоимость заготовленного сырья, 1000 штук кирпича-сырца и 1000 штук готового кирпича.

Однако во многих сельскохозяйственных организациях производство кирпича относительно небольшое и действует не круглый год. В таких организациях исчисляют себестоимость 1000 штук кирпича. Для этого общую сумму затрат на заготовку сырья, изготовление, сушку и его обжиг за вычетом стоимости побочной продукции (бой), необходимо разделить на количество полученного кирпича. Битый кирпич оценивают по

ценам возможной реализации. На других подсобных производствах себестоимость продукции определяют применительно к порядку, установленному для организаций соответствующих отраслей промышленности.

После исчисления себестоимости продукции растениеводства и животноводства выявляют и списывают калькуляционную разницу между нормативно-прогнозной (плановой) и фактической себестоимостью продукции. Часть этой калькуляционной разницы относят на продукцию растениеводства и животноводства, переработанную на промышленных производствах. Затем приступают к исчислению фактической себестоимости переработки подсобных промышленных производств. После исчисления себестоимости продукции подсобных промышленных производств выявляют калькуляционную разницу между нормативно-прогнозной (плановой) и фактической себестоимостью, которую спиживают в установленном порядке.

В других промышленных производствах себестоимость продукции определяется применительно к порядку, установленному в соответствующих отраслях.

ТЕМА 10. УЧЕТ ЗАТРАТ В ОБСЛУЖИВАЮЩИХ ПРОИЗВОДСТВАХ И ХОЗЯЙСТВАХ

ВОПРОСЫ:

- 10.1 Виды обслуживающих производств, хозяйств и задачи их учета
- 10.2 Учет расходов и доходов жилищно-коммунального хозяйства
- 10.3 Учет в предприятиях общественного питания
- 10.4 Учет в детских дошкольных учреждениях
- 10.5 Учет в учреждениях культурно-бытового назначения. Учет в прочих производствах и хозяйствах

10.1. Виды обслуживающих производств, хозяйств и задачи их учета

В сельскохозяйственных организациях к обслуживающим производствам относят жилищно-коммунальное хозяйство, столовые, бани, прачечные, детские дошкольные учреждения, мастерские по ремонту и пошиву изделий, дома отдыха, санатории и другие учреждения культурно-бытового назначения. Деятельность обслуживающих производств и хозяйств не связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг являющихся целью создания организации.

Особенностью этих производств и хозяйств является то, что они удовлетворяют бытовые и коммунальные потребности работников организации.

Бухгалтерский учет должен обеспечить получение необходимой учетной информации о затратах и доходах по каждому виду обслуживающих производств и хозяйств с целью контроля за расходами, правильным и экономным использованием средств.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, утвержденными постановлением финансов Республики Беларусь № 50 от 29.06.2011г. учет в обслуживающих производствах и хозяйствах организуется на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». К данному счету могут быть открыты следующие субсчета:

- 29-1 «Жилищно-коммунальное хозяйство»;
- 29-2 «Производства бытового обслуживания населения»;
- 29-3 «Производства общественного питания»;
- 29-4 «Детские дошкольные учреждения»;
- 29-5 «Учреждения культурно-бытового назначения»;
- 29-6 «Прочие производства и хозяйства».

По дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» учитываются затраты по содержанию и эксплуатации обслуживающих производств, а по кредиту отражаются выход продукции, доходы и поступления, а также списание затрат за счет предусмотренных источников.

Аналитический учет затрат ведется в Производственном отчете по прочим производствам и хозяйствам (ф. 18-3).

Аналитические счета открываются по каждому виду производств в разрезе следующей номенклатуры статей затрат:

- Материальные ресурсы, используемые в производстве;
- Оплата труда;
- Отчисления на социальные нужды;
- Содержание основных средств;
- Работы и услуги;
- Прочие затраты;
- Расходы денежных средств.

В статью «Материальные ресурсы, используемые в производстве» включают

стоимость материалов (приобретаемых со стороны и собственного производства), которые являются необходимыми в обслуживающих производствах и хозяйствах.

По данной статье отражается:

- стоимость продуктов, израсходованных предприятиями общественного питания при производстве блюд.

