

Министерство сельского хозяйства Российской Федерации

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Саратовский государственный аграрный университет
имени Н.И. Вавилова»

Учет затрат и калькулирование в производственной сфере

краткий курс лекций

для студентов IV курса

Направление подготовки
38.03.01 Экономика

Профиль подготовки
Бухгалтерский учет, анализ и аудит

УДК 338
ББК 65.05
З-55

Учет затрат и калькулирование в производственной сфере: краткий курс лекций для студентов 4 курса направления подготовки 38.03.01. Экономика/ Сост.: Н.П. Фефелова, Н.А. Земцова // ФГБОУ ВО «Саратовский ГАУ». – Саратов, 2015. – с.

Краткий курс лекций по дисциплине «Учет затрат и калькулирование в производственной сфере» составлен в соответствии с программой дисциплины и предназначен для бакалавров направления подготовки «Экономика», профиля «Бухгалтерский учет, анализ».

Краткий курс лекций содержит теоретический материал по основным вопросам калькулирования и учета затрат в отдельных отраслях производственной сферы, цель которого - формирование у студентов-бакалавров теоретических и практических навыков организации и ведения производственного учета в организациях.

УДК 338
ББК 65.05

ISBN ...

© Фефелова Н.П., Земцова Н.А., 2015
© ФГБОУ ВО «Саратовский ГАУ», 2015

ЛЕКЦИЯ 1. ОРГАНИЗАЦИЯ И ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

1.1. Экономическая сущность издержек производства и себестоимости готовой продукции, работ и услуг

Процесс труда - это производительное соединение трех обязательных компонентов: целесообразной деятельности людей (живого труда), предметов и орудий труда. Два последние элемента являются материальными условиями труда - средствами производства (средства труда и предметы труда), созданными ранее затраченным, овеществленным трудом. Совокупные затраты живого и овеществленного труда на производство продуктов составляют действительные издержки производства. Они измеряются временем, необходимым для производства продукта в определенных организационно-технических и экономических условиях.

По натурально-вещественному составу издержки производства представляют затраты средств производства и средств существования персонала производства. Для возобновления процесса производства необходимо восстановление обязательных компонентов процесса труда. Затраченные средства производства возмещаются из созданного продукта в натуре. Живой труд считается условно не возмещаемым, а затрачивается вновь в новом цикле производства. Из созданного продукта выделяются средства для восстановления профессиональных навыков и здоровья персонала, которые и составляют необходимый элемент натурально-вещественных издержек производства.

Развитие капиталистических производственных отношений приводит к определенному изменению содержания издержек производства. Товаром становится рабочая сила, земля. Товарное производство приобретает всеобщий характер. В этих условиях начальным пунктом любого производства являются затраты капитала на средства производства (c) и рабочую силу (y). Эта первоначальная затрата капитала и составляет специфически капиталистические издержки производства ($c + y$). Стоимость как всеобщая категория товарного производства определяется общей суммой овеществленного в товаре труда, т. е. действительными издержками производства. Разница между действительными и индивидуальными издержками производства представляет прибавочную стоимость (m) безвозмездно присваиваемую собственниками. Таким образом, общая формула действительных издержек производства такова — $c + y + m$.

Из определения экономической сущности себестоимости можно выделить две характерные черты, важные для исследования себестоимости как объекта калькулирования. Себестоимость продукта отражает затраты материальных и денежных ресурсов (в виде заработной платы) на его производство. Эта черта себестоимости всегда была в поле зрения калькулирования. Но себестоимость продукта обеспечивает также возмещение затраченных ресурсов в процессе кругооборота производственных фондов. Она сама участвует в этом кругообороте, является его составной частью. Эта черта себестоимости зачастую выпадает из системы калькулирования, ей не уделяется должного внимания, что не может проходить без ущерба для калькуляционной системы и уменьшает ценность той информации, которую дает процесс калькулирования управлению.

1.2. Основные принципы и задачи учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

Каждое предприятие, прежде чем начать свое производство, определяет, какую прибыль оно сможет получить. Прибыль предприятия зависит в основном от цены продукции и затрат на ее производство.

Основными задачами учета затрат на производство являются:

- своевременное и правильное отражение фактических затрат производства по соответствующим статьям;
- предоставление информации для оперативного контроля за

использованием производственных ресурсов и сравнения с существующими нормами, нормативами и сметами;

—выявление резервов снижения себестоимости продукции, предупреждение непроизводительных расходов и потерь;

—определение результатов деятельности каждого структурного подразделения организации и др.

Для осуществления этих задач на предприятиях учет затрат должен быть организован с соблюдением следующих основных принципов:

—согласованность показателей учета затрат с плановыми показателями;

—включение всех затрат по производству продукции отчетного периода в ее себестоимость;

—группировка и отражение затрат по производственным подразделениям, видам продукции, элементам и статьям расходов;

—согласованность объектов учета затрат с объектами калькуляции;

—обеспечение раздельного отражения производственных затрат по действующим нормам и отклонениям от них;

—расширение состава затрат, относимых на себестоимость продукции по прямому признаку;

максимальное приближение методологии и организации учета затрат к международным стандартам и т.д.

Составной частью производственного учета организации является калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг).

Калькулирование — это совокупность приемов и способов, обеспечивающих исчисление себестоимости продуктов производства (работ, услуг).

В основе калькулирования лежит калькуляционная процедура.

Калькуляция — это способ расчета (совокупность расчетных процедур) себестоимости единицы продукта (работ, услуг).

При помощи калькуляции определяется себестоимость различных объектов учета: основных средств, нематериальных активов, приобретенных материальных ресурсов, произведенной и реализованной продукции, выполненных работ, оказанных услуг и т. д. Она является основой денежной оценки соответствующих объектов бухгалтерского учета.

Данные калькуляций используются для управления себестоимостью продукции, контроля за ее уровнем, выявления резервов снижения материальных, трудовых и финансовых ресурсов и установления цен на изделия.

1.3. Виды производства и их влияние на организацию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (товаров, услуг)

Организация производственного учета на предприятиях в основном зависит от технологии и организации производства, характера выпускаемой продукции, структуры управления и других факторов, которые предопределяют процессы документального оформления хозяйственных операций, их систематизацию, обобщение и отражение, ведение синтетического и аналитического учета, разграничение и распределение затрат между незавершенным производством и готовой продукцией и т. д.

В зависимости от характера технологического процесса все производства в самом общем виде можно подразделить на добывающие и обрабатывающие.

К *добывающим* относятся производства, в которых осуществляется извлечение природного сырья путем добычи его из недр земли. В таких производствах отсутствуют затраты сырья и основных материалов на получаемый продукт.

Обрабатывающие отрасли превращают промышленное и сельскохозяйственное сырье в готовую продукцию или полуфабрикаты. В этих производствах изготавливается относительно сложная продукция. В них, как правило, всегда есть незавершенное производство.

Под **организацией производства** следует понимать определенную организацию труда, расстановку рабочих и оборудования, движение материалов и полуфабрикатов, взаимную увязку работы на отдельных участках производства и операциях.

Различают поточную и непоточную организацию производства.

Поточная организация производства является наиболее совершенной. При такой организации все оборудование и рабочие места установлены по ходу в виде технологических линий, причем на каждой поточной линии выполняется полный цикл операций, связанных с обработкой деталей или изготовлением той или иной продукции.

При *непоточной* организации производства, как правило, применяется групповая расстановка оборудования. При этом каждая группа оборудования выполняет одну или несколько операций, не имеющих законченного характера.

В зависимости от роли, которую играет производство в выполнении программы выпуска продукции, его подразделяют на основное и вспомогательное.

К *основным* относятся производства, изготавливающие профильную продукцию, для выпуска которой и создано данное предприятие.

Вспомогательные производства обеспечивают нормальную работу основных производств, предоставляя им определенного вида услуги или выполняя работы.

В зависимости от *характера выпускаемой продукции* различают три типа производства: единичное, серийное и массовое.

К **единичному** производству относят производство, связанное с выполнением индивидуальных заказов по изготовлению неповторяющихся экземпляров какой-либо продукции или строительно-ремонтных работ по заказам потребителей.

К **серийному** производству относится производство, связанное с изготовлением продукции партиями или сериями. Серийное производство часто подразделяют на мелкосерийное, средне- и крупносерийное.

Массовое производство — это производство непрерывно повторяющейся однородной продукции в течение длительного периода времени при строгой повторяемости производственного процесса на всех участках, линиях и рабочих местах. К таким производствам относят хлебопекарное, колбасное, пивоваренное, плодоконсервное и др.

1.4. Классификация затрат и ее влияние на формирование себестоимости продукции (работ, услуг)

Себестоимость продукции включает различные виды затрат, зависящих и не зависящих от работы данного предприятия, вытекающих из характера данного производства и не связанных с ним непосредственно. В связи с этим большое значение имеет четкое определение состава затрат, которые ее формируют.

В настоящее время состав затрат производственных предприятий регламентируется Налоговым кодексом РФ, а также ПБУ 10/99 "Расходы организации", в соответствии с которыми "к затратам, включаемым в себестоимость произведенной и реализованной продукции, относятся:

- 1)расходы, непосредственно связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров (работ, услуг);
 - 2)расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;
 - 3)расходы на освоение природных ресурсов;
 - 4)расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
 - 5)расходы на обязательное и добровольное страхование;
- прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

По составу затраты подразделяются на одноэлементные и комплексные.

Одноэлементными называются затраты, состоящие из одного элемента — материалы, заработная плата, амортизация и др.

Комплексными называются затраты, состоящие из нескольких элементов, например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входит заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные затраты.

По экономическому содержанию затраты классифицируют по статьям калькуляции и экономическим элементам.

Экономическим элементом называется первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции, который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части.

В соответствии с ПБУ 10/99 "Расходы организации" для всех предприятий установлен единый перечень экономически однородных видов затрат:

- ◆ материальные затраты;
- ◆ затраты на оплату труда;
- ◆ отчисления на социальные нужды;
- ◆ амортизация;
- ◆ прочие затраты.

Для решения этих задач применяют классификацию затрат по статьям калькуляции. **Калькуляционной статьей** называется определенный вид затрат, образующий себестоимость как всей продукции в целом, так и отдельных ее видов.

На производственных предприятиях данная группировка затрат является основной, но ее содержание, исходя из специфики каждой отрасли производства, дифференцируется в соответствии с отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции. В

наиболее общем виде номенклатура статей калькуляции выглядит следующим образом:

1. "Сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия";
2. "Полуфабрикаты собственного производства";
3. "Возвратные отходы (вычитаются)";
4. "Вспомогательные материалы";
5. "Топливо и энергия на технологические цели";
6. "Расходы на оплату труда производственных рабочих";
7. "Отчисления на социальные нужды";
8. "Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки";
9. "Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования";
10. "Общехозяйственные расходы";
11. "Прочие производственные расходы";
12. "Итого цеховая производственная себестоимость";
13. "Общехозяйственные расходы";
14. "Итого общезаводская производственная себестоимость";
15. "Расходы на продажу";
16. "Всего полная себестоимость".

По *местам возникновения* затраты группируются и учитываются по производствам, цехам, участкам, отделам, бригадам и другим структурным подразделениям предприятия, т. е. по центрам затрат.

С вышеприведенной классификацией затрат тесно связана группировка затрат в зависимости от *сферы их возникновения и функциональной деятельности* предприятия. По данному признаку затраты подразделяются на снабженческо-заготовительные, производственные, коммерческо-сбытовые и организационно-управленческие.

Большое значение в выборе системы учета и калькулирования имеет группировка затрат *по отношению к объему производства*. По данному признаку затраты подразделяются на постоянные и переменные.

Переменными называются затраты, величина которых изменяется вместе с изменением объема производства. К ним относят расход сырья и материалов, топлива и энергии на технологические цели, заработную плату производственных рабочих и др.

К **постоянным** относят затраты, величина которых не изменяется или слабо изменяется при изменении объема производства. К ним относятся общехозяйственные и общехозяйственные расходы и др.

В практической деятельности порой возникают трудности в четком разделении затрат на постоянные и переменные. Поэтому вышеприведенная группировка затрат, исходя из их *роли в технологическом процессе изготовления продукции и целевому назначению*, в условиях функционирования отечественных предприятий наилучшим образом проявляет себя в виде основных (производственных) и накладных (периодических) расходов.

Основными (производственными) называются расходы, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции.

Накладные (периодические) расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства, реализацией продукции и управлением.

По способу включения в себестоимость продукции затраты предприятия подразделяются на прямые и косвенные.

Прямыми являются расходы на производство конкретного вида продукции. Поэтому они могут быть отнесены на объекты калькуляции в момент их совершения или начисления прямо на основании данных первичных документов.

Косвенные расходы связаны с выпуском нескольких видов продукции, например затраты на управление и обслуживание производства (накладные).

1.5. Общая схема учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

На производственных предприятиях затраты на производство отражаются на следующих счетах: 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 28 "Брак в производстве", 96 "Резервы предстоящих расходов и платежей", 97 "Расходы будущих периодов" и др. Затраты группируются по этим счетам, экономическим элементам, статьям калькуляции, местам возникновения расходов и видам продукции.

Фактическая себестоимость по видам вырабатываемой продукции, а внутри их по статьям калькуляции, отражается на счете 20 "Основное производство". По дебету этого счета в течение месяца собираются прямые затраты, обусловленные технологическим процессом изготовления изделий: стоимость материалов, входящих в продукцию, расходы на оплату труда производственных рабочих, отчисления на их социальные нужды, топливо и энергия на технологические цели. В первичных документах (лимитно-заборных картах, нарядах, рапортах и др.) указываются места возникновения затрат, наименования выпускаемой продукции и соответствующие статьи затрат.

Расходы на управление производством и его обслуживание не могут быть прямо отнесены на себестоимость конкретного изделия, поскольку являются косвенными. Они предварительно учитываются на собирательно-распределительных счетах 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы" по статьям затрат в разрезе производственных цехов и в целом по предприятию. По окончании месяца расходы на управление и обслуживание списываются с кредита этих счетов и переносятся на счет 20 "Основное производство" для включения в общую сумму затрат. В аналитическом учете они распределяются между структурными подразделениями, незавершенным производством и готовой продукцией, отдельными видами продукции. Расходы относятся только на те производства, которые выпускают товарную продукцию.

На счетах производственных затрат фиксируется также резерв предстоящих расходов на оплату отпусков рабочих, соответствующая сумма расходов будущих периодов и потерь от брака.

Для определения себестоимости услуг (работ) вспомогательных производств затраты собираются на калькуляционном счете 23 "Вспомогательные производства", продукция (услуги) которых в основном используется цехами и

службами предприятия: например, пар, выработанный парокотельным цехом, потребляется для отопления цехов и заводоуправления. Поэтому по окончании месяца соответствующая доля затрат и услуг списывается либо прямо, либо через собирательно-распределительные счета на счет 20 "Основное производство".

Таким образом, в конце месяца на дебете счета 20 "Основное производство" собираются все затраты по выпуску продукции: прямые — по элементам затрат, а косвенные — по комплексным статьям. По кредиту этого счета отражаются стоимость отходов производства и потери от брака.

По окончании отчетного периода оценивается стоимость незавершенного производства на конец месяца и разграничиваются затраты между себестоимостью готовой продукции и незавершенным производством. Для определения производственной себестоимости продукции к остатку незавершенного производства на начало месяца прибавляют все затраты, произведенные за месяц и учтенные на дебете счета 20 "Основное производство", и вычитают стоимость возвратных отходов, потерь от брака и незавершенного производства на конец месяца.

Сданную на склад готовую продукцию по фактической производственной себестоимости отражают по дебету счета 43 "Готовая продукция" и кредиту счета 20 "Основное производство".

Дебетовое сальдо счета 20 "Основное производство" показывает затраты, относящиеся к незавершенному производству.

Завершающим этапом учетного процесса является составление калькуляций себестоимости отдельных видов продукции на основании аналитической группировки расходов по объектам калькулирования внутри счета 20 "Основное производство".

Действующий план счетов бухгалтерского учета позволяет предприятиям применять методику учета затрат, используемую в международной практике, с разделением затрат на переменные (производственные) и постоянные (за отчетный период), с выявлением частичной производственной себестоимости. Кроме того, план счетов дает возможность организовать учет выпуска продукции с использованием счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)". Основным условием включения в схему синтетического учета этого счета является наличие и использование в практике нормативной себестоимости продукции.

По окончании месяца выявившаяся на счете 20 фактическая производственная себестоимость продукции перечисляется с кредита этого счета на счет 40, на котором информация о выпущенной из производства продукции формируется в двух оценках: по дебету — фактическая производственная себестоимость, по кредиту — нормативная (плановая) себестоимость.

В конце месяца сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 выявляется отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной. Выявленные отклонения переносятся со счета 40 на счет 90 "Продажи". Счет 40 закрывается ежемесячно.

Список литературы

1. Керимов, Вагир Эльдар оглы. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для студ. вузов по спец. "Финансы и кредит", "Бухгалтерский учет, анализ и аудит", "Мировая экономика", "Налоги и налогообложение"; рек. МОН РФ / В. Э. Керимов. - 8-е изд., изм. и доп. - М. : Дашков и К, 2012. - 484 с.
2. Гомонко, Э.А. Управление затратами на предприятии: учебник/Э.А. Гомонко, Т.Ф. Тарасова. – М.: КНОРУС, 2009. – 320с.

Вопросы для самоконтроля

1. В чем сущность и задачи учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)?
2. По каким принципам организуется учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)?
3. Как влияют на построение учета особенности технологии и организации производства?
4. По каким признакам классифицируются затраты предприятия и как они влияют на формирование себестоимости продукции и организацию бухгалтерского учета?
5. Какова общая схема учета затрат на производственных предприятиях?

ЛЕКЦИЯ 2. МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ И УСЛУГ

2.1. Определение и классификация методов калькулирования готовой продукции, работ и услуг

Метод калькулирования представляет собой совокупность способов аналитического учета затрат на производство по калькуляционным объектам и приемов исчисления себестоимости калькуляционных единиц, т. е. это объединение калькуляционного, производственного учета с калькуляцией. Группировка затрат на производство по объектам калькуляционного учета: заказам, переделам, продуктам отражает существенную часть метода калькулирования, его экономическую характеристику. Она и определяет метод: позаказный, попередельный и т. д. Способы исчисления себестоимости калькуляционной единицы - прямого расчета, распределения затрат, исключения затрат и т. п. - играют важную, но все-таки подчиненную роль в системе калькулирования. Они основаны на методике аналитической группировки затрат в учете, зависят от них и не могут претендовать на характеристику метода калькулирования. Они принадлежат частной системе калькуляции и могут рассматриваться как ее приемы или способы. *Методы калькулирования отличаются методикой производственного, калькуляционного учета и способом калькуляций.*

Заслуживает внимания классификация способов калькуляции, дополняющая методы калькулирования, характеризующая их завершающую стадию.

Устойчиво можно выделить пять способов калькуляции.

Комбинированный способ - представляет собой различные сочетания других способов и не заслуживает выделения в самостоятельную позицию. Он ничего не добавляет к познанию способов калькуляции, только нарушает логику классификационной системы, тем более что применение только одного способа калькуляции не так уж и часто встречается.

