***Формирование затрат вспомогательных производств по видам их доходов в системе АПК***

Оглавление

Введение 3

Глава1 Принципы организации учета затрат на производство 4

1.1. Принципы организации учета затрат на производство на предприятиях АПК 4

1.2. Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции 6

1.3. Перечень статей затрат в сельскохозяйственных организациях 8

Глава 2 Формирование затрат вспомогательных производств по их видам доходов в системе АПК 10

2.1. Особенности технологии и учет затрат на производство растениеводства 10

2.2. Особенности закрытия счета 20/1 «Растениеводство» 12

2.3. Исчисление себестоимости продукции многолетних насаждений 14

2.4. Особенности учета затрат и исчисления себестоимости услуг вспомогательных производств 16

2.4.1. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг энергетических производств 18

2.4.2. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг водоснабжения 22

2.4.3. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг ремонтно-механических мастерских 23

2.4.4. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг автотранспорта 26

2.4.5. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг машинно-тракторного парка 29

2.4.6. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг гужевого транспорта 30

Заключение. 34

Список использованной литературы. 35

Приложение. 36

***Введение***

Актуальность темы данной курсовой работы определена в первую очередь объек­тивно значительной ролью изучения формирования затрат вспомогательных производств по видам их доходов в системе АПК в современной социально ориен­тированной рыночной экономике, переход к коей является главным вектором разворачивае­мой в России радикальной реформы. Вот почему формирование затрат вспомогательных производств пред­ставляет собой стратегическую задачу реформационной экономической политики. Себестоимость продукции – один из наиболее важных экономических показателей, характеризующих издержки предприятия, связанные с производством и реализацией его продукции. Снижение себестоимости продукции – источник роста рентабельности предприятий, национального богатства и благосостояния страны.

Сельскохозяйственные предприятия, перешедшие на новые условия работы, самостоятельно планируют величину ежегодного снижения себестоимости продукции в рублях и процентах к себестоимости сравниваемой товарной продукции, а также в копейках на рубль всей товарной продукции. Это, однако, не означает, что показатель себестоимости потерял свое прежнее значение.

Систематическое снижение затрат на производство единицы продукции является предметом заботы всего коллектива Сельскохозяйственные предприятия, так как при этом происходит рост прибыли и соответствующих источников дальнейшего развития предприятия и повышения благополучия коллектива. Этим и объясняется выбор темы курсовой работы.

В контексте вышесказанного цель написания работы - изложить определенную кон­цепцию формирования затрат вспомогательных производств по видам их доходов в системе АПК, отражающей специфику и проти­воречивость его становления в нашей стране, адаптирующей мировой опыт.

Эта цель предопределила логику построе­ния и содержание разделов курсовой работы. Задача из­ложения концептуальных основ формирования себестоимости потре­бовала, прежде всего, разъяснения вопросов о составе затрат включаемых в себестоимость продукции предприятий АПК и перечень статей затрат в сельскохозяйственных предприятий (первая глава) и непосредственно вопросов формирования затрат вспомогательных производств (глава вторая).

Основой написания курсовой работы явились: Конституция РФ; законы; постановления правительства, другие нормативные акты касающиеся вопросов темы; работы отечественных и зарубежных ученых; материалы периодической печати; учетные и отчетные материалы конкретного предприятия.

Объектом исследования является АОЗТ «Рязанское». Основной вид деятельности – садоводство. Убыток, полученный в 1999 году, составил 367 тыс. руб. Получено валовой продукции в сопоставимых ценах 73 тыс. руб., в том числе на 1 человека 2086 руб. Кредиторская задолженность составила 1173 тыс. руб., дебиторская задолженность 216 тыс. руб.

Бухгалтерский учет в организации ведется в соответствии с положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации и планом счетов бухгалтерского учета, и инструкцией по его по применению. Денежных средств в кассе и на расчетном счете нет. Производственная деятельность АОЗТ «Рязанское» с 1.04.99 г. не ведется в связи с передачей производственных объектов в СПК «Рязанский» на основании решения общего собрания акционеров АОЗТ.

***Глава1 Принципы организации учета затрат на производство***

***1.1.*** ***Принципы организации учета затрат на производство на предприятиях АПК***

Организация учета затрат на производство и исчисление себестоимости продукции строится на следующих принципах;

* неизменность принятой методологии учета затрат на произ­водство и калькулирования себестоимости продукции в тече­ние года;
* полнота отражения в учете всех хозяйственных опе­раций;
* правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам;
* разграничение в учете текущих затрат на произ­водство и капитальных вложений;

определение состава про­изводственных затрат.

В отечественном учете состав себестоимости продукции уста­навливается государством и определен в Положении о соста­ве затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, ус­луг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли. На основе это­го Положения соответствующие министерства и ведомства разрабатывают отраслевые положения о составе затрат и ме­тодические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции, работ, услуг для подве­домственных организаций.

Для организации учета затрат на производство огромное значение имеет выбор синтетических и аналитических счетов и объектов калькуляции. Из-за сложности процесса произ­водства и разнообразия затрат на предприятиях АПК исполь­зуют следующие счета:

* 20 «Основное производство»;
* 23 «Вспомогательные производства»;
* 25 «Общепроизводственные расходы»;
* 26 «Общехозяйственные расходы»;
* 28 «Брак в производстве»;
* 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
* 31 «Расходы будущих периодов»;
* 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

По дебету названных счетов указывают расходы, а по кре­диту — их списание. Аналитические счета открываются на каждый объект учета затрат. Объекты учета затрат зависят от отраслей и видов производства.