Сельскохозяйственная продукция собственного производства, используемая в обслуживающих производствах и хозяйствах (столовая, детские сады, дома отдыха, летние лагеря и др.) оценивается в течение года по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости с доведением в конце отчетного периода до фактической себестоимости;

- стоимость потребленных в производство сырья и основных материалов (ткани, кожа, мех) и вспомогательных (фурнитура, приклад и т.д.);

- стоимость использованных моющих средств на стирку белья, расход материалов на «одежду» гладильных машин (бязи, сукна, войлока, ремней и т.д.);

- стоимость столовых приборов, посуды, белья и других предметов для коллективного пользования;

- стоимость нефтепродуктов, израсходованных на работу тракторов, оборудования.

Покупные продовольственные и промышленные товары, топливо, оценивают по цене приобретения, включая все расходы, связанные с их доставкой в организацию.

В статье «Оплата труда» отражаются все виды начисленной заработной платы, в том числе и натуральные выдачи работникам непосредственно занятым в обслуживающих производствах и хозяйствах (дворники, уборщицы, банщики, заведующие пошивочными мастерскими, мастера, педагогический, медицинский и административно-обслуживающий персонал и другие лица).

Для учета отработанного времени и объема выполненных работ и начисления заработной платы являются следующие документы: Табель учета рабочего времени и начисления заработка при повременной оплате труда, Путевой лист трактора, Книжка бригадира по учету труда и выполненных работ, Наряд на сдельную работу и другими документами, предусмотренными в организации.

По статье «Отчисления на социальные нужды» отражают обязательные отчисления в Фонд социальной защиты населения по установленным законодательством нормам от всех видов оплаты труда работников обслуживающих производств и хозяйств.

Кроме того, по этой статье отражаются отчисления по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний от всех выплат, на которые производятся отчисления в Фонд социальной защиты населения.

Основным документом для записи по данной статье затрат является Ведомость распределения оплаты труда, отчислений на социальное страхование и резервов.

По статье «Содержание основных средств» отражают затраты связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств отдельных видов обслуживающих производств и хозяйств.

Данная статья включает:

- амортизационные отчисления по производственному оборудованию, инвентарю, зданиям и другим основным средствам обслуживающих производств и хозяйств.

- затраты на все виды ремонтов и техническое обслуживание основных средств.

Вышеперечисленные расходы включают в затраты на основании Ведомости расчета амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств, Ведомости амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств, Бухгалтерской справки.

В статье «Работы и услуги» отражаются затраты на работы и услуги своих вспомогательных производств и сторонних организаций.

Основными документами для записи по статье являются: Накопительная ведомость учета работы грузового автотранспорта, акт приемки выполненных работ произвольной формы, отчет об использовании продукции вспомогательных производств.

По статье «Прочие затраты» отражаются затраты, непосредственно связанные с содержанием обслуживающих производств и не вошедшие в предыдущие статьи (расходы на служебные командировки и др.).

На статью «Расходы денежных средств» относят платежи за использование (изъятие, добычу) природных ресурсов, выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, сбросы сточных вод или загрязняющих веществ в окружающую среду, размещение отходов производства. Основанием для записей по данной статье является налоговая декларация и бухгалтерская справка.

10.2. Учет расходов и доходов жилищно-коммунального хозяйства

Сельскохозяйственные организации могут иметь предприятия коммунального обслуживания, которые удовлетворяют потребность производственных подразделений и население в воде, электроэнергии, газе и т.д. Коммунальное хозяйство состоит из различных подразделений и служб, каждое из которых оказывает определенные виды услуг.

Большинство коммунальных предприятий относится к сфере потребления и затраты по их содержанию учитывают на субсчете 29-1 «Жилищно-коммунальное хозяйство» в разрезе каждого вида услуг. При этом открывают следующие аналитические счета: горячее водоснабжение, канализация, газоснабжение и другие.

В конце отчетного периода затраты, учтенные на аналитических счетах счета 23 «Вспомогательные производства» и субсчета 29-1 «Жилищно-коммунальное хозяйство» распределяют на жилищный фонд и общежития коечного типа и другие потребители пропорционально количеству потребленных услуг.

Обособленному учету подлежат расходы (по их видам) за счет целевых сборов: по центральному отоплению, освещению, водоснабжению (с выделением горячего водоснабжения), канализации, газоснабжению, пользованию радиоточками, коллективными антеннами и др., расчеты за которые ведут через кассу организации или через банк, независимо от того, предоставлены ли эти услуги коммунальным хозяйством данной или сторонней организацией.