Способ прямого расчета заключается в делении затрат по калькуляционному объекту на число калькуляционных единиц по статьям себестоимости или элементам затрат.

Способ суммирования затрат состоит в том, что себестоимость калькуляционного объекта и единицы определяется суммированием затрат, локализованных по временным периодам, отдельным частям продукта, процессам и переделам.

Способ исключения затрат применяют для размежевания затрат на основную и побочную продукцию, получаемую в одном процессе, когда локализация соответствующих затрат в аналитическом калькуляционном учете невозможна.

Способ распределения затрат применяют при исчислении себестоимости продукции комплексного производства, при получении нескольких продуктов из одного процесса и невозможности прямого учета затрат по каждому калькуляционному объекту, а также при организации аналитического калькуляционного учета по группам однородных изделий.

Нормативный способ калькуляции заключается в алгебраическом суммировании нормативной себестоимости с отклонениями от норм и их изменениями, учтенными по объектам калькулирования.

Каждому методу калькулирования однозначно присущ определенный способ калькуляции.

2.2. Позаказный метод индивидуального калькулирования

Принципиальные особенности *позаказного метода калькулирования* состоят в следующем: в индивидуализации учета затрат и расчета себестоимости, при которой все прямые затраты группируются в аналитическом учете в строгом соответствии с открытыми заказами; калькуляция полученного продукта составляется после полного завершения работ по заказу, независимо от длительности его выполнения.

Классический позаказный метод предполагает, что одно изделие или партия однородных изделий, объект ремонта, пошива и т. п. организационно выделяется в процессе производства, информационно ограничивается специальным, индивидуально присвоенным кодом - номером заказа. Последний неповторим и отличает данный заказ от всех других, находящихся в производстве в этот период. *Заказ представляет собой способ локализации и группировки затрат на производство.* Документальное оформление учета производственного потребления, по крайней мере, прямых затрат на производство, организуется по номерам (или наименованиям) заказов, которые выступают также признаками аналитических счетов по учету затрат на производство. Между этими аналитическими счетами периодически распределяются косвенные расходы. На аналитических счетах заказов последовательно собираются все затраты на производство по этому заказу. До его завершения и получения продукта затраты по заказу представляют собой себестоимость незавершенного производства, а после завершения - себестоимость готового продукта. Если в составе заказа было единичное изделие, его калькуляция составляется способом суммирования затрат, если несколько изделий - способом суммирования с последующим прямым расчетом себестоимости калькуляционной единицы.

2.3. Попередельный метод калькулирования

Переделом называют часть технологического процесса (совокупность производственных операций), завершающуюся получением законченного полуфабриката, который может быть реализован другим организациям или направлен на следующий передел. В результате последовательного ряда переделов получают конечный продукт. Таким образом, один из переделов завершается получением не полуфабриката, а готового продукта.

Объективные условия производства, при которых необходимо применять попередельный метод калькулирования, следующие:

наличие массового производства с технологическими переделами, в которых из одного материала или смеси сырых материалов в результате последовательной переработки (или обработки) получают один или несколько видов разносортной продукции;

большое количество сырья и материалов вводятся в обработку, как правило, на первом переделе, а на остальных проходят обработку полуфабрикаты предыдущих переделов;

полуфабрикаты каждого передела имеют заверченный вид и могут быть реализованы как товарная продукция;

отсутствует объективная возможность полной или частичной локализации прямых затрат по видам и сортам продукции, что предопределяет их локализацию и группировку. По технологическим переделам с распределением по калькуляционным объектам при помощи способов распределения или исключения затрат.

Объектами калькулирования при попередельном методе являются не только готовые продукты, но и полуфабрикаты технологических переделов. Собственно учет полуфабрикатов заверченного вида и исчисление их себестоимости являются теми признаками, по которым в системном производственном учете отделяют один передел от другого. Технологических переделов может быть больше, чем калькуляционных. Выбор калькуляционных переделов, конечно, зависит от технологического процесса, но во внимание принимают также возможности бизнес планирования и бухгалтерского учета затрат, характер получаемых полуфабрикатов, особенности выявления и оценки незавершенного производства. В затратах на производство по каждому переделу, кроме первого, выделяется комплексная статья (элемент) себестоимости исходных полуфабрикатов собственного производства. Экономическая характеристика полуфабрикатов в отдельных производствах такова, что они включаются в себестоимость следующих переделов в оценке по фактической себестоимости. Этот порядок регламентируется централизованно в соответствующих нормативных документах (ПБУ 10/99 «Расходы организации» от 6 мая 1999 г. № 33н с доп. и изм.). Он обеспечивает сопоставимость себестоимости калькуляционных объектов тех переделов, в которых используют полуфабрикаты собственного производства и полученные от других организаций.

2.4. Массовое продуктное калькулирование

В отраслях народного хозяйства с массовым производством продукции широко распространились попродуктные методы калькулирования. Центральным пунктом калькуляционной системы здесь выступает единица продукта, производство которого налажено в массовом масштабе, т. е. систематически повторяется в течение длительного периода. К ним относятся серийные производства, в которых устойчивая номенклатура продуктов периодически повторяется в производстве длительное время. Попродуктные методы калькулирования включают попроцессный, поштучный, подетальный, нормативный методы.

Попроцессный метод более широко известен под названием *простой*. Основная отличительная черта этого метода состоит в том, что все производственные затраты отчетного периода полностью относятся на выпущенную продукцию, т. е. вопрос о распределении затрат между выпуском и незавершенным производством вовсе не встает. Следовательно, *попроцессный метод калькулирования* применяется для определения себестоимости массовой продукции одного или нескольких (очень немногих) видов, проходящих одну или несколько технологических стадий (процессов), в которых не образуются полуфабрикаты и в большинстве случаев отсутствует незавершенное производство.

Единичный (поштучный) метод калькулирования на практике возник давно в виде методологических деформаций позаказного метода - применения для калькулирования постоянных заказов.

Подетальный метод калькулирования представляет конкретизацию единичного метода, обеспечивающую более развернутую характеристику структуры калькуляционного объекта.

Подетально—единичный метод калькулирования основан на организации калькуляционного учета затрат по деталям, входящим в изделия. Обычно он применялся в двух вариантах: *подетально-партионном* (подетально-поштучном) и *подетально-пооперационном*.

Подетально-партионный метод калькулирования в основе имеет партию продукции определенного вида. Прямые затраты материалов и заработной платы в калькуляционном учете относятся непосредственно на партию. По этим затратам определяют себестоимость единицы продукции. Все косвенные расходы распределяют непосредственно на продукты, а себестоимость последних определяется из трех слагаемых: суммы стоимости составляющих продуктов, прямых расходов по производству, доли косвенных расходов.

Подетально-пооперационный метод отличается тем, что себестоимость продуктов в части прямой заработной платы определяется по каждой операции или группе однородных операций. Прямые материальные затраты на продукт списываются вместе с отражением заработной платы по первой операции.

2.5. Нормативный метод калькулирования

Среди методов массового попродуктного калькулирования нормативный метод занимает особое место. По направленности калькулирования (по калькуляционному объекту) - это попродуктный (единичный) метод, который отличается техникой калькуляционных расчетов. Его особенности состоят в составлении нормативной калькуляции и исчислении фактической себестоимости путем сложения нормативной себестоимости с отклонениями от нее, выявленными в ходе производства.

Одной из особенностей нормативного метода калькулирования является исключение из калькуляционного учета в гетерогенных производствах затрат по производственным операциям, деталям и сборочным узлам. Себестоимость деталей и узлов, т. е. полуфабрикатов, исчисляется только в нормативной калькуляции, а отправным пунктом расчета фактической себестоимости изделия - калькуляционной единицы - является ее нормативная себестоимость, взятая как целое. Это значит, что нормативный метод калькулирования отвергает его полуфабрикатный вариант. Определения фактической себестоимости полуфабрикатов не требуется во всех случаях, оно не совместимо с методом калькулирования. Поэтому весьма распространенное утверждение, что сводный учет затрат на производство при нормативном калькулировании можно вести по полуфабрикатному или по бесполуфабрикатному варианту требует уточнения. Нормативный метод калькулирования в гетерогенных производствах требует только бесполуфабрикатного варианта калькулирования. Это не отвергает организации учета полуфабрикатов в системном бухгалтерском учете для контроля за их движением и сохранностью, так как системный Учет полуфабрикатов собственного производства не имеет прямого отношения к калькулированию.

Список литературы

1. Керимов, Вагир Эльдар оглы. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для студ. вузов по спец. "Финансы и кредит", "Бухгалтерский учет, анализ и аудит", "Мировая экономика", "Налоги и налогообложение"; рек. МОН РФ / В. Э. Керимов. - 8-е изд., изм. и доп. - М. : Дашков и К, 2012. - 484 с.
2. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в отраслях АПК : учебное пособие для студ. по спец. "Бухгалтерский учет, анализ и аудит"; рек. УМО / Н. Н. Бондина [и др.]. - М. : КолосС, 2010. - 189 с.
3. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 6.06.2003г. № 792.

Вопросы для самоконтроля

1. Что такое метод калькулирования себестоимости готовой продукции.
2. Назовите способы калькуляции.
3. В чем заключается позаказный метод индивидуального калькулирования.
4. Охарактеризуйте попроцессный метод калькулирования.
5. В чем состоят преимущества и недостатки нормативного метода калькулирования.

ЛЕКЦИЯ 3. УЧЕТ РАСХОДОВ НА ОРГАНИЗАЦИЮ ПРОИЗВОДСТВА И УПРАВЛЕНИЕ. УЧЕТ РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

3.1. Значение и задачи учета общепроизводственных и общехозяйственных расходов

Значительную группу затрат в сельскохозяйственных организациях составляют расходы по организации производства и управлению. Эти расходы

представляют собой экономически разнородную группу затрат. Сюда входят, с одной стороны, расходы на управление, с другой - расходы на организацию производства и его обслуживание. Первая группа затрат связана с осуществлением управления производственной деятельностью организации, всех его отраслей и видов деятельности: производственной, снабженческой, сбытовой деятельностью, инвестиционной деятельностью, культурно-бытового обслуживания персонала и их семей.

Вторая группа затрат - это расходы на производственной стадии кругооборота имущества организации и его обязательств. Они связаны с осуществлением функции организации производства и контроля.

Основными задачами бухгалтерского производственного учета расходов на организацию производства и управление являются:

- правильное документальное оформление хозяйственных операций;
- точный и своевременный учет затрат по их видам, статьям и элементам;
- контроль за уровнем расходов на содержание аппарата управления, а также учет обязан способствовать снижению этих затрат;
- управление расходами по организации производства и руководству организацией и отраслями в условиях ограниченности ресурсов;
- правильное распределение расходов по объектам затрат основного производства,
- способствовать внедрению передовых форм организации и стимулирования труда.

3.2. Учет общепроизводственных расходов

Общепроизводственные расходы включают в себя расходы на организацию производства и управление отдельными отраслями производства и подразделениями, а также различные производственные затраты, которые непосредственно нельзя отнести на ту или иную культуру, либо на тот или иной вид продукции, так как они относятся к отрасли или к производственному подразделению в целом.

Для более точного и обоснованного отнесения затрат по назначению крайне важно подразделение общепроизводственных расходов в зависимости от места их возникновения.

Затраты по организации производства, управлению и обслуживанию подразделяются на бригадные (фермерские, цеховые), общеотраслевые (общепроизводственные).

Бригадные (фермерские) и цеховые расходы учитывают отдельно по каждому внутрихозяйственному подразделению, а общеотраслевые - по отраслям.

В состав бригадных (фермерских, цеховых, общеотраслевых) расходов входят: затраты на оплату труда с отчислениями аппарата управления и прочего персонала, чьи функции связаны с организацией работ в бригадах, на фермах, в цехах и отрасли; расходы на ремонт основных средств общеотраслевого (бригадного, цехового) назначения; другие расходы, связанные с организацией и обслуживанием производственного процесса в бригадах, на фермах, в цехах и в отрасли в целом.

Для указанных расходов устанавливается единая методика учета и контроля затрат: по каждому их виду составляется плановая смета с подразделением по статьям; аналитический учет затрат осуществляют также по статьям; фактические затраты по статьям сопоставляют со сметными и устанавливают отклонения.

Аналитический учет расходов по обслуживанию производства и управлению в составе счета 25 "Общепроизводственные расходы", субсчета:

25-1 "Общепроизводственные расходы растениеводства";

25-2 "Общепроизводственные расходы животноводства";

25-3 "Общепроизводственные расходы промышленных производств").

Внутри субсчетов учет осуществляется по следующей номенклатуре статей:

- Материальные затраты (стоимость различных материалов, топлива, производственного и хозяйственного инвентаря и т.д.; услуги сторонних организаций на общепроизводственные цели - общеотраслевые, бригадные, фермерские нужды).

- Оплата труда (основная, дополнительная, натуральная и т.д. соответствующего цехового персонала).

- Отчисления на социальные нужды (по установленным ставкам от суммы оплаты труда соответствующего цехового персонала).

- Амортизация основных средств (зданий, сооружений, специальных машин, инвентаря общебригадного, общефермского, цехового, отраслевого назначения).

- Услуги вспомогательных производств.

- Прочие расходы (не учтенные в предыдущих статьях).

- Непроизводительные расходы (потери от простоев, испорченные ценности при хранении в бригадных и цеховых кладовых и т.д.).

3.3. Учет общехозяйственных расходов

Общехозяйственные расходы включают затраты на управление и обслуживание хозяйства в целом. Они представляют собой расходы, связанные с осуществлением хозяйственных операций по использованию материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов в процессе управления организацией и обусловленные ее содержанием как единого имущественно-финансового комплекса.

Типовая номенклатура общехозяйственных расходов состоит из следующих статей:

- Материальные затраты.

- Оплата труда.

- Отчисления на социальные нужды.

- Амортизация основных средств.

- Услуги вспомогательных производств.

- Налоги, сборы и другие платежи.

- Прочие расходы.

- Непроизводительные расходы.

В свою очередь указанные расходы могут подразделяться на расходы, связанные с содержанием аппарата управления обслуживающего хозяйственного персонала; общехозяйственные расходы (по содержанию и ремонту зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного характера,

рационализации и изобретательству, охране труда и т.п.); общехозяйственные непроизводительные расходы и др.

Синтетический учет общехозяйственных расходов ведут на собирательно-распределительном счете 26 "Общехозяйственные расходы".

Учитывая комплексный состав и характер расходов, аналитический учет общехозяйственных затрат осуществляют по объектам их традиционной номенклатуры с обобщением по вышеприведенной типовой номенклатуре статей в целом по организации.

В средних и крупных организациях для получения систематизированной информации в этих целях рекомендуется ведение сводного регистра, обеспечивающего совмещение статей и элементов затрат, - "Накопительной ведомости учета общехозяйственных расходов".

Данную ведомость целесообразно составлять ежемесячно на основании соответствующих первичных документов: табелей учета использования рабочего времени, нарядов на сдельную работу, накладных внутрихозяйственного назначения, путевых листов, ведомостей начисления амортизации основных средств, платежных и расчетных документов, авансовых отчетов подотчетных лиц и др.

Итоговую информацию за месяц и нарастающим итогом из Ведомости переносят в Производственный отчет по общепроизводственным и общехозяйственным расходам по указанным в ней статьям по хозяйству в целом.

Для небольших организаций пообъектный учет общехозяйственных расходов рекомендуется вести по укрупненной номенклатуре с подразделением на три группы, в каждой из которых выделяются следующие комплексные статьи:

- Расходы на управление:
 - Оплата труда аппарата управления.
 - Отчисления на социальные нужды.
 - Командировки и перемещения.
 - Содержание пожарной и сторожевой охраны,
 - Прочие расходы.
- Хозяйственные расходы:
 - Оплата труда неуправленческого персонала.
 - Отчисления на социальные нужды.
 - Содержание основных средств.
 - Охрана труда.
 - Прочие расходы.
- Непроизводительные расходы:
 - Недостачи и потери от порчи продукции.
 - Прочие непроизводительные расходы.

3.4. Учет расходов будущих периодов

В сельскохозяйственных организациях особую группу затрат составляют расходы будущих периодов, которые относятся к нескольким циклам производства и распределяются между ними в установленном порядке.

Учет таких расходов ведется на счете 97 "Расходы будущих периодов".

К расходам будущих периодов в сельскохозяйственных организациях относятся:

- затраты по устройству некапитальных сооружений и временных приспособлений для нужд производства (полевые станы, летние лагеря и загоны для животных, расходы по устройству траншей и других сооружений для силосования, сенажирования), используемых в течение нескольких лет;
- затраты, связанные с подготовкой и освоением производства новых видов продукции и технологических процессов (освоение новых технологий выращивания сельскохозяйственных культур, освоение новых технологий в промышленных производствах, в индустриальных животноводческих комплексах и т.д.);
- затраты на мероприятия по улучшению земель, осуществляемые за счет собственных средств и включаемые в себестоимость ряда лет;
- начисленные суммы амортизации на внутрихозяйственные мелиоративные фонды в первые три года эксплуатации;
- затраты на ремонт основных средств (для равномерного включения в себестоимость продукции по месяцам в течение года или распределения по годам, особенно по крупным капитальным ремонтам аварийного характера);
- затраты финансового характера (на подписку периодической и специальной литературы; оплата услуг телефонной и радиосвязи, перечисляемой за последующие периоды; арендная плата объектов основных средств или их отдельных частей (помещений) в соответствии с договором за последующие периоды; платежи по добровольному страхованию имущества; платежи, связанные с уплатой процентов по кредиту; приобретение лицензий, подлежащих отражению в качестве текущих расходов, а в последующем списываемых в течение срока их действия на счет 26 "Общехозяйственные расходы" и др.).

По этим затратам определяют себестоимость того или иного объекта, которая будет распределена по годам (в течение 2-3 лет) на соответствующие аналитические счета растениеводства, животноводства, промышленных производств. Амортизацию по мелиоративным фондам относят равными долями в течение трех лет на себестоимость растениеводческой продукции, получаемой с соответствующих мелиорированных земель.

По остальным видам затрат будущих периодов их списание производится на счета общепроизводственных и общехозяйственных расходов в сроки, в течение которых такие расходы подлежат отнесению на затраты производства.

Если срок, в течение которого необходимо списать расходы будущих периодов, однозначно не определен, организация может установить его самостоятельно. Это решение должно быть утверждено приказом или распоряжением руководителя предприятия.

Как и по другим производственным счетам, расходы, которые должны быть отнесены на издержки производства в отчетном году, оформляются соответствующими первичными документами. Данные первичных документов по аналитическим счетам и статьям затрат систематизируют в "Накопительной ведомости учета затрат". Итоговую информацию из Ведомости в конце каждого месяца переносят в Производственный отчет по прочим видам затрат.

Список литературы

1. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 6.06.2003г. № 792.
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Утверждено приказом МФ РФ от 29.07.98 г. № 34н (в редакции от 24.12.2010 г. № 186н)
3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом МФ РФ от 6.05.99 г. № 33н. (в ред. от 27.04.2012 № 55н)
4. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в отраслях АПК : учебное пособие для студ. по спец. "Бухгалтерский учет, анализ и аудит"; рек. УМО / Н. Н. Бондина [и др.]. - М. : КолосС, 2010. - 189 с.