В сельскохозяйственных организациях объектами учета затрат могут быть возделыва­емые культуры (ячмень, подсолнечник и др.), виды работ (подъем зяби, текущий ремонт основных средств, снегозадер­жание и др.), виды животных (основное стадо крупного рога­того скота молочного направления, молодняк свиней от 2 до 4 месяцев, и др.) и т. д. В перерабатывающих отраслях АПК объектами учета могут выступать отдельные переделы (пере­работка молока на сливки, переработка сливок на масло, из­готовление кирпича-сырца и др.), виды работ и т. д.

Допускается открывать аналитические счета не на каждый объект, а на их группу. Аналитический учет затрат на произ­водство организуется таким образом, чтобы объекты учета про­изводственных затрат максимально совпадали с объектами калькуляции. Объекты калькуляции представляют собой от­дельные виды готовой продукции, изделий, полуфабрикатов, работ и услуг, себестоимость которых определяется. Чем боль­ше объекты учета и объекты калькуляции будут совпадать, тем больше затрат на производство будет включаться в себе­стоимость конкретного вида продукции по прямым призна­кам, а поэтому точнее будет исчислена себестоимость продук­ции.

В сельскохозяйственных организациях объекты учета про­изводственных затрат и объекты калькуляции зачастую не совпадают, так как из основного производства получают не­сколько видов сопряженной продукции. Например, в живот­новодстве одним из объектов учета производственных затрат является основное стадо молочного скота, а объектом калькуляции по данному объекту учета затрат — приплод, молоко и т. д.

Для каждого объекта калькуляции необходимо правильно выбрать калькуляционную единицу, которая должна соответ­ствовать характеру продукции, его физическим свойствам.

Для этого применяют в основном натуральные (центнеры, тонны, головы животных, гектары, рабочие дни, штуки, ки­ловатт-часы и т. д.) и условно-натуральные единицы, исчис­ленные с помощью коэффициентов (балы, тубы и т. д.).

В конце отчетного периода расходы, учтенные на счетах 25, 26, 28, списывают на счета 20, 23 и др. В течение отчетно­го периода с кредита счетов 20 и 23 списывают плановую, нормативную или фактическую себестоимость выпущенной продукции или выполненных работ и услуг. В конце отчетно­го периода плановая или нормативная себестоимость готовой продукции, работ и услуг доводится до уровня фактической дополнительной записью или методом «красное сторно». Саль­до этих счетов означает величину затрат на незавершенное производство.

На перерабатывающих "предприятиях АПК могут приме­нять по необходимости счет 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Он предназначен для учета изготовленной продук­ции (работ, услуг) и выявления отклонений фактической про­изводственной себестоимости от нормативной или плановой.

Фактическую производственную себестоимость продукции (ра­бот, услуг) в конце отчетного периода списывают в дебет счета 37 с кредита счетов 20, 23, 29. Нормативную или плановую себестоимость продукции (работ, услуг) в течение отчетного пе­риода по мере выпуска продукции относят на кредит счета 37 в корреспонденции с дебетом счетов 40, 46, 10, 21, 28 и др.

В конце отчетного периода определяют отклонения факти­ческой себестоимости продукции от нормативной или плано­вой путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов по счету 37. Эти отклонения списывают с кредита счета 37 в дебет счетов 46, 40, 10 и др. Превышение фактической себе­стоимости над плановой или нормативной отражают допол­нительной записью, а экономию — методом «красное сторно». Счет 37 закрывается в конце отчетного периода и сальдо на счета отчетного периода не имеет. Оно отчетного периода не имеет. Использование данного счета позволяет исключить трудоемкие расчеты по определению отклонений фактичес­кой себестоимости от плановой по готовой, отгруженной и реализованной продукции.

# 1.2. Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции

Себестоимость продукции — это затраты на ее произ­водство и реализацию, выраженные в денежной форме.

Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, определен Положением о составе затрат по производству и реализации продукции и дальнейшими изменениями и до­полнениями к нему. В соответствии с этими нормативными документами в себестоимость продукции включаются:

1. Затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и ор­ганизацией производства; расходы по контролю производ­ственных процессов и качества выпускаемой продукции и устранению недостатков, выявленных в процессе ее эксплуатации.

2. Затраты, связанные с использованием природного сырья, в части затрат на рекультивацию земель, платы за древесину, за воду, забираемую организациями из водохозяйственных систем.

3. Затраты на подготовку и освоение производства.

4. Затраты некапитального характера, связанные с совер­шенствованием технологии и организации производства, а также с улучшением качества продукции, повышением ее надежности, долговечности и других эксплуатационных свойств, осуществляемыми в ходе производственного про­цесса.

5. Затраты, связанные с изобретательством и рационализа­торством. •

6. Затраты на обслуживание производственного процесса.

7. Затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности.

8. Текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуа­тацией фондов природоохранного назначения. При этом пла­тежи за предельно допустимые выбросы загрязняющих ве­ществ в природную среду осуществляются за счет себестои­мости продукции (работ, услуг), а платежи за превышение их — за счет прибыли, остающейся в распоряжении природопользователей.

9. Затраты, связанные с управлением производством.

10. Затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров.

11. Предусмотренные законодательством затраты, связан­ные с набором рабочей силы.