Целевые расходы, как правило, должны полностью возмещаться сборами (доходами) по этим видам оказываемых услуг. Разницу между фактическими затратами и отпускными тарифами отражают по смете на содержание жилищно-коммунального хозяйства.

Аналитический учет затрат по жилищно-коммунальному хозяйству (в части эксплуатации жилых домов) ведется в разрезе эксплуатационных расходов.

Доходы жилищно-коммунального хозяйства учитываются в разрезе их видов: квартирная плата (без целевых сборов); арендная плата за нежилые помещения; сборы с арендаторов на эксплуатационные расходы; прочие доходы домохозяйства; целевые поступления.

Целевые сборы (доходы), получаемые по установленным расценкам (за отопление, освещение, водоснабжение, канализацию, пользование газом и др.), учитываются отдельно по их видам.

В сельскохозяйственной организации по содержанию жилищно-коммунального хозяйства могут иметь место следующие бухгалтерские записи:

№ п/п	Корреспондирующий счет	Содержание хозяйственной операции
Дебет счета 29.1 «Жилищно-коммунальные хозяйства» и кредит счетов		
1		Списывается стоимость, израсходованная на ремонт и содержание жилищного фонда:
	10-1	-материалов
	10-5	-запасных частей
	10-3	-топлива

	07-3	-строительных материалов
	10-10	-производственного и хозяйственного инвентаря
2	70,69.76-2	Начислена основная и дополнительная оплата труда и произведены начисления на ее обслуживающего персонала:

Окончание

3	96-1	Произведены отчисления на начисленную оплату труда в резерв на оплату отпусков: -общежитиям коечного типа
4	23-3	Относятся услуги автотранспорта по вывозке мусора:
5	23-4	Включаются в затраты услуги оказанные жилищному фонду: -электроснабжением
	23-5	-водоснабжением
	23-9	-канализации
6	60	Относятся услуги сторонних организаций по ремонту жилищного фонда
7	02-1	Начислена амортизация по жилым домам

В сельскохозяйственной организации доходы по жилищно-коммунальному хозяйству отражаются следующими бухгалтерскими записями:

№ п.п.	Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
	дебет	кредит	
1	76	29-1	Начислена оплата за: - квартиру - отопление - водоснабжение и канализацию - проживание в общежитиях коечного типа
2	50	76	Поступила в кассу: -квартплата, коммунальные и другие услуги -за проживание в общежитиях
3	70	76	Удержано из оплаты труда квартирная плата, коммунальные и другие услуги

На счетах бухгалтерского учета убыток будет отражен следующей бухгалтерской записью:

№ п.п.	Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
	дебет	кредит	
1	90-8	29-1	Списан убыток от эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства

10.3. Учет в предприятиях общественного питания

На субсчете 29-3 «Производства общественного питания» ведется учет расходов на предприятиях общественного питания (столовые, буфеты). Затраты по столовым группируют по следующим статьям:

«Материальные ресурсы, используемые в производстве» (продукты, инвентарь и хозяйственные принадлежности, посуда). Для правильной организации производственного процесса и контроля за движением и сохранностью продуктов при изготовлении блюд и кулинарных изделий большое значение имеют нормы вложения сырья на продукцию общественного питания. Данные нормы устанавливаются Министерством торговли Республики Беларусь, публикуются в специальных сборниках рецептур блюд и кулинарных изделий и являются обязательными для всех предприятий общественного питания. На основе рецептур исчисляют продажные цены на блюда и изделия и списывают стоимость израсходованных продуктов.

«Оплата труда» (поваров, раздатчиц, подсобных рабочих и другого персонала);

«Отчисления на социальные нужды»;

«Содержание основных средств» (амортизация и ремонт основных средств, кроме средств возмещаемых хозяйством);

«Работы и услуги» (электро-, газоснабжение, холодильные установки);

«Прочие затраты» (стирка и починка столового белья, лужение посуды);

«Расходы денежных средств» (налоги, сборы, платежи в бюджет).

Отпуск сырья, продуктов и материалов со склада предприятий в столовую оформляется требованием-накладной или лимитно-заборной картой. Данные документы составляются исходя, из потребностей кухни и подписываются заведующим столовой (заведующим производством). Отчетностью о движении продуктов и товаров в столовой является товарный отчет.

Отпущенные в столовую продукты собственного производства списывают с подотчета (заведующего складом, кладовщика хозяйства) и относят в подотчет кладовщика столовой с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 41 «Товары», субсчет 1 «Товары на складах» в оценке: продукты собственного производства прошлого года – по фактической себестоимости, продукты производства текущего года – нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости с корректированием ее в конце года до фактической.