Вопросы для самоконтроля

1. Задачи учета расходов по обслуживанию производства и управлению.
2. Синтетический и аналитический учет общепроизводственных расходов.
3. Синтетический и аналитический учет общехозяйственных расходов.
4. Назначение и учет расходов будущих периодов.

ЛЕКЦИЯ 4. УЧЕТ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ

4.1. Значение и задачи учета вспомогательных производств

Вспомогательными производствами в сельскохозяйственных организациях считаются такие производства, которые обслуживают основные отрасли (растениеводство, животноводство, подсобные промышленные производства и хозяйства) сельскохозяйственной организации в порядке выполнения для них определенных работ или оказания услуг. К таким работам и услугам относятся: ремонт сельскохозяйственных машин и оборудования, услуги грузового, легкового автомобильного и гужевого транспорта, энергетическое обеспечение основного производства, подсобных промышленных производств и хозяйств, а также работы и услуги, потребляемые либо в основных производствах, либо в прочих отраслях деятельности (строительство и т. п.). Отличительной особенностью вспомогательных производств является то, что они создаются для обслуживания других отраслей и производств, но при этом могут выполнять и самостоятельные производственные функции (оказание услуг населению и другим клиентам).

Для учета затрат и выполненных работ по вспомогательным производствам планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 23 «Вспомогательные производства». Данный счет активный, основной, балансовый, операционный, калькуляционный, учета затрат на производство. По дебету счета отражаются затраты, по кредиту списание работ и услуг в течение учетного периода в плановой оценке с корректировкой в конце учетного периода до фактической. Для машинно-тракторного парка производят постатейное списание (распределение) затрат в разрезе сельскохозяйственных работ тракторов, на содержание комбайнов и комплексной статьей по транспортным работам тракторов. Кроме этого, по кредиту счета отражают оприходование стоимости возвратных материалов (скарба).

К счету 23 «Вспомогательные производства» в сельскохозяйственных организациях открывают следующие субсчета:

1. Ремонтные мастерские,
2. Ремонт зданий и сооружений,
3. Машинно-тракторный парк,
4. Автомобильный транспорт,
5. Энергетические производства (хозяйства),
6. Водоснабжение,
7. Гужевого транспорт,
8. Прочие вспомогательные производства.

Основными задачами бухгалтерского производственного учета затрат по вспомогательным производствам и машинно-тракторному парку являются:

организация бухгалтерского учета по каждому виду вспомогательных производств отдельно;

обеспечение оперативной, достоверной и полной информации по определению размеров затрат и выполненным работ и услуг по каждому производству;

осуществление управления затратами в условиях ограниченности ресурсов и обеспечение их сохранности;

точное определение себестоимости работ и услуг по каждому виду вспомогательных производств;

правильное списание произведенных работ и услуг (по машинно-тракторному парку - затрат) и распределение отклонений по назначению;

способствовать внедрению передовых форм организации и стимулирования труда.

4.2. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг, работ и продукции ремонтно-механических мастерских

Поступающая для ремонта техника в ремонтно-механические мастерские в обязательном порядке подвергается тщательному осмотру в присутствии инженера-механика, тракториста или водителя, заведующего мастерской. При необходимости производится разборка отдельных узлов и агрегатов с целью точного Установления объема ремонта, вида ремонта, необходимых Ремонтных материалов. На основании осмотра комиссия составляет акт о выявленных дефектах оборудования (форма № ОС-16) и ведомость дефектов на ремонт машины (форма № 267-АПК). Все акты и ведомости проверяются и утверждаются главным инженером организации. Данные акты и ведомости используют для заполнения лимитно—заборных ведомостей (форма №261-АПК) и других первичных документов на получение запасных частей и других ремонтных материалов.

Для учета работ, выполняемых ремонтно-механическими мастерскими, ведется журнал учета затрат в ремонтной мастерской (форма № 36), в котором аналитические счета открываются по видам ремонтов (работ) и изготавливаемым изделиям.

Бухгалтерский учет затрат по ремонтно-механическим мастерским ведется на субсчете 23-1 «Ремонтные мастерские». По дебету счета отражаются затраты по статьям и элементам, по кредиту - списание затрат по законченным ремонтам, оприходование изготовленных деталей, оприходование стоимости возвратных материалов (скарба), распределение расходов по организации производства и управлению (накладных расходов) ремонтной мастерской. Данный субсчет может иметь сальдо на конец учетного периода - это затраты по незаконченным ремонтам объектов.

Бухгалтерский учет затрат ведется по следующим статьям и элементам:

1. Затраты на оплату труда;
2. Начисление обязательных платежей на социальное страхование и обеспечение;
3. Запасные части, горючее и смазочные, ремонтные и вспомогательные материалы;
4. Работы и услуги;
5. Прочие основные затраты;
6. Расходы по организации производства и управлению.

Обработанные (протаксированные) первичные документы в ремонтной мастерской группируют по видам затрат и элементам в журнале учета затрат в ремонтной мастерской (форма № 36). Итоговые записи журнала служат основанием для составления производственного отчета по ремонтно-механическим мастерским (форма №18а – в части затрат по ремонтной мастерской).

Этот отчет представляется в центральную бухгалтерию, на основании его данных производятся записи в журнале-ордере №10-2 по субсчету 23-1 «Ремонтные мастерские».

4.3. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг машинно-тракторного парка

Затраты по эксплуатации и обслуживанию тракторов, занятых на транспортных работах (кроме работ в растениеводстве), учитывают как отдельный вид вспомогательного производства сельскохозяйственной организации на субсчете 23-3 «Машинно-тракторный

парк». При этом в сельскохозяйственных организациях, как правило, открывается два аналитических счета:

- а) работы машинно-тракторного парка (далее по тексту - МТП) в растениеводстве, включая транспортные работы по технологии производства продукции;
- б) транспортные работы тракторов.

Бухгалтерский производственный учет затрат по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка ведется в разрезе следующих статей и элементов:

1. Затраты на оплату труда;
2. Начисление обязательных платежей на социальное страхование;
3. Горючее и смазочные материалы;
4. Амортизация (износ) основных средств;
5. Ремонт основных средств;
6. Прочие затраты.

Заработная плата, обязательные отчисления на социальное страхование и горючее и

После списания корректировочных разниц по доведению плановой себестоимости до фактической субсчет 23-3 «Машинно-тракторный парк» закрывается и сальдо на конец отчетного периода не имеет.

Кроме расчета себестоимости одного тонно-километра транспортных работ тракторов, исчисляют себестоимость одного Условного эталонного гектара. Для этого все затраты по содержанию тракторного парка за минусом стоимости возвратных материалов делят на объем работ в условных эталонных гектарах. Эти данные в системном бухгалтерском учете не используются. Они необходимы для проведения экономического анализа работы машинно-тракторного парка и поиска резервов ее улучшения.

4.4. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг грузового автотранспорта

Бухгалтерский учет затрат на содержание автотранспорта зависит от вида транспорта, находящегося на балансе сельскохозяйственной организации:

а) затраты по легковому автотранспорту учитываются в составе расходов по организации производства и управлению (счет 25 «Общепроизводственные расходы» и счет 26 «Общехозяйственные расходы»);

б) затраты по содержанию грузового автотранспорта учитываются в составе вспомогательных производств на субсчете 23-4 «Автомобильный транспорт».

Субсчет 23-4 «Автомобильный транспорт» - активный, операционный, калькуляционный, учета затрат. По дебету отражаются затраты, по кредиту - списание услуг в течение учетного периода по плановой себестоимости и корректировка плановой себестоимости до фактической в конце учетного периода.

Расходы по эксплуатации и содержанию грузового автотранспорта независимо от марок машин и их грузоподъемности учитывают на одном аналитическом счете по следующим статьям и элементам:

1. Затраты на оплату труда;
2. Начисление обязательных платежей на социальное страхование и обеспечение;
3. Горючее и смазочные материалы;
4. Амортизация основных средств;
5. Ремонт основных средств;
6. Ремонт и замена авторезины;
7. Прочие затраты.

В системном производственном учете стоимость выполненных работ автотранспортом относится на счета потребителей услуг в течение учетного периода по количеству тонно-километров и плановой себестоимости 1-го тонно-километра. В конце учетного периода на основании годовой отчетной калькуляции плановая оценка корректируется до фактической.

Дебет счета 20 «Основное производство»

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства»

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»

Дебет счета 90 «Продажи» и др.

Кредит субсчета 23-4 «Автомобильный транспорт»

Списанием калькуляционных разниц субсчет 23-4 закрывается сальдо на конец учетного периода не имеет. При расчете калькуляционных разниц услуги, выполненные автотранспортом для собственных нужд, остаются в плановой оценке и до фактической себестоимости не доводятся.

При применении на транспорте индивидуального арендного подряда используются следующие калькуляционные единицы услуг:

- тонно-километр;
- 1 час работы механизмов и автомобиля;
- 1 тонна перевезенного груза;
- 1 километр пробега.

4.5. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг электроснабжения

Бухгалтерский учет затрат по выработке электроэнергии своими электростанциями осуществляется на субсчете 23-5 «Энергетические производства (хозяйства)». Номенклатура статей и элементов затрат по содержанию электрохозяйства устанавливается Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях

1. Затраты на оплату труда;
2. Начисление обязательных платежей на социальное страхование;
3. Топливо;
4. Амортизация основных средств;
5. Ремонт основных средств;
6. Прочие затраты.

Кроме того, на субсчете 23-5 «Энергетические производства (хозяйства)» отдельно учитывают затраты по приобретению электроэнергии со стороны, а также по обслуживанию и содержанию электролиний, трансформаторов, трансформаторных будок и другого электроэнергетического оборудования. Поступление электроэнергии от энергетических компаний оформляется договорами, счетами-фактурами, платежными документами.

Дебет субсчета 23-5 «Энергетические производства (хозяйства)»

Дебет субсчета 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Калькуляционной единицей в системном бухгалтерском учете себестоимости электроэнергии служит один киловатт-час.

Себестоимость одного киловатт-часа электроэнергии собственного производства исчисляется путем деления суммы Производственных затрат за минусом стоимости возвратных материалов (скарба) на количество выработанной своим: электростанциями электроэнергии. Причем из общего количества этой электроэнергии исключается количество энергии, потребляемой на собственные нужды электростанций.

Средняя себестоимость киловатт-часа всей электроэнергии исчисляется путем деления всех расходов по электрохозяйству (собственным электростанциям, приобретению электроэнергии со стороны и общих расходов по электрохозяйству) на общее количество электроэнергии (как собственного производства, так и полученной со стороны).

Электроэнергия и затраты по электростанциям (электрогенераторам), смонтированным с доильными, стригальными, сварочными и другими агрегатами, в калькуляцию себестоимости киловатт-часа не включаются. Затраты по их содержанию и эксплуатации относятся в основные затраты соответствующих отраслей и производств.

В течение учетного периода стоимость услуг электроцеха списывается на счета потребителей в плановой оценке киловатт-часа. Эти записи по счетам оформляются бухгалтерской расшифровкой или авизо.

В конце учетного периода производится доведение плановой себестоимости одного киловатт-часа до фактической. После списания калькуляционных разниц по доведению плановой себестоимости электроэнергии до фактической субсчет 23-5 «Энергетические

производства (хозяйства)» закрывается, и сальдо на конец учетного периода не имеет. Услуги электроцеха для собственных нужд остаются в плановой оценке и до фактической себестоимости не корректируются. Расчет корректировочных разниц производится в ведомости по закрытию счетов (форма № 25).

По данному виду вспомогательных производств использование возможностей бухгалтерского управленческого учета наиболее просто, так как легче выделить условно постоянные и условно переменные расходы.

4.6. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг водоснабжения

Затраты по водокачкам хозяйства, содержанию водопроводных линий и внутренних сетей, получение воды от сторонних водоснабжающих организаций учитывают на субсчете 23-6 «Водоснабжение». Расходы по содержанию водохозяйства ведут по следующим калькуляционным статьям и элементам:

1. Затраты на оплату труда;
2. Начисление обязательных платежей на социальное страхование и обеспечение;
3. Топливо и электроэнергия на технологические цели;
4. Амортизация основных средств;
5. Ремонт основных средств;
6. Прочие затраты.

Калькуляционной единицей водохозяйства является один кубометр воды. Себестоимость кубометра воды определяется по всему водоснабжению, то есть в расчет принимаются затраты за минусом стоимости возвратных материалов и количество кубометров воды, полученное как от собственных, находящихся на балансе, водокачек и скважин, так и поступившее от магистральных государственных сетей. Себестоимость кубометра воды находят как частное от деления суммы затрат на общее количество воды, поданной собственными водокачками и водоснабжающей организацией. После определения фактической себестоимости одного кубометра воды производится расчет по доведению плановой себестоимости воды до фактической и субсчет 23-6 «Водоснабжение» закрывается.

4.7. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг гужевого транспорта

Учет затрат по живой тягловой силе (взрослые лошади, ослы, волы) производится в целом по данному вспомогательному производству. Бухгалтерский учет ведется на субсчете 23-7 «Гужевого транспорта». Расходы по содержанию гужевого транспорта отражаются в разрезе следующих калькуляционных статей и элементов:

1. Затраты на оплату труда;
2. Начисление обязательных платежей на социальное страхование и обеспечение;
3. Корма;
4. Подстилка;
5. Амортизация основных средств;
6. Ремонт основных средств;
7. Прочие затраты.

В хозяйствах, которые используют один вид рабочего скота (например, лошади), себестоимость рабочего дня живого тягла определяется по данному виду животных. В тех же хозяйствах, в которых одновременно используются лошади и волы, лошади и верблюды и др., для удобства и упрощения расчетов по распределению рабочих дней живой тягловой силы в натуральном и стоимостном выражениях по потребителям исчисляется себестоимость рабочего дня в среднем по всем видам живого тягла.

При этом рабочий день лошади, вола и других видов живой тягловой силы условно принимаются за единицу.

Себестоимость одного рабочего дня определяется как частное от деления всей суммы затрат по содержанию живой тягловой силы (за исключением стоимости приплода, возвратных материалов и побочной продукции - навоза, шерсти-линьки, волоса) на количество рабочих дней, то есть общее количество всех вместе взятых коне-дней, воло-дней или верблюдо-дней без самообслуживания.

Расходы по содержанию молодняка в общую сумму затрат по живой тягловой силе не включаются, так как они относятся на выращивание молодняка и учитываются на субсчете 20-2 «Животноводство».

Приплод от рабочих лошадей оценивается в размере стоимости 60 кормо-дней содержания взрослой головы. Навоз оценивается по фактической сумме затрат на его уборку, транспортировку и хранение, а другие виды побочной продукции (конский волос, шерсть-линька, молоко) - по фактическим затратам на его получение.

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме»

Дебет счета 10 «Материалы»

Кредит субсчета 23-7 «Гужевого транспорта»

Плановая себестоимость рабочего дня, по которой в течение учетного периода производится отнесение стоимости услуг живой тягловой силы по потребителям, доводится в конце учетного периода до фактической путем дополнительного списания затрат или их сторнирования. После отражения корректировочных записей на счетах субсчет 23-7 «Гужевого транспорта» закрывается и сальдо на конец учетного периода не имеет.

Список литературы

1. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 6.06.2003г. № 792.
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Утверждено приказом МФ РФ от 29.07.98 г. № 34н (в редакции от 24.12.2010 г. № 186н)
3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом МФ РФ от 6.05.99 г. № 33н. (в ред. от 27.04.2012 № 55н)
4. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в отраслях АПК : учебное пособие для студ. по спец. "Бухгалтерский учет, анализ и аудит"; рек. УМО / Н. Н. Бондина [и др.]. - М. : КолосС, 2010. - 189 с.

Вопросы для самоконтроля

1. Вспомогательные производства в сельском хозяйстве.
2. Задачи учета затрат вспомогательных производств.
3. Статьи калькуляции и элементы затрат отдельных видов вспомогательных производств.
4. Синтетический и аналитический учет на счете 23 «Вспомогательные производства»

ЛЕКЦИЯ 5. УЧЕТ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ РАСТЕНИЕВОДСТВА

5.1. Значение и задачи учета затрат и выхода продукции растениеводства

Растениеводство - важнейшая отрасль сельскохозяйственного производства. Продукция растениеводства удовлетворяет потребности населения в основных продуктах питания. Кроме того, важной задачей растениеводства является производство кормов для животноводства.

Бухгалтерский учет в отрасли растениеводства должен обеспечить выполнение следующих конкретных задач:

- правильно и экономически обоснованно разграничивать затраты по основным производствам, а при необходимости и по культурам или группам культур (или производственным подразделениям);

- обеспечивать получение необходимых данных по основным, статьям и элементам затрат: оплата труда, начисление единого социального налога, расход семян, топлива, удобрений, средств защиты растений, работы и услуги и другие расходы, относящиеся к отрасли и связанные с технологией производства продукции;

- осуществлять управление затратами на производство отдельных видов продукции в условиях ограниченности ресурсов до принятия управленческого решения;

- своевременно и полностью учитывать поступающую от урожая сельскохозяйственную продукцию с учетом ее качества;

- экономически обоснованно систематизировать и обобщать необходимую информацию для исчисления себестоимости продукции;

- обеспечивать точное и экономически обоснованное разграничение затрат по смежным годам производства с постоянным выделением затрат, относящихся к последующим сельскохозяйственным периодам, в которых будет получена продукция (затраты по посеву озимых культур, многолетних трав, затраты по подъему зяби и т. д.);

- давать необходимую информацию о затратах по подразделениям хозяйства для контроля за выполнением хозрасчетных и коммерческих заданий и оперативного руководства;

- способствовать внедрению в производство передовых форм организации и стимулирования труда.

Выполнение вышеуказанных задач позволит повысить учетную и контрольные функции бухгалтерского производственного учета в растениеводстве.

5.2. Объекты учета в растениеводстве

Выбор объектов учета в отрасли растениеводства определен различными факторами. Эти факторы зависят от специализации и размеров сельскохозяйственной организации, принятой учетной политикой, наличием и применением ПЭВМ, формой организации и стимулирования труда и взаимоотношениями собственников внутри организации.

В качестве объектов учета в растениеводстве выделяют культуры, группы культур, отдельные группы затрат и работ. Сельскохозяйственные организации, применяющие коммерческий и хозяйственный расчет при обработке информации ручным способом в качестве объектов учета в растениеводстве выделяют хозрасчетные производственные коллективы. Для учета каждого объекта выделяется отдельный аналитический счет:

I. Сельскохозяйственные культуры, которая включает:

а) зерновые и зернобобовые:

зерновые озимые – пшеница озимая, рожь озимая, ячмень озимый;

яровые зерновые – пшеница яровая (твердая, мягкая), кукуруза на зерно, колосовые на зерно, прочие яровые культуры (овес, рожь);

крупяные – просо, гречиха, рис;

зернобобовые – горох, фасоль.

б) технические культуры:

масличные культуры – подсолнечник на зерно, лен, горчица, соя и т.д.;

прядильные – лен, хлопок;

свекла сахарная;

эфиромасличные.