12. Дополнительные затраты, связанные с осуществлени­ем работ вахтовым методом, включая доставку работников от места нахождения организации или пункта сбора до места работы и обратно, а также некомпенсируемые затраты на эк­сплуатацию и содержание вахтового поселка.

13. Выплаты, предусмотренные законодательством Россий­ской Федерации о труде, за не проработанное на производстве время.

14. Отчисления в Пенсионный фонд, Фонд социального стра­хования, Фонд обязательного медицинского страхования и Фонд занятости населения от расходов на оплату труда работ­ников организаций, занятых в производстве продукции (ра­бот, услуг).

15. Затраты на содержание страховых фондов (резервов) в пределах норм, установленных законодательством Российской Федерации, для финансирования расходов по предупрежде­нию и ликвидации последствий аварий, пожаров, стихийных бедствий, экологических катастроф и других чрезвычайных ситуаций, а также для страхования имущества организаций, жизни работников и гражданской ответственности за причинение вреда имущественным интересам третьих лиц.

К затратам по созданию страховых фондов, которые включаются в себестоимость продукции (работ, услуг), относятся: страхование средств транспорта, страхование от несчаст­ных случаев и болезней, добровольное медицинское страхо­вание и т. д.

16. Затраты на оплату процентов по полученным кредитам банков (за исключением ссуд, связанных с приобретением основных средств, нематериальных и иных внеоборотных ак­тивов), процентов за отсрочки оплаты (коммерческие креди­ты), предоставляемые поставщиками (производителями ра­бот, услуг) по поставленным товарно-материальным ценнос­тям (выполненным работам, оказанным услугам), процентов по полученным заемным средствам.

17. Затраты на оплату процентов по бюджетным ссудам, кроме ссуд, выданных на инвестиции.

18. Затраты, связанные со сбытом продукции: упаковкой, хранением и т. д.

19. Затраты, связанные с содержанием помещений, пред­оставляемых бесплатно организациям общественного питания, обслуживающим трудовые коллективы (включая амортиза­ционные отчисления, затраты на проведение всех видов ре­монта помещения, расходы на освещение, отопление, водоснабжение и др.).

20. Амортизационные отчисления на полное восстановление основных производственных фондов по нормам, утвер­жденным в установленном порядке.

21. Амортизация нематериальных активов, используемых в процессе осуществления уставной деятельности.

22. Плата за аренду отдельных объектов основных произ­водственных фондов, а также лизинговые платежи по опера­циям финансового лизинга.

23. Налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчис­ления, производимые в соответствии с установленным зако­нодательством порядком.

24. Затраты на проведение сертификации продукции и услуг в области пожарной безопасности.

25. Другие виды затрат, включаемые в себестоимость про­дукции (работ, услуг) в соответствии с установленным зако­нодательством порядком.

Перечисленные затраты включаются в себестоимость про­дукции в сумме фактических расходов. Но в целях налогооб­ложения некоторые из перечисленных расходов корректиру­ются с учетом утвержденных в установленном порядке лими­тов, норм и нормативов. При этом налогооблагаемая база уве­личивается на сумму затрат на командировки, представитель­ские расходы, на содержание служебного автотранспорта, на выплату компенсаций за использование для служебных поез­док личных легковых автомобилей сверх пределов, установ­ленных законодательством.

Некоторые виды расходов при определенных условиях в себестоимость продукции не включаются, а возмещаются за счет чистой прибыли организации. К таким расходам можно отнести затраты, связанные с ревизией или аудиторской про­веркой финансово-хозяйственной деятельности организации, проводимой по инициативе одного из учредителей (участни­ков) этой организации, в то время как расходы по обязатель­ному аудиту включаются в себестоимость продукции.

# 1.3. Перечень статей затрат в сельскохозяйственных организациях

Перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг) определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, ус­луг) с учетом характера и структуры производства.

Так, для сельскохозяйственных организаций установлены следующие типовые статьи затрат:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды.
2. Семена и посадочный материал.
3. Удобрения минеральные и органические.
4. Средства защиты растений и животных.
5. Корма.
6. Сырье для переработки.
7. Содержание основных средств. В том числе:

а) нефтепродукты;

б) амортизация (износ) основных средств;

в) ремонт основных средств.

1. Работы и услуги.
2. Организация производства и управления.
3. Платежи по кредитам.
4. Потери от падежа животных.
5. Прочие затраты.

На основании типовой номенклатуры статей затрат с уче­том конкретных условий хозяйствования в сельскохозяйствен­ных организациях для каждой отрасли формируется конкрет­ная номенклатура статей затрат.

Глава 2 Формирование затрат вспомогательных производств по их видам доходов в системе АПК

# 2.1. Особенности технологии и учет затрат на производство растениеводства

Растениеводство — одна из главных и специфических от­раслей сельского хозяйства — отличается сезонным характе­ром работ. Производственные затраты осуществляются нерав­номерно в разное время года. Выход продукции обусловлен сроками созревания растений и происходит в период уборки урожая. От урожая получают основную и побочную продук­цию (солому, полову, ботву и т. д.). В процессе производства параллельно осуществляются затраты под урожай текущего года и под урожай будущих лет. Технологический процесс включает несколько этапов:

— подготовку почвы к посеву (пахота, боронование, куль­тивация и т. д.);

— посев (посадка);

— уход за растениями;

— уборку урожая.

Следовательно, в растениеводстве неизбежно постоянное на­личие незавершенного производства. Все эти особенности не­обходимо учитывать при организации учета и исчисления се­бестоимости продукции.