Закупленные для столовой продукты на стороне также учитывают на счете 41 «Товары». Если производят закладку продуктов собственного производства в котел для приготовления блюд, дебетуют счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» на стоимость продуктов по планово-учетным ценам и кредитуют счет 41, субсчет 1. Одновременно стоимость этих продуктов по отпускным ценам относят в дебет счета 29, субсчет 3 «Производство общественного питания» с кредита счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Особенность учета по стационарным столовым в том, что часть затрат по содержанию помещений столовых (амортизационные отчисления, затраты на ремонт помещений, расходы на освещение, отопление, водоснабжение, электроснабжение, топлива для приготовления пищи и услуг транспорта), предоставляются бесплатно организациям общественного питания, обслуживающим коллективы работников, а также указанные расходы, производимые сельскохозяйственными организациями в стационарных столовых, находящихся на их балансе, в затраты по столовым не включаются.

Отпуск готовых изделий оформляется актом о реализации и отпуске изделий из кухни, товарной накладной, а в необходимых случаях – товарно-транспортной накладной.

Акт выписывают на каждое материально-ответственное лицо, получающее обеды из кухни в двух экземплярах. В конце дня на общее количество отпущенных блюд выписывается товарная накладная.

Отпуск питания персоналу организации производится по акту на отпуск питания сотрудникам организации. В акте указывается перечень работников и суммарная, стоимость питания, отпущенного каждому работнику.

При отправке обедов в поле для питания работников, участвующих в весенних полевых работах и уборке урожая, составляется требование-накладная. Рабочие в получении обедов расписываются в ведомости, в которой указывается стоимость и название блюд, включенных в обед.

Ежедневно, в конце рабочего дня на основании кассовых чеков, накладных и других документов составляется акт о реализации и отпуске изделий из кухни. В акте фиксируется количество реализованных блюд и их стоимость по ценам реализации. В нем также указывается наименование готовых изделий, их продажную цену, количество и суммы по направлениям реализации.

Сведения о реализованной в течение отчетного периода продукции кухни переносятся в отчет о движении продукции и материалов. При передаче отчета в бухгалтерию сельскохозяйственной организации помимо вышеназванных первичных документов, к нему прилагается экземпляр обеденного меню.

В столовых, буфетах и других объектах общественного питания калькулирование

продажных цен на продукцию собственного производства может производиться следующим образом:

исчисление розничной цены готового изделия (полуфабриката) по стоимости сырьевого набора;

определение отпускной цены на основе расчета себестоимости единицы выпускаемой продукции по совокупности произведенных затрат, всех видов установленных налогов и неналоговых платежей и норматива рентабельности в пределах установленных законодательством ограничений.

При формировании розничных цен на продукцию собственного производства все объекты общественного питания (за исключением организаций общественного питания, организующих питание в учреждениях образования) применяют наценку общественного питания с учетом конъюнктуры рынка.

Отпуск продукции общественного питания сторонним организациям для последующей реализации населению через розничные торговые объекты или торговые объекты общественного питания может производиться по сформированным организацией-продавцом ценам с предоставлением организации-покупателю торговой скидки по соглашению сторон, если цена сформирована с учетом торговых надбавок и наценок, или по сформированным отпускным ценам, если объект общественного питания формирует цены на основе себестоимости и рентабельности.

Себестоимость готовых блюд по их видам в столовой исчисляют ежедневно путем составления калькуляционных карточек, в которых отражается наименование продуктов, входящих в состав блюд, нормы их расхода, отпускные цены, по которым сырье включается в калькуляцию, и стоимость продуктов по этим ценам. Каждой карточке присваивается порядковый номер по регистрации и номер, который соответствует номеру данного блюда.

Готовые блюда оприходуют по фактической себестоимости бухгалтерской записью: Дебет счета 43 «Готовая продукция» или 41 «Товары» и Кредит субсчета 29-3 «Производство общественного питания».

Выручка за реализованную продукцию (по отпускной цене, включая наценку), отражается по дебету счетов учета денежных средств 50 «Касса», или 51 «Расчетный счет» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Стоимость питания, отпущенного по талонам, отражается бухгалтерской записью: дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности, субсчет 1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

Выручка, поступившая за проданные талоны на питание, отражается бухгалтерской записью: дебет счета 50 «Касса», кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Работникам сельскохозяйственных организаций во время выполнения весенних полевых работ, уборочной компании может осуществляться отпуск обедов со скидкой от их стоимости, т.е. производиться их удешевление или отпуск бесплатных обедов.