в) корнеклубнеплодовые: картофель

г) овощи открытого грунта: капуста, пасленовые

д) бахчевые

и другие.

II. Сельскохозяйственные работы (эта группа выделяется в том случае, если затраты по этим работам не могут быть отнесены на объекты учета I группы по урожай текущего года). В эту группу входят следующие виды работ:

- 1) посев озимых зерновых на зерно по каждой культуре;
- 2) озимые зерновые на зеленый корм и силос;
- 3) подзимний посев овощных культур;
- 4) подъем зяби;
- 5) лущение стерни;
- 6) внесение органических удобрений;
- 7) внесение минеральных удобрений;
- 8) снегозадержание в 4 квартале;
- 9) многолетние травы.

Все эти затраты переходят на следующий год и распределяются по объектам учета по отдельным культурам.

III. Затраты, подлежащие распределению, т.е. те, которые нельзя сразу отнести на объекты I и II групп, т.к. эти затраты относятся ко многим объектам учета затрат.

В течение года такие затраты учитывают по отдельным аналитическим счетам, а в конце года распределяют. Их отличие заключается в том, что они распределяются в отчетном году полностью по объектам затрат.

К таким затратам относятся:

- амортизационные отчисления;
- затраты на ремонт основных средств, используемых в растениеводстве;
- затраты на осушение;
- затраты на содержание полевых защитных полос.

IV. Прочие объекты. Они связаны с производством кормов и послеуборочной доработкой продукции.

Выделение этих затрат в отдельную группу связано с необходимостью подсчета себестоимости побочной продукции или кормов. Эти затраты учитываются на отдельных аналитических счетах. Они включают:

- 1) заготовка силоса;
- 2) заготовка сенажа;
- 3) производство травяной муки;
- 4) заготовка сена, соломы и т.д.;
- 5) послеуборочная доработка продукции.

Все затраты по 4 группе собирают в течение года, в конце года определяется себестоимость продукции или затраты распределяют по объектам I группы.

5.3. Документальное оформление хозяйственных операций по учету затрат и выходу продукции растениеводства

Записи по счетам аналитического учета (объектам учета) в растениеводстве производятся на основании первичных документов: учетных листов трактористов-машинистов, учетных листов труда и выполненных работ, актов на переработку, сортировку и сушку продукции и других документов. Данные документов группируются и обобщаются в накопительных ведомостях, отчетах. Записи о затратах в растениеводстве производят также на основании документов бухгалтерского оформления: ведомостей распределения затрат незавершенного производства по культурам урожая отчетного периода, расчетов амортизации, ведомостей распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов и др. Все эти документы условно можно подразделить на четыре группы, а именно:

- документы по учету затрат труда и его оплаты;
- документы по расходу в растениеводстве материальных ценностей;
- документы по учету использования в процессе производства продукции растениеводства основных средств и нематериальных активов;
- документы по учету основной и побочной продукции отрасли.

В документах по учету затрат труда фиксируют произведенные «отрасли растениеводства трудовые затраты на выполнение конкретных работ по возделываемым культурам и начисленную заработную плату. При этом в каждом документе, отражающем затраты труда, указывается количество отработанных человеко-дней и человеко-часов. На механизированных работах используются Учетные листы тракториста-машиниста (форма № 133-АПК), на Немеханизированных (конно-ручных) работах - учетные листы труда и выполненных работ (формы № 131-АПК-групповой и 132-АПК -индивидуальный). В практике хозяйственной деятельности очень часто на конно-ручных работах в растениеводстве используются наряды на сдельную работу (индивидуальные и групповые) (формы № 136-АПК-групповой и 137-АПК-индивидуальный). Кроме того применяются специализированные документы - ведомость прочих доплат и удержаний (форма № 139-АПК) путевой лист трактора (форма № 134-АПК), а также для учета отработанного времени - табель учета рабочего времени (форма № 140-АПК).

Документы по учету затрат предметов труда учитывают расход в отрасли растениеводства различных материальных ценностей-семян, удобрений, ядохимикатов, гербицидов, запасных частей, малоценных и быстроизнашивающихся предметов и др.

Расход семян на посев и посадочного материала оформляют актами расхода семян и посадочного материала (форма № 183-АПК).

Отнесение стоимости удобрений, ядохимикатов и гербицидов оформляется актами об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений, ядохимикатов и гербицидов (форма № 262-АПК).

Использование в растениеводстве мелкого инвентаря, малоценных и быстроизнашивающихся предметов отражается актами на списание производственного и хозяйственного инвентаря, малоценных и быстроизнашивающихся предметов (форма № 263-АПК) и т. д.

Наиболее распространенной формой оформления списания материальных ценностей в сельскохозяйственных организациях является использование накладных внутрихозяйственного назначения (форма № 264-АПК).

Данные первичных документов в конце месяца систематизируют в отчетах о движении материальных ценностей (форма № 265-АПК). После этого делают соответствующие записи о расходе материальных ценностей в производственных отчетах подразделений. Непосредственное включение стоимости материалов в затраты по учетным объектам производится на основании разработочных таблиц (форма № РТ-2) или бухгалтерских расшифровок.

Документы по учету затрат средств труда фиксируют произведенные в отрасли растениеводства затраты по использованным средствам труда, которые выражаются в начисленной амортизации (износу). К ним относятся различные расчеты по начислению и распределению амортизации: расчет амортизационных отчислений по основным средствам по состоянию на начало года (форма № 113-АПК), расчет амортизационных отчислений по поступившим и выбывшим основным средствам (форма № 112-АПК), ведомость начисления амортизационных отчислений за месяц (форма № 114-АПК), ведомость распределения амортизации по основным средствам отрасли растениеводства (форма № 110-АПК).

Тесно связаны с этой группой документы по ремонту основных средств. К ним относятся ведомость дефектов на ремонт машин (форма № 267-АПК), ведомость распределения затрат по ремонту (форма № РТ-2).

Документы по учету выхода продукции фиксируют получение, оприходование продукции отрасли растениеводства: зерновых, технических культур, овощей, фруктов, кормов и т. д. К ним относятся: по зерновым культурам - реестр отправки зерна и другой продукции с поля (форма № 161-АПК), путевка на вывоз продукции с поля (форма № 164-АПК), талоны (формы №№ 165-АПК, 165а-АПК, 165б-АПК) при талонном способе учета зерна, реестр приема зерна от шофера (форма № 165в-АПК), реестр приема зерна весовщиком (форма № 166-АПК), ведомость движения зерна и другой продукции (форма № 167-АПК): по картофелю, овощным, плодово-ягодным и другим культурам - дневник поступления сельскохозяйственной продукции (форма № 168-АПК), дневник поступления продукции закрытого грунта (форма № 170-АПК), дневник поступления продукции садоводства (форма № 171-АПК); по кормовым культурам акт приема грубых и сочных кормов (форма № 172-АПК), акты на оприходование пастбищных кормов (форма № 173-АПК) и самый распространенный документ по оприходованию продукции растениеводства - накладная внутрихозяйственного назначения (форма № 264-АПК).

В конце месяца по каждой работе и культуре в журнале подсчитывают итоги фактических затрат. Для удобства записей в конце журнала открывают итоговую страницу (по каждой культуре), куда в конце месяца переносят частные итоги каждого вида работ и подсчитывают общие итоги по культурам за месяц и нарастающим итогом с начала учетного периода. Итоги затрат по культурам за месяц используют для записей в производственный отчет.

5.4. Синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции растениеводства

Бухгалтерский учет затрат и выхода продукции растениеводства ведется на счете 20 «Основное производство» субсчете 1 «Растениеводство». Этот счет предназначен для учета затрат по выращиванию сельскохозяйственных культур урожая текущего года и урожая будущих лет.

Данный счет активный, основной, балансовый, операционный, калькуляционный, учета затрат на производство. По дебету счета отражаются сальдо на начало учетного периода (незавершенное производство) и затраты в разрезе статей и элементов, а по кредиту:

- выход продукции в течение учетного периода по плановой себестоимости,
- корректировка плановой себестоимости до фактической в конце учетного периода,

- стоимость погибших посевов и потравленных посевов животными,
- стоимость возвратных материалов (скарба),
- списание затрат, подлежащих распределению в конце Учетного периода (амортизация и ремонт основных средств, затраты по поливу, затраты по содержанию лесных полос и т. п.).

Затраты по растениеводству внутри объектов учитывают по статьям затрат:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды.

Здесь собирается основная и дополнительная зарплата работников по определенному объекту затрат, все виды денежных и натуральных выплат. Т.е. зарплата трактористов-машинистов по обработке почвы и уборке урожая.

2. Семена и посадочный материал.

Стоимость семян по данной статье отражают следующим образом: покупные семена – по ценам приобретения + расходы по доставке; собственные семена – (прошлых лет) – по фактической себестоимости; текущего года – по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической себестоимости.

3. Органические и минеральные удобрения.

По органическим удобрениям – по фактической себестоимости; покупным – по ценам приобретения + расходы по доставке.

4. Средства защиты растений и животных.

Учитывают затраты на борьбу с сорняками и болезнями сельскохозяйственных растений и животных.

5. Содержание основных средств.

Учитываются затраты на техническое обслуживание, амортизацию, эксплуатацию и ремонт основных средств, используемых в растениеводстве; расход нефтепродуктов, оплата труда работников, обслуживающих основные средства, кроме трактористов. В эту же группу включают расходы на содержание и ремонт пленочных теплиц и парников, расходы по уходу за лесными полосами.

6. Работы и услуги

Учитываются выполненные в растениеводстве работы и услуги вспомогательных производств, а также сторонних организаций (мелиорация, химизация, обработка посевов ядохимикатами и пр.).

7. Организация производства и управления

Учитываются суммы отраслевых и общебригадных расходов растениеводства, которые относятся сюда путем распределения со счетов 25 - 1 и 26 пропорционально установленной базе.

8. Прочие затраты

Учитываются затраты, не вошедшие в предыдущие статьи. Затраты по использованию спецодежды и спецобуви, страховые платежи, плата за землю, которая исчисляется пропорционально занимаемой земельной площади (в соответствии с установленными ставками оплаты) и др.

5.5. Калькуляция продукции растениеводства

Себестоимость продукции растениеводства по видам сельскохозяйственных культур (группам культур) исчисляют 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) льносоломка, льнотреста - франко-пункт хранения, переработки (в хозяйстве);

д) солома, сено - франко-пункт хранения;

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

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

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

«Франко» – свободный. Коммерческий термин означает, что покупатель освобождается от определенной части расходов по погрузке и транспортировке товаров. В сельском хозяйстве продукция после сбора дорабатывается и транспортируется. Термин «франко» определяет, какая часть этих расходов включается в себестоимость готовой продукции.

Франко-место хранения означает, что в себестоимость готовой продукции включаются все расходы на ее производство и доставку к месту хранения.

Порядок расчета себестоимости продукции по основным отраслям растениеводства.

Затраты на возделывание и уборку зерновых культур, включая расходы на послеуборочную сушку и очистку зерна (без затрат на уборку, прессование, транспортировку, скирдование соломы), составляют себестоимость полноценного зерна и используемых зерноотходов, полученных после обработки (сушки, очистки) зерна. Общая сумма затрат за вычетом стоимости побочной продукции (солома), определенной по фактическим затратам, распределяется на полноценное зерно и используемые зерноотходы пропорционально их удельному весу в общей массе полученного зерна в пересчете на полноценное. Используемые зерноотходы переводят в полноценное зерно с учетом данных о процентном содержании полноценного зерна в зерновых отходах.

В специализированных семеноводческих хозяйствах общие затраты на выращивание и уборку зерновых культур распределяют между семенным зерном и зерновыми отходами в указанном выше порядке. Общая сумма затрат, приходящаяся на семенное зерно, распределяется между его соответствующими репродукциями (суперэлита, элита, I и II и др. репродукции) пропорционально их стоимости по ценам реализации.

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

При калькуляции себестоимости продукции льна-долгунца производственные затраты на выращивание и уборку (за минусом стоимости побочной продукции) распределяют на семена и льносоломку пропорционально их стоимости по 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.

Калькуляция себестоимости продукции конопли производится аналогично продукции льна-долгунца.

Себестоимость 1 ц корнеплодов сахарной свеклы и маточной исчисляют делением общей суммы затрат на ее возделывание и уборку урожая за вычетом стоимости использованной ботвы на физическую массу полученных корнеплодов.

Стоимость ботвы определяется фактическими затратами на выполнение работ по ее заготовке.

Себестоимость 1 ц картофеля исчисляется делением общей суммы затрат на возделывание культуры и уборку урожая на массу полученных клубней.

Если в хозяйстве весь произведенный картофель сортируется, тогда нужно калькулировать 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 ценам реализации.

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

Себестоимость 1 ц овощей исчисляется делением затрат на возделывание культуры и уборку урожая на массу полученных овощей.

Если затраты учитывают по группе однородных овощных культур (например, корнеплоды, овощные культуры), себестоимость рассчитывается распределением общих затрат между продукцией отдельных овощных культур пропорционально ее стоимости по ценам реализации.

Может быть использован иной способ, при котором себестоимость определяют путем деления общих затрат на 1 га, 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 открытого грунта складывается из прямых затрат и общих (распределяемых) расходов по теплицам и другим сооружениям.

Прямыми затратами является стоимость израсходованных семян и посадочного материала (при возможности организации к прямым затратам могут включать и другие затраты. Например, заработную плату и т.д.), которая непосредственно (прямо) включается в состав себестоимости конкретных овощей. Все другие расходы (за вычетом стоимости полученной продукции пчеловодства) являются общими и распределяются по овощным культурам следующим образом:

а) в зимних и весенних теплицах, по пленочным укрытиям и утепленному грунту без укрытий - пропорционально количеству квадратных метров-дней производства той или иной культуры. Количество квадратных метров-дней

определяется умножением площади (в квадратных метрах), занятой под той или иной культурой, на количество дней вегетационного периода этой же культуры;

б) в парниках - пропорционально количеству рамо-дней пребывания культуры в парниках. Количество рамо-дней определяется умножением числа рамок, занятых соответствующей культурой, на количество дней ее вегетационного периода.

Себестоимость 1 ц продукции отдельных овощных культур (1000 шт. рассады) определяется делением исчисленной суммы затрат по каждой овощной культуре на массу произведенной продукции.

Затраты по сеянным однолетним травам, используемым для получения одного вида продукции, полностью относят на ее себестоимость. При использовании сеяных трав для получения нескольких видов продукции затраты по возделыванию культуры и уборке урожая распределяют 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, приходящиеся на продукцию отчетного года, слагаются из затрат прошлых лет (незавершенное производство) и текущего года. Затраты прошлых лет распределяют по годам использования пропорционально числу лет эксплуатации посевов в соответствующем севообороте. Если посевы многолетних трав используются в течение двух лет, на каждый год их использования относят 50% затрат; при трехлетнем использовании трав на продукцию первого года относят 33% затрат, второго года - 34% и третьего года 33%.

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

При посеве многолетних трав подпокровной 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 культурой не получен, все затраты относятся на покровную культуру. Расходы по уходу за посевами трав после уборки покровной культуры полностью включаются в состав затрат по выращиванию многолетних трав.

Себестоимость зеленой массы сеяных однолетних (многолетних) и луговых трав, скормленных на корню, определяется суммой затрат на выращивание этих трав до уборки, приходящихся на площадь выпаса.

При калькуляции себестоимости продукции многолетних насаждений плодоносящего возраста из общих затрат исключают стоимость черенков, усов, отводков, отпрысков, чубуков по ценам их реализации. Стоимость 1 ц плодов и ягод определяют делением оставшейся суммы затрат на массу оприходованной продукции. Для исчисления себестоимости продукции по отдельным ее видам и сортам нужно распределить затраты пропорционально стоимости плодов и ягод по ценам продажи.

На специализированных садоводческих предприятиях себестоимость 1 ц плодов или ягод исчисляют делением фактических затрат по видам или группам насаждений (за вычетом стоимости черенков, усов и отводков по цене их реализации) на массу произведенной продукции.

Для определения себестоимости выращенного посадочного материала по отдельным группам культур (семечковые, косточковые саженцы и т.п.) общую сумму затрат по каждому участку распределяют между выкопанной продукцией (для реализации, посадки в своем хозяйстве) и оставшейся в грунте (для выращивания) пропорционально количеству саженцев. Исходя из суммы затрат, приходящейся на выкопанную продукцию, включая оставшуюся в "прикопке", определяют себестоимость 1000 штук посадочного материала. Затраты, приходящиеся на сеянцы, окулянты, однолетние и двулетние саженцы, оставшиеся в грунте для доращивания, переходят на следующий год как незавершенное производство.

Список литературы

1. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 6.06.2003г. № 792.
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Утверждено приказом МФ РФ от 29.07.98 г. № 34н (в редакции от 24.12.2010 г. № 186н)
3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом МФ РФ от 6.05.99 г. № 33н. (в ред. от 27.04.2012 № 55н)
4. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в отраслях АПК : учебное пособие для студ. по спец. "Бухгалтерский учет, анализ и аудит"; рек. УМО / Н. Н. Бондина [и др.]. - М. : КолосС, 2010. - 189 с.

Вопросы для самоконтроля

1. Особенности калькулирования себестоимости продукции отдельных отраслей растениеводства: объекты калькулирования, калькуляционные единицы, основная и побочная продукция.
2. Объекты учета затрат в растениеводстве.
3. Перечень калькуляционных статей в растениеводстве.
4. Накопительные документы по учету затрат в растениеводстве.
5. Характеристика производственного отчета производственного подразделения.
6. Классификация затрат в растениеводстве в по отношению к отчетному периоду и особенности их учета.
7. Особенности учета распределяемых расходов.
8. Особенности учета прочих затрат в растениеводстве.
9. Организация синтетического учета затрат в растениеводстве.
10. Типовая корреспонденция по учету затрат в растениеводстве.
11. Основные хозяйственные операции по учету выхода продукции растениеводства.
12. Характеристика журнала – ордера №10 – АПК, порядок заполнения и сверки с другими регистрами журнально – ордерной формы учета.
13. Характеристика отдельных отраслей растениеводства.
14. Особенности учета в овощеводстве закрытого грунта.
15. Особенности учета в плодородческих хозяйствах.
16. Особенности учета в кормопроизводстве.

ЛЕКЦИЯ 6. УЧЕТ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА

6.1. Значение и задачи учета затрат и выхода продукции животноводства

Животноводство в зависимости от видов выращиваемых животных имеет ряд самостоятельных отраслей, а именно: крупный рогатый скот, свиноводство, овцеводство, птицеводство, звероводство, рыбоводство и т. д. В свою очередь, каждая из этих отраслей может включать конкретные производства со специализацией на выпуске отдельных видов продукции: отрасль крупного рогатого скота - молочное животноводство и выращивание скота на мясо; птицеводство - производство яиц и мяса и т. д. Следовательно, затраты в животноводстве разграничиваются по отраслям и видам производства. Это должно найти отражение и в бухгалтерском учете.