При аналитическом учете следует разграничивать учет за­трат под урожай текущего года и под урожай будущих лет по видам выполняемых работ, по культурам, к возделыванию которых относятся затраты.

В связи с этим все аналитические счета растениеводства можно объединить в следующие группы:

1) по затратам, непосредственно связанным с процессом производства, подлежащим распределению, так как в момент совершения их невозможно отнести к затратам на производ­ство конкретной культуры:

— содержание основных средств, используемых в растени­еводстве;

— орошение;

— осушение;

— известкование и гипсование почв.

2) по затратам на отдельные культуры и группы культур (озимые зерновые, яровые зерновые, садоводство и т. д.);

3) по затратам на кормопроизводство (силосование, затра­ты на приготовление сенажа, затраты по приготовлению тра­вяной муки и т. п.);

4) по учету незавершенного производства (посев озимых зерновых культур, подъем зяби, посев под зиму овощных культур и др.).

Таким образом, объекты учета затрат в растениеводстве могут быть самые различные, а метод уче­та затрат — попроцессный.

Учет затрат и выхода продукции растениеводства ведется на счете 20 «Основное производство» субсчета «Растениевод­ство» на соответствующих аналитических счетах по следую­щим статьям затрат:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды.

2. Семена и посадочный материал.

3. Удобрения органические и минеральные.

4. Средства защиты растений.

5. Содержание основных средств:

а) нефтепродукты;

б) износ основных средств;

в) ремонт основных средств.

6. Работы и услуги.

7. Организация производства и управления.

8. Платежи по кредитам.

9. Прочие затраты.

При осуществлении затрат на основании первичных и свод­ных документов делается запись: дебет счета 20 субсчет «Рас­тениеводство» соответствующие аналитические счета кредит счетов 70, 69, 10, 02, 23, 25, 26 и других в зависимости от вида расходов.

Готовая продукция растениеводства, полученная в резуль­тате сбора урожая, приходуется в течение года по плановой себестоимости. При этом делается запись: дебет счетов 40, 10 кредит счета 20 субсчет «Растениеводство».

Фактические затраты на производство продукции растение­водства можно определить только в конце отчетного года, когда будут закрыты счета 23, 25, 26, списаны затраты по пчело­водству в части, приходящейся на опыление сельскохозяй­ственных культур, установлены и определены затраты по по­гибшим посевам, распределены затраты по орошению, гипсо­ванию, известкованию почв и т. д.

Следовательно, к закрытию счета 20 «Растениеводство» можно приступать, когда в дебетовой части счета будут отра­жены суммы калькуляционных разниц по счету 23 «Вспомо­гательные производства», а также распределены и включены в затраты растениеводства общепроизводственные и общехо­зяйственные расходы.

Таким образом, в конце отчетного года в дебетовой стороне аналитических счетов будут учтены фактические затраты, в кредитовой стороне — выход продукции в плановой оценке, которую необходимо довести до уровня фактических затрат. Для этого распределяются затраты первой группы аналити­ческих счетов растениеводства, а затем исчисляется факти­ческая себестоимость продукции по остальным группам ана­литических счетов. После исчисления фактической себестои­мости продукции выявляется калькуляционная разница, ко­торая списывается по потребителям методом дополнительных записей в случае превышения фактической себестоимости над плановой или «красным сторно» в случае превышения плановой себестоимости над фактической. В результате ана­литические счета закрываются и сальдо не имеют, за ис­ключением аналитических счетов четвертой группы. По­этому в заключительном балансе счет 20/1 «Растениеводст­во» может отражаться в сумме затрат в незавершенном про­изводстве.

***2.2. Особенности закрытия счета 20/1 «Растениеводство»***

Закрытие счета 20/1 «Растениеводство» производится в конце отчетного года и сводится к выведению калькуляцион­ных разниц и правильному списанию их по назначению. Это возможно сделать после исчисления фактической себестои­мости продукции, к которому приступают после закрытия счетов 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроиз­водственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

Перед закрытием счета 20/1 «Растениеводство» проводит­ся следующая подготовительная работа:

1. Тщательно проверяют разграничение затрат по годам и правильность отнесения на аналитические счета затрат про­шлых лет.

2. Проверяют правильность списания затрат по погибшим посевам:

а) затраты по полностью и частично погибшим в результа­те стихийных бедствий посевам должны быть списаны на убыт­ки организации (дебет счета 80 кредит счета 20);

б) при частичной гибели посевов в результате нарушения агротехники затраты должны быть списаны на общепроиз­водственные расходы в растениеводстве (дебет счета 25 кре­дит счета 20);

в) при потраве посевов скотом затраты относят на винов­ное лицо (дебет счета 73 кредит счета 20).

3. Уточняют выход основной и побочной, стандартной и нестандартной продукции, используемых и неиспользуемых отходов.

Потери при доработке зерна на току (усушка и неиспользу­емые отходы) списываются «красным сторно» и отражаются записью: дебет счетов 10, 40 кредит счета 20/1 только коли­чество отходов.

Исчисление себестоимости продукции ведется по количес­тву ее после доработки. Затем приступают к закрытию анали­тических счетов. При этом необходимо соблюдать определен­ную последовательность в исчислении себестоимости продук­ции и закрытии счетов.