Перечень категорий работников, которым производится удешевление стоимости питания, определяется руководителем сельскохозяйственной организации и утверждается приказом. Кроме того, в приказе оговаривается размер предоставляемых скидок со стоимости обедов.

Удешевление питания работников сельскохозяйственных организаций, принимающих участие в выполнении полевых работ, производиться на следующих условиях: часть стоимости обедов возмещается за счет работника, часть за счет организации, путем отнесения их стоимости за счет фонда потребления или за счет включения в себестоимость продукции.

Предоставление работникам организации удешевления питания в бухгалтерском учете отражают следующими бухгалтерскими записями:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденции счетов	
		дебет	кредит
1	Отпущены обеды работникам организации, занятым на полевых работах	90-4	41
2	Удержана стоимость обедов из зарплаты работников (с НДС)	70	90-1
3	Списана стоимость обедов на сумму удешевления питания за счет фонда потребления	84	90-1
4	На сумму удешевления питания (или всей стоимости)	20-1	90-1

Из вышеизложенного видно, что на себестоимость продукции растениеводства относятся затраты по удешевлению предоставляемого работникам сельского хозяйства питания и затраты по подвозу их к месту работы в период посевных и уборочных работ. Указанные затраты отражаются по статье «Прочие затраты» и распределяются между сельскохозяйственными культурами пропорционально их посевным площадям.

Себестоимость блюд, непригодных для дальнейшего использования, списывают в затраты по столовой как непроизводительные расходы.

10.4. Учет в детских дошкольных учреждениях

Затраты на содержание детских садов, яслей и яслей-садов учитываются по дебету субсчета 29-4 «Содержание детских дошкольных учреждений». Аналитический учет затрат ведут по каждому дошкольному учреждению.

Основными источниками финансирования детских дошкольных учреждений является плата родителей и прибыль сельскохозяйственных организаций. Кроме того, на финансирование ведомственных дошкольных учреждений, в том числе централизованных бухгалтерий, ведущих бухгалтерский учет этих учреждений, состоящих на балансе организаций всех форм собственности, направляются средства местных бюджетов.

В сельскохозяйственной организации учтенные затраты по аналитическому счету «Детский сад» отражаются следующими бухгалтерскими записями:

№ п.п.	Корреспондирующий счет	Содержание хозяйственных операций
Дебет счета 29-4 аналитический счет «Детский сад» и кредит корреспондирующего счета		
1		Списывается стоимость:
	43-1	- продуктов, израсходованных на питание детей
	10	- производственного и хозяйственного инвентаря
	10	- постельные принадлежности, спецодежды, белья и мелкого инвентаря
	10	- медикаментов
	10	- игрового материала, используемого для занятий с детьми
2	70	Начислена основная и дополнительная заработная плата обслуживающему персоналу
3		Произведены отчисления на начисленную заработную плату обслуживающего персонала:
	69-1	- в фонд социальной защиты населения
	76-2	- на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
	96-1	- в резерв на оплату отпусков обслуживающему персоналу
4	23-2	Относятся затраты на текущий ремонт здания детского сада
5		Относятся услуги вспомогательных производств:
	23-3	- грузового автотранспорта
	23-4	- электроснабжение
	23-7	- газоснабжение
6	02-1	Начислена амортизация по зданию и оборудованию детского сада
7	60	Относятся услуги сторонних организаций
8	71	Относятся расходы на служебные командировки

В сельскохозяйственной организации списание затрат по аналитическому счету

«Детский сад» отражается следующими бухгалтерскими записями:

№ п.п.	Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственных операций
	дебет	кредит	
1	76	29-4	Начислена причитающаяся оплата родителей за содержание детей в детском саду
2	55	98	Поступили на специальный счет в банке средства из местного бюджета на содержание детского сада
3			Списываются расходы детского сада за счет:
	98	29-4	- целевых поступлений
	90-1	29-4	- собственных источников организации

10.6. Учет в учреждениях культурно-бытового назначения. Учет в прочих производствах и хозяйствах

Учет затрат по ремонтно-пошивочным и другим мастерским (ателье) бытового обслуживания населения, стоящим на балансе сельскохозяйственных организаций, ведут на субсчете 29-2 «Производства бытового обслуживания населения» с открытием аналитических счетов по каждой мастерской.