Основными задачами бухгалтерского учета затрат в отрасли животноводства являются:

- экономически обоснованное разграничение затрат по видам производств и группам скота;
- точное разделение всех затрат по экономически однородным элементам и статьям, из которых складывается себестоимость производимой продукции;
- управление затратами в условиях ограниченности ресурсного потенциала;
- своевременное, точное и полное отражение выхода продукции, получаемой от животноводства;
- точное отражение затрат по подразделениям и трудовым коллективам хозяйства;
- учет обязан способствовать внедрению передовых форм организации и стимулирования труда;
- экономически обоснованное определение фактической себестоимости основной, сопряженной и побочной продукции.

Выполнение указанных выше задач позволит усилить контрольные и учетные функции бухгалтерского производственного учета.

6.2. Объекты бухгалтерского учета затрат в животноводстве

Аналитический учет по субсчету 20-2 «Животноводство» ведется по следующим видам и группам животных.

I. Крупный рогатый скот

а). Молочное стадо:

1. Основное стадо.
2. Молодняк всех возрастов и взрослые животные на откорме,

б). Мясное стадо:

1. Основное стадо.
2. Молодняк старше 8 месяцев и взрослый скот на откорме.

II. Свиноводство

1. Основное стадо.
2. Поросята от 2 месяцев до 4 месяцев.
3. Поросята старше 4 месяцев и свиньи на откорме.

Примечание. В специализированных хозяйствах учет затрат и выхода продукции осуществляется в целом по отрасли.

III. Овцеводство

1. Шерстное и мясное овцеводство.

2. Каракулеводство.

IV. Коневодство, верблюдоводство (племенное, молочное, табунное)

1. Основное стадо.
2. Молодняк (в племенном коневодстве и верблюдоводстве — по годам рождения).

V. Выращивание молодняка рабочего скота

1. Молодняк рабочих лошадей.
2. Молодняк верблюдов.
3. Молодняк ослов.

VI. Оленеводство

1. Северные олени
2. Пантовые олени.

VII. Звероводство

- 1 Основное стадо (по видам зверей: лисицы, норки, песцы, соболи, фредки, нутрии и др.).
2. Молодняк (по видам зверей).

VIII. Кролиководство

Кролики (учет затрат осуществляется в целом по кролиководству).

IX. Рыбоводство

Затраты учитываются по отрасли в целом. В хозяйствах, имеющих питомную и нагульную прудовые площади и выращивающих как товарную рыбу, так и рыбопосадочный материал, затраты учитываются на двух аналитических счетах:

- а) «Выращивание товарной рыбы (включая годовиков)»;
- б) «Выращивание сеголеток».

X. Шелководство

Учет затрат осуществляется в целом по шелководству.

В сельскохозяйственных организациях могут открываться и другие аналитические счета. Это определяется размерами организации, специализацией, формой организации и стимулирования труда. Все отступления от общепринятой методологии ведения аналитического учета обязательно отражаются в приказе по учетной политике сельскохозяйственной организации.

6.3. Документальное оформление хозяйственных операций по учету затрат и выходу продукции животноводства

В системе документального оформления хозяйственных операций в отрасли животноводства используется большое количество разнообразных документов, на основании которых производятся все последующие записи в системном бухгалтерском учете. Можно выделить условно, как и в растениеводстве, следующие группы документов: документы по учету затрат труда, предметов труда (в том числе по расходу кормов и прочих материальных ценностей), по использованию средств труда, по учету выхода продукции, учету прироста живой массы молодняка.

Основным первичным документом по учету затрат труда работников животноводства является расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (форма № 135-АПК). 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 отражается выход продукции: журналы учета надоя молока, акты на оприходование приплода животных, ведомости взвешивания животных, акты на перевод животных из группы в группу и другие документы. На основании зафиксированного в этих документах выхода продукции производят начисление оплаты труда животноводам в соответствии с действующими в сельскохозяйственной организации расценками.

Учет отработанного времени персоналом животноводства ведут ежедневно по каждому человеку в таблице учета рабочего времени (форма № 140-АПК).

Основным видом расходов предметов труда в животноводстве является расход кормов. Первичный учет расхода кормов на фермах ведут в ведомостях расхода кормов (форма № 175-АПК). Ведомость является комбинированным накопительным документом, на основании которого производят и выдачу (отпуск) кормов, и списание их в расход. В нем на каждый вид

или группу животных отводят отдельные страницы для записи расхода кормов по каждому их виду в физическом количестве, в переводе на кормовые единицы и по содержанию переваримого протеина, а также количества кормо-дней. На основании итоговых данных в журнале для облегчения последующих записей в регистры может составляться сводная ведомость учета расхода кормов или книга учета расхода кормов. Расход прочих материальных ценностей в животноводстве (биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств и т. п.) оформляют в установленном порядке лимитно-заборными ведомостями (форма № 261-АПК), накладными внутрихозяйственного назначения (форма № 264-АПК) и другими расходными документами.

Затраты средств труда в животноводстве отражают в первую очередь в документах по начислению амортизации. Формы документов используются те же, что и при начислении амортизации по основным средствам в растениеводстве: годовой расчет амортизации по основным средствам, расчет амортизации по поступившим и выбывшим основным средствам и т. п.

Для учета выхода продукции в животноводстве применяют большое количество специализированных документов. Это связано, прежде всего, с большим разнообразием условий и характеристик отдельных видов продукции в разных отраслях животноводства. Все эти документы можно подразделить на две группы: документы по оприходованию продуктов животноводства и документы по оприходованию прироста живой массы (привеса) и приплода.

К первой группе документов относятся: журнал учета надоя молока (форма № 176-АПК) - для оприходования молока, акт настрига и приема шерсти (форма № 181-АПК) - для оприходования шерсти, дневник поступления сельскохозяйственной продукции (форма № 168-АПК) - для оприходования яиц. В специализированных хозяйствах используются и другие формы документов, отличительной особенностью которых является их накопительный характер.

Ко второй группе документов относятся: акт на оприходование приплода животных (форма № 211-АПК), накопительный акт на оприходование приплода зверей (форма № 228-АПК) - на оприходование приплода, ведомость взвешивания животных (форма 216-АПК) - на оприходование прироста живой массы (привеса), а также ряд дополнительных форм в специализированных хозяйствах (акт на вывод и сортировку суточного молодняка птицы и др.).

Регистром, в котором обобщают данные первичных документов затратах и выходе продукции в животноводстве, является производственный отчет по животноводству (форма № 18а). Его составляют по итогам данных за месяц или иной учетный период из соответствующих первичных и сводных документов.

Данные о выходе продукции животноводства в производственном отчете отражают на основании следующих документов: молоко - журналов учета надоя молока (форма № 176-АПК) и ведомостей движения молока (форма № 178-АПК), шерсть - актов настрига и приема шерсти (форма № 181-АПК), яйца - дневников поступления сельскохозяйственной продукции (форма № 168-АПК), прирост живой массы животных - ведомостей взвешивания животных (форма № 216-АПК), приплод - актов на оприходование приплода (форма № 211-АПК). Эти документы мы подробно рассматривали в предыдущем параграфе.

Показатели выхода продукции, указанные в данном разделе производственного отчета, должны соответствовать данным, отраженным в соответствующих сводных формах о движении продукции и животных, а именно: в отчетах о движении материальных ценностей (форма № 265-АПК), отчетах о движении скота и птицы на фермах (форма № 223-АПК), книгах учета движения животных и птицы (форма № 34), в ведомости движения молока (форма № 178-АПК).

Подразделения хозяйства ежемесячно в установленные графиком документооборота сроки (или в иные сроки, определенные учетной политикой организации) представляют производственные отчеты по животноводству в центральную бухгалтерию. В центральной бухгалтерии после соответствующей проверки данных, включенных в производственный отчет, делают записи в накопительные бухгалтерские регистры.

6.4. Синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции животноводства

Затраты и выход продукции животноводства учитываются на счете 20 – 2 «Животноводство». Согласно классификации счетов счет относится:

по структуре – к калькуляционным счетам;

по экономическому содержанию – к счетам по учету хозяйственных процессов (процессов производства).

По Дт счета 20 – 2 учитываются затраты, по Кт – производится списание затрат, учитывается выход продукции, списание калькуляционных разниц в конце года.

Сводные данные по животноводству (по счету 20 – 2) собираются в сводном ЛС (лицевом счете), кредитовые обороты переносятся в ж/о № 10-АПК, а затем в Главную книгу.

В синтетическом учете данные по счету 20/2 отражаются в корреспонденции со следующими счетами:

по дебету 20 – 2:

со счета 02 – на сумму начисленной амортизации по ОС отрасли животноводства;

10 – на стоимость израсходованных биопрепаратов, подстилки и т.д.;

20 – на сумму калькуляционных разниц по продукции, использованной в основном производстве (продукция, переработки, корма);

23 – на стоимость услуг ВП;

25, 26 – на долю ОПР и ОХР, приходящихся на животноводство;

94 – на стоимость павшего молодняка и животных на откорме (балансовая стоимость);

97 – на сумму распределяемых расходов будущих периодов (содержание летних лагерей).

по кредиту 20 – 2 корреспондирует:

10 – на стоимость оприходованного навоза (побочной продукции);

20 – 1 на стоимость навоза, внесенного под сельскохозяйственные культуры;

43 – на стоимость оприходованной готовой продукции животноводства;

11 – на стоимость приплода и прироста живой массы животных.

Внутри указанных групп животных учет затрат ведется в разрезе статей на основании первичных документов.

6.5. Калькуляция продукции животноводства

В соответствии с Методическими рекомендациями... в животноводстве затраты на содержание скота и птицы за вычетом незавершенного производства составляют себестоимость продукции.

Объектами исчисления себестоимости в целом является основная продукция, прирост ж/м, общая живая масса, шерсть, приплод, молоко и т.д. При этом в большинстве отраслей животноводство одновременно получают несколько видов продукции. Например: в животноводстве молочном скотоводстве – молоко и приплод, в птицеводстве – яйцо, мясо.

То есть объекты учета затрат и объекты калькулирования не совпадают. В этом случае важным является распределение затрат по видам продукции.

Кроме того, в животноводстве велика доля побочной продукции. Затраты на навоз определяют, исходя из нормативных затрат на его уборку в конкретных условиях к

стоимости подстилки. Жидкий навоз в зависимости от его влажности пересчитывают на условный чистый подстилочный навоз по коэффициентам.

Шерсть – линька, волос – сырец, пух, перо учитываются по цене возможной реализации и их стоимость относят на уменьшение затрат по животноводству.

Методика калькулирования в животноводстве зависит от специфики отрасли:

1) в молочном скотоводстве объектами калькуляции являются:

а) по *основному стаду* молоко, приплод.

Основная продукция – молоко и приплод, побочная – навоз, шерсть – линька, волос – сырец.

Порядок начисления себестоимости продукции следующий:

Из общей суммы затрат (учтенной по Д^т 20–2) исключается стоимость побочной продукции в твердой оценке. Оставшаяся сумма распределяется на молоко – 90 %, на приплод – 10 %. Затем определяют себестоимость 1 ц молока и 1 гол. приплода делением затрат на количество продукции.

б) по *животным на выращивании и откорме* – прирост ж/м, живая масса

Себестоимость 1 ц прироста ж/м определяют следующим образом: общая сума затрат (учтенная по дебету аналитического счета данной учетной группы скота) за минусом стоимости побочной продукции, оприходованной в течение года, делится на полученный валовой прирост ж/м в центнерах. Валовой прирост ж/м определяется по формуле: $M_k + M_b - M_{п} - M_n$,

где M_k – масса поголовья на конец года,

M_b – масса бывшего поголовья за год, включающая павших животных по их массе на начало года,

$M_{п}$ – масса поступившего поголовья и приплода,

M_n – масса поголовья на начало года.

Фактическая себестоимость 1 ц ж/м начисляется по данным счета 11 «Животные на выращивании и откорме» и на основании данных о затратах отрасли животноводства. Исчисление этого показателя связано с тем, что: животные, находящиеся в хозяйстве, оцениваются по себестоимости прошлого года; приплод, полученный в течение года – по плановой себестоимости; купленные животные – по цене приобретения; проданные за год – по ценам реализации; павшие – по стоимости на начало года. Т.е. в конце года возникает необходимость оценить всех животных по фактически сложившейся себестоимости. Для этого и определяется себестоимость 1 ц ж/м путем составления специального расчета.

2) в мясном скотоводстве объектами исчисления себестоимости являются:

а) основное стадо мясного скота – приплод, прирост ж/м. Молоко, полученное по данной группе животных, является побочной продукцией.

Одна голова приплода оценивается, исходя из живой массы теленка при рождении и фактической себестоимости 1 ц живой массы отъемышей (в 8-месячном возрасте) прошлого года.

Себестоимость прироста ж/м телят, включая массу приплода в возрасте до 8 месяцев, составляют затраты на содержание коров и нетелей, быков-производителей и телят в возрасте до 8 месяцев за вычетом затрат, отнесенных на молоко (по цене реализации) и прочую продукцию (навоз, шерсть-линьку, волос-сырец).

Себестоимость 1 ц прироста ж/м телят к моменту отъема определяют делением суммы затрат, отнесенных на приплод и прирост ж/м телят в возрасте до 8 месяцев, и балансовой

стоимости телят, состоявших в этой группе на начало года и поступивших в течение года со стороны, на общую ж/м телят в возрасте до 8 месяцев, имевшихся на конец года и выбывших за год, включая массу павших животных (в части прироста текущего года). По этой себестоимости определяют себестоимость телят, оставшихся на конец года.

б) молодняк и взрослый скот на откорме: объект исчисления себестоимости – прирост ж/м, живая масса.

Себестоимость прироста ж/м молодняка в возрасте старше 8 месяцев и взрослого скота на откорме составляют затраты по их содержанию за вычетом затрат, отнесенных на прочую продукцию.

Себестоимость 1 ц ж/м этих животных определяется в аналогичном порядке, как и по животным молочного направления.

в) в свиноводстве объектами исчисления себестоимости являются:

а) по группе основное стадо свиней – прирост живой массы, приплод (поросята – отъемыши).

Себестоимость приростов ж/м и 1 головы приплода на момент отъема определяют путем деления общей суммы затрат на содержание основного стада (за вычетом стоимости побочной продукции) на количество прироста ж/м поросят – отъемышей, включая ж/м приплода при рождении.

Себестоимость 1 ц прироста ж/м (привеса) поросят отъемышей определяется делением суммы стоимости поросят, находящихся под матками на начало года, и затрат по основному стаду за текущий год на живую массу отъемышей (включая павших).

б) по группе свиньи на выращивании и откорме калькулируется себестоимость 1 ц прироста ж/м и живой массы.

Себестоимость 1 ц прироста ж/м определяют делением затрат по соответствующей группе на количество полученного по этой группе прироста.

Себестоимость 1 ц живой массы свиней определяется в порядке, изложенном выше (по животным молочного направления).

Список литературы

1. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 6.06.2003г. № 792.
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Утверждено приказом МФ РФ от 29.07.98 г. № 34н (в редакции от 24.12.2010 г. № 186н)
3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом МФ РФ от 6.05.99 г. № 33н. (в ред. от 27.04.2012 № 55н)
4. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в отраслях АПК : учебное пособие для студ. по спец. "Бухгалтерский учет, анализ и аудит"; рек. УМО / Н. Н. Бондина [и др.]. - М. : КолосС, 2010. - 189 с.

Вопросы для самоконтроля

1. Особенности калькулирования себестоимости продукции отдельных отраслей животноводства: объекты калькулирования, калькуляционные единицы, основная и побочная продукция.
2. Объекты учета затрат в животноводстве.
3. Перечень калькуляционных статей в животноводстве.
4. Накопительные документы по учету затрат в животноводстве.
5. Организация синтетического учета затрат в животноводстве.
6. Типовая корреспонденция по учету затрат в животноводстве.
7. Основные хозяйственные операции по учету выхода продукции животноводства.

ЛЕКЦИЯ 7. УЧЕТ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ ПОДСОБНЫХ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРОИЗВОДСТВ И ХОЗЯЙСТВ

7.1. Значение и задачи учета затрат подсобных промышленных производств и хозяйств

К промышленным производствам в сельскохозяйственных организациях относятся: производства по переработке сельскохозяйственной продукции (маслодельные заводы, мельницы, консервирование и переработка овощей и фруктов, винодельное производство, убой скота и птицы), производства по изготовлению строительных материалов, мелкого инвентаря и прочих материалов (лесопильное производство, кирпичные и черепичные производства, ободно-шорные и столярные мастерские), а также лесоразработки и добыча прочих нерудных строительных материалов (известняк, песка, бутового камня, щебня).

На данном субсчете учитываются также затраты по переборке (доработке) картофеля, овощей, зерна и другой продукции производства прошлых лет.

Организация промышленных производств имеет большое значение для равномерного использования рабочей силы и материальных ресурсов в течение всего учетного периода, позволяет сглаживать сезонный характер работы, на определенном этапе развития рыночных отношений способствует снижению негативного влияния монополистов по переработке сельскохозяйственной продукции.

Основными задачами бухгалтерского производственного учета подсобных промышленных производств и хозяйств являются:

организация учета затрат и выхода продукции по каждому отдельному виду производств и продукции;

правильное и своевременное документальное оформление выхода готовой продукции;

достоверная оценка готовой продукции в зависимости от ее качественных признаков и принятой учетной политики;

осуществление управления затратами в условиях ограниченности ресурсов;

учет обязан способствовать внедрению передовых форм организации и стимулирования труда.

При выполнении указанных задач существенно улучшается качество, оперативность и достоверность учетной информации.

7.2. Синтетический и аналитический учет затрат и выхода готовой продукции подсобных промышленных производств и хозяйств

Бухгалтерский производственный учет затрат по промышленным производствам осуществляется по видам производства и следующим калькуляционным статьям и элементам:

1. Затраты на оплату труда;
2. Отчисления обязательных платежей на социальное страхование и обеспечение;
3. Сырье, материалы, полуфабрикаты;
4. Работы и услуги;
5. Затраты по содержанию основных средств;
6. Расходы по организации производства и управлению
7. Прочие основные затраты;

На статью «Затраты на оплату труда» относится основная и дополнительная заработная плата с указанием отработанных человеко-дней и человеко-часов персонала, обслуживающего данный вид промышленного производства. Здесь же отражаются все компенсационные выплаты, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

Дебет субсчета 20-3 «Промышленные производства»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

По статье «Отчисления обязательных платежей на социальное страхование и обеспечение» включаются произведенные обязательные начисления по установленным Правительством Российской Федерации ставкам обязательных платежей на социальное страхование и обеспечение в Пенсионный фонд. Базой для определения суммы начислений является заработок, отраженный по первой статье.

Дебет субсчета 20-3 «Промышленные производства»

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

На статью «Сырье, материалы, полуфабрикаты» относится стоимость сырья для переработки в данном промышленном производстве (лес - в лесопильном производстве; глина, песок, известь - в кирпичном производстве; молоко, сливки, обрат - на маслодельных заводах; зерно - на мельницах; овощи, плоды - на засолке, квашении и т. д.), материалов и полуфабрикатов (в пошивочном производстве, производстве мелкого инвентаря и др.).

Сырье своего производства (молоко, овощи, плоды и др.), отпущенное на переработку в промышленные производства, оценивается в течение учетного периода по плановой себестоимости, а в конце учетного периода на основании отчетной калькуляции корректируется до фактической себестоимости.