До закрытия счетов 31, 25, 26 необходимо закрыть первую группу аналитических счетов, так как часть затрат, учтен­ных в составе этой группы, будет включена при распределе­нии в общехозяйственные, общепроизводственные расходы, расходы будущих периодов или в затраты аналитических сче­тов растениеводства второй, третьей, четвертой группы. Пос­ле этого закрываются аналитические счета затрат по уходу за полезащитными насаждениями, аналитические счета по от­дельным культурам, группам культур и видам работ (вторая группа) и аналитические счета по кормопроизводству (третья группа).

Аналитические счета по учету незавершенного производ­ства (четвертая группа) не закрываются, т. е. затраты неза­вершенного производства на конец года показываются в ба­лансе.

Следовательно, процесс закрытия счета 20/1 «Растениевод­ство» сводится к закрытию аналитических счетов 1, 2, 3-й групп. Фактическая себестоимость продукции исчисляется в соответствии с данными бухгалтерского учета и действующи­ми указаниями.

Методы калькуляции, используемые при исчислении се­бестоимости продукции, зависят от технологии производ­ства. При исчислении себестоимости важное значение име­ет определение места окончательного включения затрат в себестоимость, так называемое франко-место калькулиро­вания.

Франко — коммерческий термин итальянского происхож­дения — означает, какая часть расходов по транспорти­ровке грузов должна быть включена в себестоимость про­дукции.

В настоящее время для каждого вида продукции установ­лено определенное франке. Для зерна и семян подсолнечника — поле, ток или другое место первичной переработки, для сена, корнеплодов, картофеля, сахарной свеклы, овощей, пло­дов, ягод — пункт хранения; для зеленой массы на силос, травяной муки, сенажа, гранул — пункт силосования, заклад­ки сенажа, приготовления травяной муки, гранул; для зеле­ной массы на корм — место потребления; для семян трав, овощных культур, фрукты, ягод —место хранения или при­емки.

Данные о фактических затратах в растениеводстве берут из дебетовой части аналитических счетов, открываемых к счету 20/1 «Растениеводство» в производственных отчетах подраз­делений.

Объектами исчисления себестоимости в растениеводстве яв­ляются отдельные виды основной или сопряженной продук­ции (см. приложение 2).

Побочная продукция не калькулируется. Себестоимость со­ломы (половы), ботвы, стеблей кукурузы, корзинок подсол­нечника, капустного листа, хвороста и другой определяют исходя из нормативов, установленных на основе расходов на уборку, прессование, транспортировку, скирдование и другие работы.

При исчислении себестоимости продукции затраты на по­бочную продукцию вычитаются из общей суммы расходов на выращивание сельскохозяйственных культур.

После исчисления фактической себестоимости необходимо списать калькуляционную разницу дополнительной записью или «красным сторно» и оформить бухгалтерскими запися­ми одним из двух способов: дебет счетов 10, 40 кредит счета

20/1 и затем дебет счетов 46, 20/2, 20/1 и других кредит счетов 10, 40 или дебет счетов 46, 20/2, 20/1, 40, 10 и других кредит счета 20/1. Калькуляционная разница списывается с аналитических счетов сразу по всем видам расходования. В этом случае на счета 40, 10 относят калькуляционную разни­цу в доле, приходящейся лишь на остаток продукции на пер­вое января следующего года.

На практике предпочитают применять второй способ спи­сания калькуляционных разниц.

Таким образом, после закрытия аналитических счетов 1, 2, 3-й групп на счете 20/1 остаются только затраты незавер­шенного производства.

Если на конец отчетного периода имеются убранные, но необмолоченные или неубранные площади под зерновыми культурами, то из общей суммы фактических затрат по уб­ранной обмолоченной и убранной, но необмолоченной куль­туре исключают расходы по обмолоту и вывозке продукции с поля. Оставшуюся после этого сумму затрат распределяют пропорционально площадям под обмолоченной и убранной необмолоченной культурой. Для определения фактической себестоимости продукции убранных обмолоченных культур к сумме затрат прибавляют расходы по их обмолоту и тран­спортировке. Расходы по убранным, но необмолоченным куль­турам отражаются в балансе отчетного года в составе затрат незавершенного производства. В следующем году себестои­мость продукции таких культур слагается из затрат незавер­шенного производства и расходов по обмолоту, очистке и тран­спортировке продукции.

Для закрытия счетов в системе агропромышленного ком­плекса применяется «Ведомость на закрытие счетов бухгал­терского учета» (форма №306-АПК), утвержденная приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия РФ 26 июля 1996 г. №215.

Эта ведомость является основной сводной формой на за­крытие в конце года операционных счетов бухгалтерского уче­та. Особенностью данной формы является ее универсальный характер (ранее для закрытия счетов применяли многочис­ленное количество частных форм).

В ведомости обязательными реквизитами являются: всего затрат по счету (субсчету) за год, списано в течение года по кредиту счета (субсчета), подлежит дополнительному списа­нию или сторнированию в конце года, выход продукции (вы­полненных работ, оказанных услуг) за отчетный год, прихо­дится затрат для распределения на единицу продукции (ра­бот, услуг) — коэффициент для распределения.

# 2.3. Исчисление себестоимости продукции многолетних насаждений

В специализированных садоводческих организациях учет затрат и выхода продукции ведут на аналитических счетах, открытых по отдельным породам и видам насаждений, в не­специализированных — на одном аналитическом счете «Са­доводство». Если многолетние насаждения выращиваются с целью получения плодов и ягод, то объектом калькуляции является основная продукция: плоды и ягоды, полученные от многолетних насаждений в плодоносящем возрасте. К по­бочной продукции относятся черенки у семечковых и косточ­ковых пород, усы у земляники, отводки у смородины и кры­жовника, отпрыски у малины и т. д.