Ремонтно-пошивочные мастерские выполняют по индивидуальным заказам организаций пошив рабочей специализированной формы, постельного белья, а также по заказам населения производят ремонт, переделку и пошив различных швейных изделий. При приеме заказа выписывают квитанцию установленной формы, в которой отражают все условия выполнения заказа, его стоимость. Квитанции выписывают в двух экземплярах. Первый экземпляр является нарядом-заказом на выполнение работы, на основании приведенных данных в нем материалы со склада передаются в цех для выполнения заказа. Второй экземпляр, удостоверенный штампом, выдают на руки заказчику. После выполнения заказа и его оплаты заказчиком квитанцию сдают в бухгалтерию, где ее используют как документ, подтверждающий выполнение заказа.

Учет затрат в ремонтно-пошивочных мастерских ведут по дебету субсчета 29-2 «Производства бытового обслуживания населения» по следующим статьям:

«Материальные ресурсы, используемые в производстве» (ткани, кожи, нитки, пуговицы и т.д.);

«Оплата труда» (заведующего мастерской, приемщиков, закройщиков, швей и другого персонала мастерской);

«Отчисления на социальные нужды»;

«Содержание основных средств» (амортизация и ремонт зданий, швейных машин и оборудования);

«Работы и услуги» (электроснабжение, водоснабжение, теплоснабжение, газоснабжение и т.д.);

«Прочие затраты» (охрана труда, техника безопасности);

«Расходы денежных средств» (налоги, сборы, платежи в бюджет).

По кредиту аналитических счетов ремонтно-пошивочных и других мастерских в конце отчетного периода (месяца, квартала) учтенные фактические затраты по выполненным заказам списывают на дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг».

Полученную в кассу или на расчетные счета выручку за изготовление изделий, выполненный ремонт и другие услуги отражают бухгалтерской записью по дебету счетов 50 «Касса» или 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

На субсчете 29-6 «Прочие производства и хозяйства» учитывают затраты по прочим производствам и хозяйствам, к которым в частности, относятся бани, прачечные, пекарни и другие обслуживающие производства и хозяйства. Расходы по баням обычного типа, постоянно действующим душевым учитывают по каждому их виду.

Расходы по баням, душевым, санпропускам, расположенным в подразделениях,

которые обусловлены характером производства, включаются в состав общепроизводственных расходов соответствующих подразделений.

Выручку, полученную баней или прачечной, учитывают общими суммами по установленным расценкам соответственно на 1 человека и 1 кг белья.

Доходы от эксплуатации бань, прачечных и других аналогичных хозяйств отражаются по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», а списание фактической себестоимости реализованных работ, услуг производится по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

В сельскохозяйственной организации учтенные затраты и доходы по бани отражаются следующими бухгалтерскими записями:

№ п.п.	Корреспондирующий счет	Содержание хозяйственных операций
Дебет счета 29-6 аналитический счет «Баня» и кредит корреспондирующего счета		
1		Списывается стоимость:
	10	- моющих средств
	10	- производственного и хозяйственного инвентаря
	10	- спецодежды исходя из сроков ее носки
2	70	Начислена основная и дополнительная заработная плата обслуживающему персоналу
3		Произведены отчисления на начисленную заработную плату обслуживающего персонала:
	69-1	- в Фонд социальной защиты населения
	76-2	- на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
	96-1	- в резерв на оплату отпусков обслуживающему персоналу
4		Относятся услуги вспомогательных производств
	23-3	- грузового автотранспорта
	23-4	- электроснабжения
	23-5	- водоснабжения
5	60	Относятся услуги сторонних организаций
6	02-1	Начислена амортизация по зданию и оборудованию бани

На счетах бухгалтерского учета доходы и финансовый результат от эксплуатации бани будут отражены следующими бухгалтерскими записями:

№ п.п.	Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственных операций
	дебет	кредит	
1	71	90-1	Отражается выручка за пользование услугами бани
2	50	71	Поступила в кассу выручка за пользование услугами бани
3	90-4	29-6	Списываются фактические затраты по эксплуатации бани
4	99	90-9	Списан убыток от эксплуатации бани

В конце месяца все субсчета по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» закрываются, и сальдо по ним не имеется.