Сырье, материалы и полуфабрикаты, приобретенные на стороне, оцениваются по фактической себестоимости приобретения.

Дебет субсчета 20-3 «Промышленные производства»

Кредит счета 10 «Материалы»

Кредит счета 43 «Готовая продукция»

По данной статье отражается также стоимость топлива, израсходованного на технологические цели (уголь, дрова, дизельное топливо и т. п.):

Дебет субсчета 20³ «Промышленные производства»

Кредит счета 10 «Материалы»

В практике хозяйственной деятельности расходы топлива на технологические цели иногда учитывают по отдельной статье. Мы считаем, что такая организация учета вполне оправдана, так как позволяет более точно определить расходы организации по производству промышленной продукции.

На статью «Работы и услуги» относится стоимость потребленной воды, электроэнергии, пара, газа, услуги других собственных вспомогательных производств и сторонних организаций, связанные с технологией производства продукции. При этом услуги собственных вспомогательных производств в течение учетного периода списываются на расходы промышленного подразделения в плановой оценке, а в конце учетного периода они корректируются до фактической.

Дебет субсчета 20-3 «Промышленные производства»

Дебет субсчета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства»

По статье «Затраты по содержанию основных средств» показываются суммы амортизационных отчислений по основным средствам, используемым в данном промышленном производстве, а также относятся расходы по текущему, среднему и капитальному ремонту основных средств, используемых в данном производстве (основная и дополнительная заработная плата, обязательные начисления единого социального налога, стоимость горючего, запасных частей, вспомогательных материалов и другие расходы по ремонту основных средств).

На статью «Расходы по организации производства и управлению» относятся общепроизводственные (цеховые) расходы по данному промышленному производству и общехозяйственные расходы, распределяемые на полученные виды продукции этого производства пропорционально общей сумме затрат за вычетом сырья, полуфабрикатов данного промышленного производства.

По статье «Прочие основные затраты» отражается стоимость расходов на охрану труда и технику безопасности, начисления доли единого сельскохозяйственного налога, принятого за счет себестоимости, страховые платежи в пределах норм, установленных законодательством РФ, и другие основные расходы.

Дебет субсчета 20-3 «Промышленные производства»

Кредит счета 10 «Материалы»

Кредит субсчета 10-11 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

Кредит счета 43 «Готовая продукция»

Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и другие.

Готовую продукцию подсобных промышленных производств и хозяйств в течение учетного периода оприходуют в оценке по плановой себестоимости. В конце учетного периода плановую оценку продукции корректируют до фактической.

Дебет счета 43 «Готовая продукция»

Кредит субсчета 20-3 «Промышленные производства»

Организация первичного учета в подсобных промышленных производствах и хозяйствах определяется учетной политикой, принятой в сельскохозяйственной организации.

Для контроля за расходом сырья и материалов, выходом готовой продукции применяют отчет о переработке продукции (форма № 180-АПК). В первом разделе ежедневно в данном отчете фиксируется количество израсходованного сырья и материалов. Во втором разделе также ежедневно отражают выход продукции в соответствии с технологией производства и с учетом технических возможностей используемого оборудования. Второй раздел отчета также предназначен для учета брака, допущенного при переработке продукции. В отдельных подсобных промышленных производствах используют специализированные формы учетных регистров. Например, при переработке молока

используется - ведомость переработки молока и молочных продуктов (форма № 179-АПК), по учету забоя и переработки птицы - производственный отчет о переработке птицы и выходе продукции (форма № 227-АПК). Остальные регистры бухгалтерского производственного учета в подсобных промышленных производствах такие же, как и в основных отраслях.

7.3. Бухгалтерский учет брака в производстве

В подсобных промышленных производствах и хозяйствах, находящихся на балансе сельскохозяйственных организаций, при отклонениях от установленных технологий производства продукции, а также по другим причинам, может быть получен брак продукции в производстве. В зависимости от характера дефектов брак делится на исправимый и неисправимый (окончательный). Исправимым браком считается та продукция, исправление которой технически возможно и экономически целесообразно. Неисправимым считается брак продукции, если его исправление невозможно полностью или нецелесообразно экономически.

Для учета допущенного брака в производстве Планом счетов предназначен счет 28 «Брак в производстве». Данный счет активный, основной, операционный, калькуляционный, учета затрат. На данном счете учитывают все затраты по исправлению брака, а также определяют потери от неисправимого брака.

На дебет счета 28 «Брак в производстве» списывают все затраты, связанные с выявленным внутренним или внешним браком. Эти затраты могут слагаться из следующих сумм: стоимости неисправимого (окончательного) брака в оценке по плановой себестоимости (кроме затрат по статье «Общехозяйственные расходы», которые на внутренний брак не относятся), расходов по исправлению брака (исправимого). Расходы по исправлению брака слагаются из стоимости сырья, материалов на исправление дефектов оплаты труда, обязательных начислений обязательных платежей на социальное страхование и обеспечение, доли общепроизводственных расходов.

По кредиту счета 28 «Брак в производстве» отражают суммы, направленные на уменьшение потерь от брака (возмещение брака), и суммы остающихся (невозмещенных) потерь от брака. К суммам возмещений, направляемых на устранение потерь от брака по кредиту счета 28 «Брак в производстве», относятся: стоимость забракованной продукции по цене ее возможного использования, удерживаемые суммы с виновников брака, взыскиваемые суммы с поставщиков за поставку недоброкачественного сырья, в результате чего был допущен брак и другие. Остающиеся после этого на счете 28 «Брак в производстве» суммы невозмещенных потерь относят на затраты производства по статье «Потери от брака».

Аналитический учет брака в производстве ведут по каждому виду забракованной продукции в специально открываемых для этой цели лицевых счетах (производственных отчетах). Для этого на каждый вид забракованной продукции отводят отдельную графу. По строкам лицевого счета (производственного отчета) отражают составные части брака: стоимость бракованной продукции, расходы (по их видам) на исправление брака (дебет счета 28 «Брак в производстве»). Во втором разделе лицевого счета (производственного отчета) отражают отнесение (списание) потерь от брака по назначению (кредит счета 28 «Брак в производстве»).

7.4. Калькуляция готовой продукции подсобных промышленных производств и хозяйств

Учет переработки молока

Учет переработки молока на молочные продукты – сливки, масло сливочное, творог, кефир и т.п. – организуется от размеров и характера производства.

Порядок учета устанавливается в зависимости от размера производства. При незначительных размерах, а также если производство молока не носит постоянного характера, то учет ведут в целом по переработке на одном аналитическом счете без выделения отдельных фаз (переделов).

Себестоимость отдельных видов продукции переработки молока (молоко, сливки, творог, сметана и т.п.) определяют на основе распределения общей суммы затрат на отдельные виды продукции пропорционально их стоимости по реализационным ценам.

Если переработка молока в хозяйстве носит постоянный характер, то учет ведут по отдельным фазам переделам.

В производстве по переработке молока важное значение имеет постоянный контроль за расход молочного сырья и выходом готовой продукции. Для этих целей предназначены ведомости переработки молока и молочных продуктов (ф 179 АПК). В них фиксируют поступление молочного сырья в переработку, наименование полученного из переработанных продуктов их количество и содержание жира. Обратную сторону ведомости используют для учета рабочего времени и подсчета заработка и здесь же отображают расходование полученных продуктов переработки молока.

Учет затрат мукомольного производства

Затраты можно учитывать на одном общем аналитическом счете или на разных счетах в зависимости от ресурсов производства (и по видам помола грубый тонкий и т.п.). По кредиту отражают выход продукции – муки разных сортов и побочной (отруби, дерть).

Себестоимость муки определяется следующим образом из общей суммы затрат вычитают стоимость побочной продукции и разность делят на валовой выход муки.

Если в мукомольном цехе размалывают зерно сторонних организаций, то сначала исчисляют себестоимость 1 ц помола.

Из общей суммы затрат исключают стоимость собственного зерна, пошедшего в помол и делят на общее количество размолотого зерна (собственного и давальческого). Затем для получения себестоимости 1 ц муки прибавляют стоимость пошедшего в помол зерна к общей стоимости размолы, вычитают стоимость побочной продукции и разность делят на количество выработанной для своего хозяйства муки. Полученную муку приходуя по планируемой себестоимости с доведением в конце года до фактической.

После списания по Кт 20/3 стоимости собственной продукции, оставшуюся сумму затрат относят к помолу давальческого сырья. Их списывают с Кт 20/3 в Дт 90. По кредиту отражается выручка за помол.

Учет затрат маслобойного производства

При переработке семян масличных культур (подсолнечника, конопли, льна) затраты учитывают на аналитических счетах по каждой культуре и приведенной выше номенклатуре статей затрат. На аналитические счета относят расходы по переработке как собственного сырья, так и давальческого. Для учета процесса переработки семян на маслобойном пункте ведут специальную ведомость, где ежедневно фиксируют массу сырья, отпущенного в переработку, выход основной и побочной продукции и приводят данные лабораторного анализа о качестве продукции.

Для исчисления себестоимости масла исчисляют стоимость жмыха. Он оценивается по действующим реализационным ценам или исходя из его качества (содержание кормовых единиц) и себестоимости кормовой единицы. Затем из общей суммы затрат исключают стоимость побочной продукции, а остаток относят на масло.

При переработке давальческого сырья себестоимости масла рассчитывают, как и по мукомольному производству.

Список литературы

1. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 6.06.2003г. № 792.
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Утверждено приказом МФ РФ от 29.07.98 г. № 34н (в редакции от 24.12.2010 г. № 186н)

3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом МФ РФ от 6.05.99 г. № 33н. (в ред. от 27.04.2012 № 55н)
4. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в отраслях АПК : учебное пособие для студ. по спец. "Бухгалтерский учет, анализ и аудит"; рек. УМО / Н. Н. Бондина [и др.]. - М. : КолосС, 2010. - 189 с.

Вопросы для самоконтроля

1. Значение и задачи учета затрат промышленных производств и хозяйств
2. Организация синтетического учета затрат подсобных промышленных производств и хозяйств.
3. Организация аналитического учета затрат подсобных промышленных производств и хозяйств.
4. Типовая корреспонденция по учету затрат подсобных промышленных производств и хозяйств.
5. Учет брака в производстве.
6. Учет переработки молока.
7. Учет затрат мукомольного производства.
8. Учет затрат маслобойного производства.

ЛЕКЦИЯ 8. УЧЕТ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И УСЛУГ ОБСЛУЖИВАЮЩИХ ПРОИЗВОДСТВ И ХОЗЯЙСТВ

8.1. Значение и задачи учета обслуживающих производств и хозяйств

Отдельную группу расходов в сельскохозяйственных организациях составляют затраты в обслуживающих производствах и хозяйствах. К ним относятся столовые, пекарни, ремонтно-пошивочные мастерские, бани, прачечные, парикмахерские, жилищно-коммунальное хозяйство, детские дошкольные учреждения, дома отдыха, санатории и другие. Специфическая особенность этих производств и хозяйств состоит в том, что они обслуживают бытовые нужды персонала сельскохозяйственных организаций.

Затраты в этих производствах и хозяйствах учитывают на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» с выделением субсчетов по видам производств и хозяйств:

1. «Жилищно-коммунальное хозяйство»;
2. «Производства бытового обслуживания населения»;
3. «Производства общественного питания»;
4. «Детские дошкольные учреждения»;
5. «Учреждения культурно-бытового назначения»;
6. «Прочие производства и хозяйства»;
7. «Некоммерческая деятельность».

Бухгалтерский учет в обслуживающих производствах и хозяйствах обязан:

осуществлять учет затрат по каждому отдельному виду обслуживающих производств и хозяйств;

точно и своевременно отражать затраты и доходы по каждому объекту;

осуществлять управление затратами в условиях ограниченности ресурсов;

обеспечивать необходимую информацию для контроля за соблюдением сметы расходов, правильным и экономным использованием средств;

способствовать внедрению передовых форм организации и стимулирования труда.

Соблюдение указанных задач способствует улучшению качества бухгалтерского производственного учета в обслуживающих производствах и хозяйствах сельскохозяйственных организаций.

8.2. Особенности учета затрат и доходов отдельных производств и хозяйств

Учет расходов и доходов ЖКХ

В ЖКХ включаются: общественный жилой фонд, общежития коечного типа, коммунальное хозяйство, услуги за счет целевых сборов. Учет ведется на лицевом счете 29/1 ЖКХ. На каждый вид деятельности открываются аналитические счета, на которых учет затрат ведется по статьям и отражает поступление выручки. В ЖКХ производимые расходы покрываются за счет установленной платы.

По ЖКС и общежитиям затраты учитывают по следующим статьям:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды обслуживающего персонала (Дт-29/1, Кт-70,69)

2. Содержание домохозяйства (вывозка мусора и бытовых отходов, снега, обслуживание мест общественного пользования (освещение, отопление, уборка), расходы по технике безопасности). (Дт-29/1, Кт-23).

3. Содержание основных средств (затраты на ремонт зданий жилого фонда и общежитий). Расходы по внутриквартирному ремонту в жилых помещениях проводятся за счет квартиросъемщиков и на данную статью не относятся.

4. Прочие расходы – затраты по технической инвентаризации имущества, арендная плата за жилую площадь арендованную у др. предприятий и организаций и др.

По Кт-29/1 отражается поступление от пользователей по соответствующим статьям:

1. Квартплата (плата за жилую площадь, по устанавливаемым ставкам за 1м² жилой площади). Дт-76/5 – расчет с дебит. и кредит.(квартиросъемщиками), Кт-29/1.

2. Арендная плата за нежилые помещения (для торговых и складских целей). Плату взимают по установленным ставкам с метража площади, сдаваемой в аренду.

3. Сборы с арендаторов на покрытие эксплуатационных расходов домохозяйства (сборы с арендаторов, поступающих сверх арендной платы для покрытия расходов по управлению, эксплуатации и текущему ремонту жилого фонда).

4. Прочие доходы домохозяйства (доходы от сдачи в аренду имущества и инвентаря, жилых помещений).

Учет возмещений по переданным в аренду объектам жилого фонда может проводиться по-разному.

I вариант - При передаче в аренду объектов сотрудниками предприятия начисление суммы возмещения производится по установленным ставкам за аренду аналогично платежам за жилье: Дт-76, Кт-29 (эксплуатационные расходы учитываются на счет 29).

II вариант – При сдаче в аренду объектов жилого фонда (в т.ч. и нежилых помещений) организациям и лицам на постоянной основе суммы затрат и поступлений проводят через счет 90 "Продажи":

- списание эксплуатационных затрат по объектам, сданным в аренду Дт-90, Кт-29.

- Начисление арендной платы с арендаторов Дт-76, Кт-90

- Оплата – Дт-51, Кт-76

- Перечисление финансового результата Дт-76, Кт-91 (прибыль)
Дт-99, Кт-90 (убытки)

III вариант – При сдаче объектов в разовом порядке счетом 90 обычно не пользуются, а разовые суммы сразу списывают как внереализационные доходы и расходы на счет 91 «Прочие доходы и расходы»

1. Списываются эксплуатационные расходы Дт-91, Кт-29

2. Начислена арендная плата Дт-76, Кт-91

3. Перечисление финансового результата Дт-91, Кт-99

Приобретение объектов жилого фонда учитывают по первоначальной стоимости по Дт-01 Кт-08 «вложения во внебюджетные активы». По общежитиям коечного типа доходы учитывают без подразделения на статьи. В качестве доходов считаются поступления от проживающих в общежитии (плата за койко – место).

Превышение расходов над доходами в ЖКХ покрывается за счет источников, предусмотренных в учетной политике.

Целевые расходы и сборы. Расходы за счет целевых сборов ведут на отдельных аналитических счетах (отопление, освещение, канализация и т.д.) Ученные на этих счетах расходы должны возмещаться за счет целевых сборов путем предъявления соответствующих счетов квартиросъемщиками.

Расходы отражаются по видам: Дт-29, Кт-23 (отопление, теплоснабжение, электроэнергия и т.д.).

Доходы также отражаются по видам: плата за освещение, водоснабжение и т.д. Платежи производятся по ставкам, предоставленным квартиросъемщикам (за исключением лиц пользующихся льготами) Стоимость льгот возмещается за счет прочих доходов и расходов предприятия по счету 91 расходы с квартиросъемщиками Ф.№ ЖК-10.

Учет в производствах бытового обслуживания населения.

Ремонтно-пошивочные мастерские

При приеме заказа выписывают квитанцию в 2-х экземплярах, в которой фиксируют все условия заказа. Первый экземпляр является нарядом на выполнение работ; второй --выдается на руки заказчику в качестве квитанции. Квитанции являются бланками строгой отчетности. Их выдают под расписку приемщику или зав. мастерской в соответствии ограничением по забалансовому счету 006.

Затраты в ремонтно – пошивочных мастерских учитывают по следующим статьям:

1. затраты на оплату труда с отчислениями
2. Сырье и материалы (нитки, ткани, фурнитура)
3. Работы и услуги (стоимость потребленной в мастерской электроэнергии и др.)
4. Содержание основных средств производства (амортизация и ремонт)
5. Прочие расходы (охрана труда, расход мелкого инвентаря и пр.)

В конце месяца фактические затраты списывают на Дт-90/2 "Себестоимость продаж "с Кт-29/2. При производстве продукции (пошив спецодежды) ее приходуят в Дт-43 с КТ-29.

Полученную в кассу выручку отражают Дт-50 Кт90/1 (выручка).

Финансовый результат в установленном порядке перечисляется на сч.99.

Учет на предприятиях общественного питания (столовые и буфеты)

Столовые. Затраты ведут по статьям:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды
2. Сырье для переработки (продукты на приготовление пищи) Отпущенные в столовую продукты на приготовление пищи отражают на счете 90 по «отпускным» ценам.
3. Содержание ОС
4. Работы и услуги
5. Прочие расходы (стирка и починка столового белья, расход мелкого инвентаря и др.)

Наличие и расход продуктов в кладовой столовой учитывают в карточках складского учета по наименованиям, сортам и количеству с составлением в установленные сроки отчета о движении материальных ценностей.

Отпуск продуктов из кладовой на кухню оформляется на основании накладных и лимитно – заборных карт (ведомостей).

1. Списывают (в столовую) продукты по учетным ценам Дт-90 Кт-41 «товары»

2. Отнесение стоимости продуктов по установленным ценам на затраты столовой Дт-29/3, Кт-90

Льготы, полученные за счет общественного питания, учитывают при налогообложении подоходным налогом. Ежедневно в столовой определяют себестоимость готовых блюд по видам и исчисляют их реализационную цену. Для этой цели ведут калькуляционные карточки (Ф.№ 57). Каждой карточке присваивают порядковый номер, который соответствует номеру данного блюда по сборнику рецептур. Стоимость сырья рассчитывают на 100 порций; к ним прибавляют сумму издержек и вычитают стоимость отходов, которые могут быть использованы на корм скоту. По полученной общей сумме затрат на изготовление 100 порций определяют отпускную цену 1 порции.