Порядок исчисления себестоимости продукции садоводства аналогичен расчету себестоимости продукции овощеводства.

Побочная продукция при этом оценивается по ценам воз­можной реализации.

Например, в специализированной садоводческой органи­зации затраты на выращивание яблок составили 62800 руб., от урожая получено 700 ц товарных стандартных яблок, 500 ц товарных нестандартных яблок и 100 ц нетоварных нестандартных, использованных на корм скоту. Цены реа­лизации составили: по яблокам товарным стандартным -— 80 руб. за 1 ц, по яблокам товарным нестандартным — 50 руб. за 1 ц, по яблокам нетоварным нестандартным —5 руб. за 1ц.

Рассчитаем себестоимость продукции с помощью данных табл. 5

Для этого необходимо:

1. Определить стоимость продукции в ценах реализации (гр. 2хгр. 3 = гр. 4).

2. Найти удельный вес каждого вида продукции в ценах реализации, т. е. стоимость каждого вида продукции в ценах реализации разделить на итоговую стоимость в ценах реали­зации и умножить на 100. По яблокам стандартным товар­ным это составит 69% (56000 : 81000х100).

3. По найденному удельному весу распределить фактичес­кие затраты по выращиванию яблок (без стоимости нетовар­ных нестандартных яблок) 62300 руб. (62800 — 500) между яблоками товарными стандартными и товарными нестандар­тными. По яблокам товарным стандартным эта сумма состав­ляет 42987 руб. (62300 : 100х69).

4. Делением найденных затрат на количество полученной продукции найти фактическую себестоимость 1 ц. каждого вида продукции (гр. 6 : гр. 5 ^ гр. 7).

Затем выявляется калькуляционная разница, которая спи­сывается в установленном порядке.

При выращивании многолетних насаждений с целью по­лучения посадочного материала объектом калькуляции явля­ются черенки, отводы, усы. Калькуляционная единица — 1 тыс. штук. Учет затрат ведут по породам и видам насажде­ний.

Для определения себестоимости выращиваемого посадоч­ного материала по отдельным группам культур (саженцы се­мечковые, саженцы косточковые и т. д.) общую сумму затрат по каждому участку распределяют пропорционально количес­тву выкопанной продукции для реализации и оставшейся в грунте на д сращивание. К затратам по выкопанной продук­ции прибавляют затраты по выкопке посадочного материала и таким образом определяют себестоимость посадочного ма­териала. А затраты, относящиеся к посадочному материалу, оставшемуся в «прикопке», образуют незавершенное произ­водство на конец отчетного года.

В организациях, специализирующихся на выращивании цветов, затраты учитываются на аналитических счетах: «Цве­товодство открытого грунта» и «Цветоводство защищенного грунта». Объектами калькуляции являются все виды получа­емой продукции; срезанные цветы, луковицы, корневища, клубнелуковицы, черенки, саженцы, цветы в горшках, рас­сада, семена. Себестоимость каждого вида продукции исчис­ляется путем распределения фактических затрат на выращи­вание цветов пропорционально стоимости продукции по це­нам реализации.

Исчисление себестоимости продукции садоводства в специализированной садоводческой организации

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Виды | Количест­ | Цена реа­ | Стоимость | Удельный | Затраты | Фактичес­ |
| продук­ | во полу­ | лизации | продукции | вес про­ | на про­ | кая себе­ |
| ции | ченной | за 1 ц, | в ценах | дукции в | дукцию, | стоимость |
|  | продук­ | руб. | реали­ | ценах реа­ | руб. | 1 ц про­ |
|  | ции, ц |  | зации, | лизации, |  | дукции, |
|  |  |  | руб. | % |  | руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Яблоки |  |  |  |  |  |  |
| товарные |  |  |  |  |  |  |
| стандарт­ |  |  |  |  |  |  |
| ные | 700 | 80 | 56000 | 69 | 42987 | 61,41 |
| Яблоки |  |  |  |  |  |  |
| товарные |  |  |  |  |  |  |
| нестандарт­ |  |  |  |  |  |  |
| ные | 500 | 50 | 25000 | 31 | 19313 | 38,53 |
| Итого | X | X | 81000 | 100 | 62300 | X |

2.4. Особенности учета затрат и исчисления себестоимости услуг вспомогательных производств

К вспомогательным производствам сельскохозяйственных организаций относят ремонтные мастерские, ремонт зданий и сооружений, машинно-тракторный парк, автомобильный транспорт, энергетические производства (электро-, тепло-, газоснабжение, холодильные установки), водоснабжение, гу­жевой транспорт и др. Ремонтные мастерские могут выде­ляться в подсобные промышленные производства, состоящие на балансе сельскохозяйственной организации.

Для учета затрат и выхода услуг по вспомогательным про­изводствам в Плане счетов предназначен счет 23 «Вспомога­тельные производства». К нему могут открываться субсчета (см. приложение 2), аналитические счета в соответствии с на­личием вспомогательных производств в организациях и видом оказываемых ими услуг. По дебету счета учитываются затра­ты по соответствующим аналитическим счетам в р резе ста­тей затрат. При этом составляется бухгалтерская запись: дебет счета 23 кредит счетов 70, 69,10, 76, 12, 13, 02 и т. д.

В кредитовой части счета в течение года отражается пла­новая оценка услуг по потребителям пропорционально объ­ему оказанных услуг и плановой себестоимости единицы услуг. При этом составляется бухгалтерская запись: дебет счетов 20, 23, 25, 26, 31, 46 и других кредит счета 23.

В конце отчетного года плановая оценка услуг доводится до фактической в результате исчисления фактической себестои­мости услуг. Выявленные расхождения между плановой и фак­тической себестоимостью составляют калькуляционную разни­цу, которая списывается на тех же потребителей дополнитель­ной записью, если фактическая себестоимость окажется выше плановой, и методом «красное сторно», если фактическая се­бестоимость окажется ниже плановой.

После списания калькуляционной разницы счет 23 закры­вается и сальдо не имеет.

В связи с тем, что вспомогательные производства выполняют работы и услуги для всех отраслей организации, счет 23 закры­вается в первую очередь. Необходимо отметить, что при закры­тии аналитических счетов особое внимание обращается на после­довательность. Нужно учитывать конкретные условия каждого предприятия и выбирать наиболее оптимальную последователь­ность, в основу которой должен быть положен принцип мини­мального допуска условностей. Известно, что при закрытии сче­тов наибольшее число условностей приходится на долю тех, ко­торые закрываются первыми, поскольку они не принимают на себя сумм корректировки последующих счетов, а счета, закры­ваемые в последнюю очередь, учитывают калькуляционные раз--ницы, списываемые со всех ранее закрытых.

Таким образом, закрытие бухгалтерских счетов возможно лишь в том случае, если каждый из них в последующих рас­четах уже не используется и в дальнейшем на него не отно­сятся никакие суммы калькуляционных разниц.

Работа по закрытию счета 23 сводится к следующему. По каждому виду вспомогательных производств определяются:

— фактические затраты;

— цеховые расходы, подлежащие распределению;

— отклонения цеховых расходов, подлежащих списанию, от сумм этих расходов, распределенных в течение года по плановому проценту;

— калькулирование фактической себестоимости единицы работ и услуг;

— калькуляционная разница на единицу работы;

— отнесение калькуляционных разниц на счета потребите­лей услуг.

При определении последовательности закрытия аналити­ческих счетов целесообразно руководствоваться следующими принципами:

1. Вначале закрываются счета, не имеющие встречных ус­луг и счетов потребителей внутри счета 23.

2. Затем — не имеющие встречных услуг, но имеющие сче­та потребителей в пределах счета 23.

3. После этого — имеющие минимум встречных услуг и минимум счетов потребителей внутри счета 23.

4. В последнюю очередь закрываются счета, имеющие мак­симум встречных услуг и минимум счетов потребителей в пределах счета 23.

При такой последовательности закрытия счетов не будут допущены условности ни по себестоимости калькулируемой единицы, ни по сумме калькуляционной разницы за счет встречных услуг по незакрытым счетам, учтенным по плано­вой себестоимости.

Исходя из этого, каждая организация определяет последо­вательность закрытия аналитических счетов с учетом конкрет­ных условий хозяйствования.

После закрытия соответствующего счета он уже не прини­мает на себя калькуляционную разницу.

При закрытии счета 23 необходимо учитывать наличие внутреннего оборота, который должен исключаться по ко­личеству и по сумме; так как плановая оценка услуг самим себе до фактической не доводится, следовательно, при расче­те фактической себестоимости таких услуг из расчета исклю­чается самообслуживание по количеству и по сумме.

Таким образом, расчет себестоимости калькуляционной еди­ницы можно представить формулой:

где:

Фс — фактическая себестоимость единицы услуг;

Фз — фактические затраты за год;

Пз — плановая оценка услуг по закрытым счетам;

Пс — плановая оценка услуг по самообслуживанию;

Кф — фактический объем услуг за год;

Kз — фактический объем услуг по закрытым счетам;

Кс — фактический объем услуг по самообслуживанию. Для учета затрат, выхода услуг и списания калькуляцион­ной разницы используются учетные регистры: лицевой счет (производственный отчет) подразделения ф. 83-АПК, а также ф. 84-АПК, 11-АПК, 60-АПК, 62-АПК и др.

2.4.1. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг энергетических производств

Затраты по энергетическим производствам (электроснабже­нию, теплоснабжению, газоснабжению, холодильным установ­кам) учитывают на отдельных аналитических счетах.

В затраты по электроснабжению включаются стоимость элек­трической энергии, поступающей со стороны по установленным тарифам; оплата труда с отчислениями на социальные нужды электромонтеров, механиков и других работников, обслужива­ющих электросети; затраты на ремонт, износ электрооборудова­ния, другие расходы по эксплуатации линий электропередач.

Затраты по электроснабжению учитываются по дебету сче­та 23 субсчета «Энергетические производства» аналитическо­го счета «Электроснабжение» в разрезе соответствующих ста­тей затрат. Статьи затрат могут быть следующие:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды.

2. Топливо и энергия (для своих электростанций).

3. Содержание основных средств.

4. Работы и услуги.

5. Прочие затраты.

Распределение затрат по потребителям производится еже­месячно пропорционально количеству потребленной электро­энергии и ее плановой себестоимости.

В конце года после исчисления фактической себестоимос­ти электроэнергии плановая оценка корректируется до фак­тической.

Аналитический счет «Электроснабжение» в составе субсчета «Энергетические производства» обычно закрывается в первую очередь.

Объектом калькуляции является электроэнергия, кальку­ляционной единицей — 10 кВт/ч, Метод калькуляции — про­стой.