Ежедневно в конце рабочего дня на основании кассовых чеков, накладных и др. документов на отпуск изделий кухни составляется акт о реализации и отпуске изделий кухни (Ф.№58), где указывается количество реализованных блюд, их стоимость по реализационным ценам, направления реализации (за наличный расчет, буфетами, др. торговыми точками). Сумма реализации за наличный расчет должна соответствовать данным кассовых чеков (талонов) по которым отпускалась пища и выручке столовой за день, которая сдана в кассу хозяйства по приходному кассовому ордеру.

В соответствии с графиком документооборота акты сдают в бухгалтерию вместе с отчетами о движении продуктов на кухне.

Питание в столовой может отпускаться по абонеентам (талонам). При реализации талонов Дт-76/9 «Расчеты с покупателями абонеентов» (по прочим операциям) Кт-90. Поступление денег в кассу Дт-50, Кт-76.

Учет в буфетах. Все переданные для реализации в буфет товары в денежном выражении приходят под отчет буфетчице.

Реализацию товаров через буфет, как продукцию столовой отражают по счету 90

Ежедневно составляется товарный отчет буфета. Если продажа осуществлялась за наличный расчет, то сумма выручки, за исключением установленного лимита остатка разменной монеты ежедневно сдают в кассу хозяйства. При продаже по чекам в конце дня подсчитывается сумма полученных за день чеков, и сверяют ее с суммой денег, полученной кассиром. При этом от кассира получается справка о сумме выручки буфета, поступившей в кассу, которая прилагается к товарному отчету.

Учет в детских дошкольных учреждениях

Затраты учитываются по следующей номенклатуре статей:

1. Оплата труда с отчислениями
2. Хозяйственные расходы и приобретение книг для библиотеки. Отопление, освещение, карандаши, бумага, и др. предметы и пособия для занятий с детьми, игрушки, затраты на проведение утренников и детских праздников
3. Расходы на питание

4. Приобретение оборудования и инвентаря (оборудование и инвентарь, используемые для хозяйственных и учебно-воспитательных целей, а также на приобретение мебели).

5. Приобретение мягкого инвентаря и одежды (постельные принадлежности, спец. одежда (халаты, фартуки, косынки) нательное белье и пеленки для детей ясельного возраста).

6. Прочие расходы (командировочные, канцелярские, телефонные и др. расходы).

Переданные в детское учреждение инвентарь и оборудование находятся на материальной ответственности зав. детским учреждением и подлежат складскому учету, для этой цели открывается книга (карточки складского учета), где весь инвентарь учитывается по наименованию и количеству. Пришедшие в негодность материальные ценности списывают на основании актов на списание производственного и хозяйственного инвентаря (Ф269АПК)

Ученные на дебете счета 29/4 затраты по содержанию детских учреждений в установленные сроки списывают за счет выделенных для этих целей источников в соответствии с утвержденной учетной пометкой организации.

Учет посещения детьми детских дошкольных учреждений ведут в специальном таблице посещаемости, на основании которого по истечении каждого месяца, составляется ведомость начисления взносов родителей за содержание детей в детских дошкольных учреждениях.

аналитический учет затрат по детским дошкольным учреждениям в целом по хозяйству ведут в свободном лицевом счете (производственном отчете).

Список литературы

1. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 6.06.2003г. № 792.
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Утверждено приказом МФ РФ от 29.07.98 г. № 34н (в редакции от 24.12.2010 г. № 186н)
3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом МФ РФ от 6.05.99 г. № 33н. (в ред. от 27.04.2012 № 55н)
4. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в отраслях АПК : учебное пособие для студ. по спец. "Бухгалтерский учет, анализ и аудит"; рек. УМО / Н. Н. Бондина [и др.]. - М. : КолосС, 2010. - 189 с.

Вопросы для самоконтроля

1. Значение и задачи учета затрат обслуживающих производств и хозяйств.
2. Организация синтетического и аналитического учета затрат обслуживающих производств и хозяйств.
3. Учет расходов и доходов ЖКХ.
4. Учет в производствах бытового обслуживания населения.
5. Учет на предприятиях общественного питания.
6. Учет в детских дошкольных учреждениях.

ЛЕКЦИЯ 9. ЗАКРЫТИЕ ОПЕРАЦИОННЫХ И РЕЗУЛЬТАТНЫХ СЧЕТОВ

9.1. Значение, общие принципы и последовательность закрытия счетов

Важным этапом в конце года является закрытие операционных счетов: калькуляционных, сопоставляющих, собирательно-распределительных и счетов финансовых результатов. Закрытие счетов следует отличать от заключения.

Заключение счетов – это технический прием подведения итогов в регистрах, при котором сальдо переносят на другую сторону счета, после этого сальдо записывают в регистр следующего учетного периода по тому же счету и счет продолжают вести.

Закрытие счета означает, что обороты по нему перенесены на другие счета и счет действительно закрыт.

Закрывают бухгалтерские счета перед составлением заключительного баланса. До начала этой работы должны быть сделаны все бухгалтерские записи за отчетный год по 31 декабря включительно. Затем отражают итоги инвентаризации и списание сумм по счету 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Кроме того, должны быть проверены полнота и правильность записей по всем счетам и составлен предварительный оборотный баланс, необходимый для получения итоговых данных по закрытию операционных счетов.

Последовательность закрытия счетов

Для получения заключительного баланса полностью закрывают следующие операционные и результатные счета: 23, 25, 26, 28, 29 (в отдельных случаях может оставаться сальдо в пределах незавершенного производства), 44 (расходы на продажу), 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыль и убытки».

Перед составлением заключительного баланса списывают расходы (за исключением затрат в незавершенном производстве), учтенные на счетах 20/1, 20/2, 20/3, 97 «Расходы будущих периодов», 08 «Вложения во внеоборотные активы».

В ходе закрытия счетов плановую себестоимость доводят до фактической.

При закрытии счетов руководствуются следующим принципом. В первую очередь закрывают счета отраслей и производств, имеющих максимальное количество потребителей и минимальные размеры встречных затрат, и в последнюю – счета с максимумом встречных услуг и минимумом потребителей. Исходя из этого принципа, закрытие счетов производят в такой последовательности:

1. Относят по назначению цеховые расходы ремонтной мастерской, исчисляют себестоимость услуг вспомогательных производств и закрывают счет 23 «Вспомогательные производства» (кроме субсчета 3 МТП).
2. Закрывают субсчет 23/3 (МТП).
3. Распределяют расходы будущих периодов, общепроизводственные, общехозяйственные расходы и закрывают счета 97 (расходы будущих периодов) (по затратам, относимым на издержки текущего года), 25, 26.
4. Распределяют или корректируют суммы амортизации и отчислений (затрат) на ремонт основных средств, учтенные на счетах в отрасли растениеводства.
5. Исчисляют себестоимость продукции основных отраслей производства и списывают выявленные отклонения. В определенной последовательности закрывают субсчета 20/1, 20/2, 28, 20/3.
6. Закрывают счет 29 по субсчетам.
7. Списывают затраты по незавершенным процессам и уточняют записи на счетах сферы капитальных вложений.
8. Определяют финансовые результаты от реализации продукции, работ и услуг и закрывают счета 90 и 91.
9. Списывают прибыль или убыток и закрывают счет 99.

9.2. Закрытие счета 23 «Вспомогательные производства» (кроме субсчета 23/3)

Для упрощения закрытия счетов вспомогательных производств разрешается выявленные калькуляционные разницы не относить на прочие производства внутри счета 23, а списывать их только на другие балансовые счета (такой порядок обоснован при небольших суммах отклонений фактической себестоимости от плановой).

В целом по счету 23 общий принцип очередности закрытия счетов, поэтому целесообразна следующая очередность: электроснабжение, водоснабжение, газоснабжение, теплоснабжение, гужевой транспорт, автотранспорт, ремонтные производства, МТП.

Закрытие субсчета электроснабжение

Посчитанная фактическая себестоимость выявленной электроэнергии (квт.-часа) на выявленную сумму калькуляционных разниц делают корректировку затрат по соответствующим счетам, для чего составляют ведомость корректировочных записей (бухгалтерскую справку) с включением в нее всех потребителей электрической энергии. Суммы корректировки затрат по каждому потребителю относят пропорционально потребительной электроэнергии.

Субсчет водоснабжение

Порядок списания калькуляционных разниц такой же, как и по электроснабжению. Единственное отличие состоит в том, что в случае потребления воды на нужды электроснабжения это количество воды из расчета исключают, поскольку счет за электроснабжение уже закрыт.

Субсчета Теплоснабжение и Газоснабжение закрывают в таком же порядке.

Субсчет гужевого транспорт

Списание калькуляционных разниц по приплоду рабочего скота (Д^т 11 К^т 23). После этого на счете остается сумма, подлежащая распределению на счета потребителей услуг живой тягловой силы. При распределении общей суммы из расчета исключают рабочие дни перевозок по самообслуживанию, а также относящиеся к уже закрытым счетам

вспомогательных производств. После всех корректировочных записей счет гужевого транспорта закрывают и в балансе остатка не имеется.

При закрытии счета Автомобильный транспорт и распределения отклонений следует иметь в виду, что их не всегда списывают на те счета, на которые были отнесены в течение года затраты по автотранспорту. Например, сумма отклонений, относящихся к перевозке уже израсходованных нефтепродуктов, списывают прямо на растениеводство или на МТП, минуя счет 10/3. Отклонения по перевозке израсходованных минеральных удобрений относят на счет 20/1, по перевозке кормов – на счет 20/2 и т.п.

Закрытие субсчета 1. Ремонтные мастерские и 2. Ремонт зданий и сооружений. Эти субсчета закрывают по-разному в зависимости от применяемого в хозяйстве метода учета затрат на ремонт. Если в затраты основного производства включаются затраты на ремонт с данных субсчетов их списывают непосредственно на счета 20/1, 20/2, 20/3, 25, 26. Если в хозяйстве в затраты производства включают нормативные отчисления в ремонтный фонд, то с субсчета 1, 2, счета 23 затраты списывают за счет созданного ремонтного фонда в Дт 96 «Резервы предстоящих расходов» субсчет 1 «Ремонтный фонд».

На конец года сальдо по счетам 1 и 2 может оставаться в пределах незавершенного производства по капитальному ремонту зданий и сооружений или техники в ремонтной мастерской. В балансе это сальдо присоединяется к счету 97 «Расходы будущих периодов» и показывается по этой статье.

9.3. Закрытие субсчета 23/3 МТП

По данным субсчета в течение года с кредита. Списывают по назначению стоимость выполненных транспортных работ (за исключением технических работ в растениеводстве) по планируемой себестоимости усл. эт. га, исходя из объема выполненных работ.

Следовательно, в конце года закрытие этого субсчета по сельскохозяйственным работам сводится к распределению в соответствии с назначением затрат по статьям амортизация ОС, отчисления на ремонт ОС, прочие производственные затраты (кроме оплаты труда и нефтепродуктов) и корректировка списанных сумм по транспортным работам тракторов.

Так амортизация по зерноуборочным комбайнам, кормоуборочным машинам распределяют на объекты учета затрат пропорционально площадям уборки, по сеялкам – пропорционально площадям посева и т.п.

По остальным статьям затраты распределяют пропорционально сумме отнесенной амортизации. После этого счет 23/3 закрывают. Сальдо на конец нет.

9.4. Закрытие субсчета 20/1

Аналитические счета по субсчету 20/1 закрывают по-разному. Можно выделить три группы аналитических счетов в зависимости от порядка их закрытия:

1. Счета затрат, подлежащих распределению в конце года (нераспределенная амортизация, нераспределенные затраты на ремонт и т.д.)
2. Счета затрат под культуры (группы культур) урожая текущего года.
3. Счета затрат под урожай будущих лет.

Для закрытия аналитических счетов по субсчету 20/1 составляют ведомость корректировочных записей (в которой совмещают расчет себестоимости и распределение калькуляционных разниц по счетам использованной продукции).

9.5. Закрытие субсчета 20/2

Аналитические счета затрат на содержание кормоцехов и кормокухонь закрывают распределения учтенных на этих счетах сумм на счета затрат по соответствующим группам животных пропорционально массе приготовленных (отпущенных) кормов.

Рассмотрим порядок закрытия четов по учету затрат животноводства на примере отрасли КРС. Во-первых закрывают счет учета затрат основного молочного стада КРС, поскольку молоко используется на выпойку телят, а также для переработки.

При закрытии этого счета затраты распределяют между двумя видами сопряженной продукции. Затем распределяют сумму отклонений. Отклонения определяют на весь объем продукции и на 1 ц, а по приплоду на 1 голову.

Следующим этапом является списание выявленных отклонений по себестоимости. Что касается отклонений по себестоимости приплода, их полностью относят на счет 11. отклонение по себестоимости молока распределяют в соответствии с направлением использования продукции. После списания отклонений аналитический счет «Основное молочное стадо КРС» закрывается.

Далее приступают к закрытию аналитического счета «Молодняк КРС» всех возрастов и взрослые животные на откорме на основании калькуляции себестоимости 1 ц прироста живой массы и 1 ц общей живой массы скота. Сначала определяют калькуляционные разницы по себестоимости оприходованного прироста живой массы и относят их с кредита субсчета 20/2 на Дт 11. Затем находят себестоимость живой массы скота и выводят калькуляционные разницы в расчете на 1 ц живой массы.

9.6. Закрытие субсчета 20/3

При большом объеме промышленного производства в хозяйстве эти счета закрывают в четыре этапа с составлением соответствующих четырех ведомостей.

На первом этапе закрывают аналитические счета, на которых учтена переработка продукции растениеводства.

На втором этапе закрывают счета переработки продукции животноводства (кроме счетов забоя скота).

На третьем этапе закрывают аналитические счета, на которых учтен забой скота.

Четвертым этапом является закрытие аналитических счетов прочих производств по субсчету 20/3 не связанных с переработкой сельскохозяйственной продукции (кирпичное, черепичное производство, добыча и переработка строительных материалов).

Рассмотренный порядок закрытия счетов в 4 этапа является примерным и уточняется с учетом конкретных условий. Так, при использовании продукции промышленных производств, выпускающих строительные материалы для устройства летних лагерей по содержанию скота, полевых станков, силосных траншей, эти счета закрывают до счетов 25 и 97 (кирпичное производство, пиломатериалы и т.п.) кроме того, продукция указанных производств может быть использована для текущего ремонта зданий и сооружений. В этом случае аналитические счета производств закрывают до закрытия счета 23, субсчет 2, чтобы соответствующие суммы калькуляционных разниц были описаны в затраты по текущему ремонту. Если же при такой ситуации указанные счета закрыть в обычной очередности, то стоимость материалов, использованных для указанных нужд, останется в затратах соответствующих счетов в плановой оценке.

Закрытие аналитических счетов по субсчету 20/3 в небольших хозяйствах, где нет разнообразия ПП, производят в два или три этапа, объединяя счета, на которых учтена переработка продукции растениеводства, а так же счета чисто промышленных производств (кроме производства строительных материалов).

9.7. Закрытие счета 29

Многие аналитические счета по счету 29 закрывают в течение года в результате соответствующих поступлений (целевые сборы), отнесение на счет 90 «Продажи» (столовые, пошивочные и другие мастерские), списание по соответствующим целевым источникам (дошкольные учреждения).

Заккрытие счета 29 в конце года в основном сводится лишь к выведению результатов по ИСКХ и предприятиям бытового обслуживания и отношению их по назначению.

Для закрытия счета 29 составляют ведомость списания затрат (бухгалтерскую справку). После списания затрат по ИСКХ и предприятиям бытового обслуживания счет 29 закрывают и в отчетном балансе он сальдо не имеет. Исключение составляют случаи, когда по отдельным предприятиям на конец года остается незавершенное производство (например, в ремонтно-пошивочных мастерских, пекарнях).

9.8. Заккрытие счета 99

В случаях положительного финансового результата счет закрывают проводкой Дт 99 Кт 84 (нераспределенная прибыль / непокрытый убыток).

Отрицательный финансовый результат Дт 84 Кт 99.

Данная проводка является заключительной по итогам года и проводится 31 декабря, после чего приступают к составлению годового отчета.

9.9. Заккрытие счетов 90 и 91 «Прочие доходы и расходы»

Для закрытия счета 90 составляют ведомость определения и списания финансовых результатов от реализации (бухгалтерская справка на закрытие счета), в которой по каждому аналитическому счету составляют сумму дебетовых и кредитовых оборотов и выводят развернуто финансовые результаты.

Перечисление выявленных прибылей и убытков на счете 99 делают заключительными оборотами декабря месяца Дт 90 Кт 99 – при превышении суммы кредитового оборота по счету 90.

Обратная запись при превышении дебетового оборота.

Аналогичные записи делают по счету 91.

После списания финансовых результатов счетов 90 и 91 закрывают на счете 99 финансовые результаты будут отражены развернуто.

(В настоящее время результаты со счета 90 на счет 99 можно списывать ежеквартально, в том случае в конце года на счет 99 относят сумму корректируемых записей. Но для сельскохозяйственных предприятий это необоснованно).

9.10. Отражение операций по закрытию счетов в бухгалтерских регистрах ж/о формы учета

Закрывают счета на основании специальных ведомостей (бухгалтерских справок) Ф № 306 АПК.

При закрытии аналитических счетов счета 23 делают запись по кредиту этих счетов в сводные лицевые счета затрат и в ведомости № 62 АПК по работам и услугам, выполненным на сторону. Одновременно делают записи по калькуляционным разницам в ж/о 10 АПК по кредиту 23 и дебету соответствующих корреспондирующих счетов.

При закрытии счетов 25 и 26, сумма расходов, подлежащих распределению, получают из сводных лицевых счетов за декабрь. На основании бухгалтерской справки делают заключительные записи по кредиту счетов в этих лицевых счетах, после чего их закрывают.

Аналогично делают заключительные записи по счету 97.

При закрытии счета 20/1 составляют 2 бухгалтерские справки. Одну – на списание распределяемых затрат внутри счета 20/1 (амортизация, затраты на ремонт основных средств, затраты на орошение, осушение, подлежащие распределению и т.д.). Вторую – на распределение калькуляционных разниц по продукции внутри отрасли растениеводства. На основании бухгалтерских справок делают дополнительные записи в лицевые счета

подразделений, (по дебету счета). По реализованной продукции в ведомости 62 АПК, по оставшейся продукции – в ведомость 46 АПК. Списанные суммы распределенных затрат и калькуляционных разниц отражают в ж/о № 10 АПК по кредиту 20/1 и дебету корреспондирующих счетов.

По счету 20/2 и 20/3 такой же порядок заключительных операций (однако счет 20/2 корреспондирует со счетом 11 (приплод, привес). Одновременно эти суммы отражают в ж/о 14 АПК и в ведомости 73 АПК. (Аналогично по выбывшему поголовью отражают по кредиту счета 11 в ведомости 73 АПК и в ж/о 14 АПК).

В результате заключительных записей по счетам затрат на конец года все аналитические счета в сводных лицевых счетах производств и отраслей (кроме затрат в незавершенном производстве и расходы будущих периодов) оказываются закрытыми.

Все операции по закрытию счетов находят отражение в Главной книге. На 1 января выводят сальдо по счетам главной книги и составляют заключительный баланс.

Список литературы

1. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 6.06.2003г. № 792.
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Утверждено приказом МФ РФ от 29.07.98 г. № 34н (в редакции от 24.12.2010 г. № 186н)
3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом МФ РФ от 6.05.99 г. № 33н. (в ред. от 27.04.2012 № 55н)
4. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в отраслях АПК : учебное пособие для студ. по спец. "Бухгалтерский учет, анализ и аудит"; рек. УМО / Н. Н. Бондина [и др.]. - М. : КолосС, 2010. - 189 с.

Вопросы для самоконтроля

1. Последовательность закрытия операционных и результативных счетов.
2. Закрытие счета 23 «Вспомогательные производства»
3. Особенности закрытия субсчета 23.3 «МТП».
4. Закрытие счета 20 «Основное производство» по субсчетам.
5. Закрытие счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»
6. Закрытие счетов финансовых результатов.
7. Документальное отражение операций по закрытию счетов.

10. СИСТЕМА БЮДЖЕТИРОВАНИЯ И ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОЙ ОТЧЕТНОСТИ

10.1. Децентрализация управления и ее роль в организации производственного учета

Одним из важных условий эффективной организации производственного учета является внедрение и укрепление децентрализации управления. Это связано с тем, что многоотраслевой характер, а иногда и огромные размеры и территориальная разобщенность современных организаций (корпораций, объединений и т. д.) зачастую превращаются в тормоз на пути их дальнейшего развития. Управление такой организацией только из единого центра не всегда приводит к желаемым результатам, поскольку из-за запоздалого характера получаемой информации не в полной мере учитывает множество факторов и обстоятельств жизнедеятельности подотчетных ей предприятий и структурных подразделений. В этих условиях ключ к успеху – это достижение оптимального соотношения между централизованной и децентрализованной системами управления.

Как известно, при децентрализованной системе управления происходит распределение (делегирувание) ответственности между менеджерами в части управления, планирования и контроля затрат и результатов деятельности подразделения, за которое отвечает данный менеджер.

Преимущества децентрализованной структуры управления подразделениями состоят в следующем.

1. Менеджер структурного подразделения по сравнению с менеджером высшего ранга обладает большей информацией о местных условиях. Для централизованного принятия решения имеющаяся информация может быть не вполне достаточной и объективной. Более того, получаемая ими информация может быть даже намеренно искаженной.
2. Менеджеры подразделений могут принимать своевременные решения, что особенно привлекательно для потенциальных заказчиков.
3. Деятельность менеджеров подразделений становится более мотивированной, если они могут проявить собственную инициативу.
4. Наделение менеджеров структурных подразделений полномочиями и

ответственностью способствует развитию управленческого таланта. Ценен не только обучающий процесс, но и накопленный на ошибках опыт.

При организации производственного учета во внимание необходимо принимать не только преимущества, но и недостатки децентрализованной структуры управления. К ним относятся:

во-первых, принятие необоснованных и некомпетентных решений, когда благо подразделения становится выше, чем убытки организации в целом, что происходит в случае:

а) несогласованности целей организации в целом и отдельного структурного подразделения;

б) недостатка информации, по которой менеджеры структурных подразделений могут определить влияние своей деятельности на другие части организации. Такие решения наиболее вероятны в организациях с высокой степенью самостоятельности ее сегментов;

во-вторых, сокращение деятельности по отношению к организации в целом. Менеджеры сегментов могут не обращать внимания на другие структурные подразделения этой же организации, не отличая их от внешних контрагентов.

Децентрализация управления предполагает не только расширение самостоятельности и увеличение прав менеджеров при принятии ими управленческих решений, но и повышение персональной ответственности за последствия таких решений. При этом повышаются роль и значимость производственного учета, поскольку предоставляемая им информация должна позволять менеджерам своевременно и качественно измерить эффективность принятия ими тех или иных управленческих решений, контролировать и оценивать результаты деятельности внутренних структурных единиц. Следовательно, производственный учет в современных условиях хозяйствования должен соответствовать целям и задачам внутрихозяйственного управления и внутрифирменного расчета.

10.2. Организация производственного учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности

Организационную структуру современной компании можно определить как совокупность линий ответственности внутри организации. *Линии ответственности* – это линии, показывающие направление движения информации.

Центр ответственности – это сегмент организации, по которой целесообразно аккумулировать учетную информацию о деятельности такого центра. Отчеты центров ответственности должны включать только те статьи затрат и поступлений (доходов, выручки), на которые может повлиять менеджер центра. Его также можно назвать *центром отчетности*.

Цель учета по центрам ответственности состоит в обобщении данных о затратах и результатах деятельности по; каждому центру ответственности с тем, чтобы возникающие отклонения можно было отнести на конкретное лицо.

Решающее влияние на создание центров ответственности оказывают производственная и организационная структуры предприятия.

Производственная структура предприятия показывает виды производств, состав и структуру цехов, служб, их мощность, формы построения и взаимосвязи на каждом уровне управления производством.

Организационная структура предприятия официально находит свое выражение в штатном расписании. Фактически она обеспечивает согласованность отдельных видов деятельности предприятия и усилий подразделений по выполнению основных задач и целей предприятия.

Построение центров ответственности в соответствии с организационной структурой позволяет связать деятельность каждого подразделения с ответственностью конкретных лиц, оценить результаты каждого подразделения и определить их вклад в общие результаты деятельности предприятия.

Центры ответственности исходя из **объема полномочий и ответственности** необходимо подразделять на центры затрат, продаж, прибыли и инвестиций.

Центр затрат – это часть управленческой системы организации, руководитель которой отвечает только за затраты (например, производственный участок, производственный цех, конструкторское бюро и др.). В рамках такого центра организуется планирование, нормирование и учет затрат факторов производства с целью контроля, анализа и управления процессами их использования.

Центр прибыли – это часть управленческой систем организации, руководитель которой отвечает как за затраты, так и за прибыль. В таких центрах доход есть денежное выражение выпущенной продукции, расход – денежное выражение использованных ресурсов, а прибыль – разница между доходом и расходом. Менеджер центра прибыли контролирует цены, объем производства и реализации, а также затраты. Поэтому для такого центра основным контролируемым показателем устанавливается прибыль.

Центр инвестиций – это часть управленческой системы организации, руководитель которой отвечает не только за выручку и затраты, но и за капиталовложения. Примером может служить высшее руководство коммерческой организации, имеющее право инвестировать собственную прибыль. Целью такого центра является не только получение прибыли, но и достижение рентабельности вложенного капитала, доходности инвестиций и увеличение паевого капитала.

10.3. Бюджетирование и контроль затрат и доходов

В рыночных условиях хозяйствования процветающим считается предприятие, получающее устойчивую прибыль от своей деятельности. Эта задача-максимум может быть реализована на стабильной основе через систему внутрихозяйственного планирования.

Планирование в зависимости от времени действия подразделяется на долгосрочное, среднесрочное и краткосрочное, а по характеру преследуемой цели – на стратегическое, тактическое и оперативное.

В рамках *стратегического*, или долгосрочного, планирования (на срок 5–10 лет) разрабатывается концепция перспективного развития предприятия. Осуществление стратегических направлений деятельности предусматривается всей системой разрабатываемых на предприятии планов.

С помощью *тактического*, или *среднесрочного*, планирования (3–5 лет) осуществляется детализация стратегических целей и задач предприятия. В рамках такого планирования обеспечивается разработка конкретных программ, направленных на постепенное и последовательное внедрение в жизнь намеченных долгосрочных целей предприятия.

Система *оперативного*, или *краткосрочного*, планирования задает динамику и ритмичность работы предприятия в течение дня, недели, декады, месяца, квартала или года. Такие планы разрабатываются на основе утвержденных программ, имеют узкую направленность, высокую степень детализации и характеризуются использованием различных приемов и методов при их обосновании.

Одним из мощных инструментов внутрихозяйственного планирования является *бизнес-планирование*. В странах с развитой рыночной экономикой бизнес-планы давно заняли свое Достойное место. Отечественная же теория и практика только накапливают опыт разработки таких планов, необходимых как для получения инвестиций, так и для формулировки собственных идей в части бизнеса, а также для оценки Жизнеспособности его предлагаемого объекта.

Бизнес-план – краткое, точное, доступное и понятное; описание предполагаемого бизнеса, важнейший инструмент при рассмотрении большого количества различных ситуаций, позволяющий выбрать наиболее перспективные решения и определить средства для их достижения.

Качественное бюджетирование предполагает участие в плановом процессе многих специалистов: маркетологов, экономистов, финансистов, бухгалтеров, технологов, специалистов в области налогообложения, нормирования трудовых и материальных ресурсов и др.

Разработка бюджета включает в себя четыре основных этапа, а именно:

- ♦ постановку проблемы и сбор исходной информации для разработки проекта бюджета;
- ♦ анализ и обобщение собранной информации, расчет научно обоснованных показателей деятельности предприятия, формирование проекта бюджета;
- ♦ оценку проекта бюджета;
- ♦ утверждение бюджета.

Бюджеты разрабатываются как в целом для организации (сводный бюджет), так и для ее структурных подразделений или отдельных функций деятельности (частные бюджеты).

Процесс составления сводного (главного) бюджета в большинстве своих элементов практически совпадает с хорошо известным нам процессом разработки техпромфинплана. Главный бюджет представляет собой скоординированный по всем подразделениям или функциям деятельности план работы для организации в целом. В результате его составления создаются:

- ♦ план прибылей и убытков;
- ♦ прогноз денежных потоков;
- ♦ прогнозный бухгалтерский баланс (отчет о финансовом положении).

Главный бюджет организации состоит из двух основных бюджетов – операционного и финансового.

В *операционном бюджете* хозяйственная деятельности организации отражается через систему специальных технико-экономических показателей, характеризующих отдельные стороны и стадии производственно-хозяйственной деятельности.

Конечной целью операционного бюджета является составление сводного плана прибылей и убытков. При его формировании используются бюджеты:

- ♦ продаж;
- ♦ сбытовых расходов;
- ♦ производства;
- ♦ закупки материальных запасов;
- ♦ материальных затрат;
- ♦ трудовых затрат;
- ♦ общепроизводственных расходов;
- ♦ административно-управленческих расходов и др.

Важной составной частью главного (сводного) бюджета организации является *финансовый бюджет (план)*. В наиболее общем виде он представляет собой баланс доходов и расходов организации. В нем количественные оценки доходов и расходов, приводимые в операционном бюджете, трансформируются в денежные. Его основной целью является отражение предполагаемых источников поступления финансовых средств и направлений их использования.

В состав финансового бюджета входят бюджеты инвестиций и денежных средств, а также прогнозный бухгалтерский баланс (отчет о финансовом положении).

В бюджете инвестиций (капитальных затрат) определяются источники инвестиционных ресурсов и направления предполагаемых капитальных вложений.

Бюджет денежных средств (прогноз денежных потоков) представляет собой план поступления денежных средств и платежей на будущий период. С его помощью прогнозируются конечные остатки на счетах денежных средств, необходимых для составления прогнозного бухгалтерского баланса, а также выявляются периоды излишка финансовых ресурсов или их нехватки.

Последним шагом в процессе подготовки главного (сводного) бюджета является разработка прогнозного бухгалтерского баланса (отчета о финансовом положении). Он отражает структуру активов и пассивов организации и соответствует отчетной форме № 1.

Список литературы

1. Керимов, Вагир Эльдар оглы. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для студ. вузов по спец. "Финансы и кредит", "Бухгалтерский учет, анализ и аудит", "Мировая экономика", "Налоги и налогообложение"; рек. МОН РФ / В. Э. Керимов. - 8-е изд., изм. и доп. - М. : Дашков и К, 2012. - 484 с.
2. Гомонко, Э.А. Управление затратами на предприятии: учебник/Э.А. Гомонко, Т.Ф. Тарасова. – М.: КНОРУС, 2009. – 320с.

Вопросы для самоконтроля

1. Задачи учета затрат при децентрализации управления.
2. Понятие центр затрат и центр ответственности.
3. Бизнес-план и бюджет: сходство и отличия.
4. Виды бюджетов и порядок их составления.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» 22.11.2011 г. № 402-ФЗ.
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Утверждено приказом МФ РФ от 29.07.98 г. № 34н
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» - ПБУ 1/2008. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008г. № 106н.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом МФ РФ от 6.05.99 г. № 33н.
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению, утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н
6. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 6.06.2003г. № 792.
7. Адамов Н.А., Адамов Г.А. Попроцессный метод калькулирования себестоимости/ Н.А. Адамов, Г.А. Адамов// Аудиторские ведомости. – 2007. – № 12. – С.75
8. Баннахова, О.Е. Маржинальный метод анализа себестоимости и ценообразования/ О.Е. Баннахова// Справочник экономиста. – 2007. – № 1. – С. 60
9. Блаженкова Н.М. Методика организации стратегического управленческого учета/Н.М.

- Блаженкова// Бухгалтерский учет. – 2008. - №4. – С. 66
10. Вислова А.В. Комплексные затраты/ А.В. Вислова// Справочник экономиста. – 2008. - № 8. – С. 64
 11. Гомонко, Э.А. Управление затратами на предприятии: учебник/Э.А. Гомонко, Т.Ф. Тарасова. – М.: КНОРУС, 2009. – 320с.
 12. Керимов, Вагир Эльдар оглы. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для студ. вузов по спец. "Финансы и кредит", "Бухгалтерский учет, анализ и аудит", "Мировая экономика", "Налоги и налогообложение"; рек. МОН РФ / В. Э. Керимов. - 8-е изд., изм. и доп. - М. : Дашков и К, 2012. - 484 с.
 13. Никонова, А. Материальные затраты в российском учете и МСФО. Наглядные сравнения/А. Никонова/Главбух. – 2008. - №8.
 14. Носова, Н.В. Способы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)/Н.В. Носова, <http://www.audit-it.ru/articles/account/buhaccounting/a7/395468.html>, опубликовано 26.12.2012 г.
 15. Пизенгольц, М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве/М.З. Пизенгольц. - Т.1.Ч.1.. – М.:Финансы и статистика, 2008. – 480с.
 16. Попова, Т.Д. Внутренний контроль и аудит издержек/ Т.Д. Попова, Л.А. Шмельцер, А.А. Черная Серия «Высшее образование». Ростов-на-Дону: «Феникс»,2009. – 224с.
 17. Сергеева, И.А. Проверьте, правильно ли закрыты счета в сельхозорганизации/И.А. Сергеева//Учет в сельском хозяйстве. – 2011. - № 1. – С. 5-6
 18. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в отраслях АПК : учебное пособие для студ. по спец. "Бухгалтерский учет, анализ и аудит"; рек. УМО / Н. Н. Бондина [и др.]. - М. : КолосС, 2010. - 189 с.
 19. Широбоков, В.Г. Бухгалтерский учет в организациях АПК/В.Г. Широбоков. – М.: Финансы и статистика,2010. – 688с.
 20. www.minfin.ru – официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации.
 21. www.consultant.ru – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс»
 22. www.glavbukh.ru -Электронный журнал «Главбух».

СОДЕРЖАНИЕ

1. ОРГАНИЗАЦИЯ И ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ).....	3
1.1. Экономическая сущность издержек производства и себестоимости готовой продукции, работ и услуг	3
1.2. Основные принципы и задачи учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).....	3
1.3. Виды производства и их влияние на организацию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (товаров, услуг).....	4
1.4. Классификация затрат и ее влияние на формирование себестоимости продукции (работ, услуг)	5
1.5. Общая схема учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)	
2. МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ И УСЛУГ.....	10
2.1. Определение и классификация методов калькулирования готовой продукции, работ и услуг.....	10
2.2. Позаказный метод индивидуального калькулирования.....	11
2.3. Попередельный метод калькулирования.....	11
2.4. Массовое продуктное калькулирование.....	12
2.5. Нормативный метод калькулирования.....	13
3. УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ОРГАНИЗАЦИИ ПРОИЗВОДСТВА И УПРАВЛЕНИЮ.....	14
3.1. Значение и задачи учета общепроизводственных и общехозяйственных расходов.....	14
3.2. Учет общепроизводственных расходов.....	14
3.3. Учет общехозяйственных расходов.....	15
3.4. Учет расходов будущих периодов.....	16
4. УЧЕТ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ.....	18
4.1. Значение и задачи учета вспомогательных производств.....	18

4.2. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг, работ и продукции ремонтно-механических мастерских.....	19
4.3. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг машинно-тракторного парка.....	19
4.4. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг грузового автотранспорта.....	20
4.5. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг электроснабжения.....	21
4.6. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг водоснабжения.....	22
4.7. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг гужевого транспорта.....	23
5. УЧЕТ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ РАСТЕНИЕВОДСТВА.....	25
5.1. Значение и задачи учета затрат и выхода продукции растениеводства.....	25
5.2. Объекты учета в растениеводстве.....	25
5.3. Документальное оформление хозяйственных операций по учету затрат и выходу продукции растениеводства.....	27
5.4. Синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции растениеводства.....	28
5.5. Калькуляция продукции растениеводства.....	30
6. УЧЕТ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА.....	34
6.1. Значение и задачи учета затрат и выхода продукции животноводства.....	34
6.2. Объекты учета в животноводстве.....	34
6.3. Документальное оформление хозяйственных операций по учету затрат и выходу продукции животноводства.....	35
6.4. Синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции животноводства.....	37
6.5. Калькуляция продукции животноводства.....	38
7. УЧЕТ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ ПОДСОБНЫХ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРОИЗВОДСТВ И ХОЗЯЙСТВ.....	41
7.1. Значение и задачи учета подсобных промышленных производств и хозяйств.....	41
7.2. Синтетический и аналитический учет затрат и выхода готовой продукции подсобных промышленных производств и хозяйств.....	41
7.3. Бухгалтерский учет брака в производстве.....	44
7.4. Калькуляция готовой продукции подсобных промышленных производств и хозяйств.....	44
8. УЧЕТ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И УСЛУГ ОБСЛУЖИВАЮЩИХ ПРОИЗВОДСТВ И ХОЗЯЙСТВ.....	47
8.1. Значение и задачи учета обслуживающих производств и хозяйств.....	47
8.2. Особенности учета затрат и доходов отдельных производств и хозяйств.....	47
9. ЗАКРЫТИЕ ОПЕРАЦИОННЫХ И РЕЗУЛЬТАТИВНЫХ СЧЕТОВ.....	52
9.1. Значение, общие принципы и последовательность закрытия счетов.....	52
9.2. Закрытие счета «Вспомогательные производства» (кроме субсчета 23/3).....	53
9.3. Закрытие субсчета 23/3 МТП.....	54
9.4. Закрытие субсчета 20/1.....	54
9.5. Закрытие субсчета 20/2.....	54
9.6. Закрытие субсчета 20/3.....	55
9.7. Закрытие счета 29.....	55
9.8. Закрытие счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы».....	55
9.9. Закрытие счета 99 «Прибыли и убытки».....	56
9.10. Отражение операций по закрытию счетов в бухгалтерских регистрах ж/о формы учета.....	56
10. СИСТЕМА БЮДЖЕТИРОВАНИЯ И ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	58
10.1. Децентрализация управления и ее роль в организации производственного учета.....	58
10.2. Организация производственного учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности.....	59
10.3. Бюджетирование и контроль затрат и доходов.....	60

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	63
--------------------------------------	-----------