При определении себестоимости 10 кВт/ч в расчет прини­маются затраты и энергия, полученные как от собственных электростанций, так и поступающие со стороны.

При этом электроэнергия и затраты по электростанци­ям (электрогенераторам), смонтированным с доильными, стригальными, сварочными и другими агрегатами, в се­бестоимость электроэнергии не включаются (расходы по ним относятся в затраты соответствующих отраслей и про­изводств).

После исчисления фактической себестоимости 10 кВт/ч электроэнергии необходимо списать калькуляционную раз­ницу по потребителям электроэнергии, после чего аналити­ческий счет «Электроснабжение» закрывается и сальдо не имеет.

Порядок закрытия счета рассмотрим на примере.

Фактические затраты по электроснабжению (дебет счета) составили 75000 руб. Плановая себестоимость 10 кВт/ч — 2 руб.

В течение года использовано 400 кВт/ч электроэнергии (кре­дит счета):

для растениеводства — 45 тыс. кВт/ч на сумму 9000 руб.;

для животноводства — 110 тыс. кВт/ч на сумму 22000 руб.;

для промышленных производств — 150 тыс. кВт/ч на сум­му 30000 руб.;

для общехозяйственных нужд — 90 тыс. кВт/ч на сумму 18000 руб.;

для собственных нужд — 5 тыс. кВт/ч на сумму 1000 руб.

Фактическую себестоимость 10 кВт/ч электроэнергии определим по формуле:

Следовательно, калькуляционная разница составляет 0,126 руб., которую необходимо списать методом «красное сторно» по потребителям элетроэнергии в ведомости распределения отклонений (табл. 1).

Таблица 1

Ведомость распределения отклонений в себестоимости электроэнергии

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Потребители электроэнергии | Кол-во электро­энергии, тыс. кВт/ч | Калькуляционная разница, руб. | Дебет счетов |
| Растениеводство | 45 | -570 | 20/1 |
| Животноводство | 110 | -1392 | 20/2 |
| Промышленное производство | 150 | -1899 | 20/3 |
| Общехозяйст­венные нужды | 90 | -1139 | 26 |
| Самообслужива­ние | 5 | — |  |
|  |  |  |  |
| Итого |  | -5000 | Кредит |
|  |  |  | счета |
|  |  |  | « Электро­ |
|  |  |  | снабжение» |

В результате аналитический счет «Электроснабжение» за­крывается и сальдо не имеет.

Если аналитический счет «Электроснабжение» закрывает­ся не в первую очередь, то при исчислении фактической се­бестоимости 10 кВт/ч электроэнергии дополнительно из за­трат по электроснабжению исключается плановая оценка ус­луг, оказанных электроснабжением для тех производств, за­траты по которым уже распределены, т. е. счет уже закрыт, а из количества отпущенной электроэнергии соответственно исключается количество электроэнергии, отпущенной для таких производств.

В затраты по теплоснабжению включают затраты на произ­водство или покупку тепловой энергии и доведение ее до по­требителя: стоимость купленной тепловой энергии, оплата труда с отчислениями на социальные нужды работников, занятых обслуживанием теплохозяйства, стоимость топлива и электроэнергии, израсходованных на технологические цели по теп­лоснабжению, затраты на ремонт, износ основных средств (котельные, теплоцеха, тепломагистрали и т. д.), услуги собствен­ных вспомогательных производств и другие расходы.

Затраты собираются в дебетовой части счета 23 «Вспомога­тельные производства» субсчета «Энергетические производ­ства» на аналитическом счете «Теплоснабжение».

Статьи затрат могут быть аналогичны статьям затрат в элек­троснабжении.

Распределяются затраты по потребителям ежемесячно, про­порционально количеству потребленного тепла и его плано­вой себестоимости. В конце года плановая оценка тепла дово­дится до фактической.

Объектом калькуляции является тепловая энергия. Каль­куляционной единицей — 10 Гкал тепловой энергии. Метод калькуляции — простой.

Фактическая себестоимость 10 Гкал определятся по фор­муле (5.1).

После исчисления фактической себестоимости тепловой энер­гии списывается калькуляционная разница по потребителям пропорционально количеству отпущенной тепловой энергии и аналитический счет «Теплоснабжение» закрывается.

Аналитический счет «Теплоснабжение» может закрывать­ся перед закрытием аналитического счета «Электроснабже­ние», если теплохозяйство не потребляет услуги электрохо­зяйства.

В затраты по газоснабжению включаются стоимость по­купки газа, оплата труда с отчислениями на социальные нуж­ды работников, обслуживающих газовые сети, установки; сум­мы износа от стоимости сооружений и оборудования по газо­вым сооружениям и оборудованию, затраты на ремонт газо­вых систем и установок, и др.

Затраты по газоснабжению собираются в дебетовой части счета 23 «Вспомогательные производства» субсчета «Энерге­тические производства» аналитического счета «Газоснабже­ние» . Статьи затрат аналогичны статьям затрат в электро­снабжении.

Распределение затрат на потребителей (кредит счета «Га­зоснабжение») производится ежемесячно пропорционально количеству отпущенных кубических метров газа и плано­вой себестоимости 1 м3 газа. В конце отчетного года после исчисления фактической себестоимости 1 м газа плановая себестоимость газа доводится до фактических затрат и счет закрывается.

Объектом калькуляции является газ, калькуляционной еди­ницей — 1м3. Метод калькуляции — простой.

Фактическую себестоимость газа можно определить анало­гично исчислению себестоимости электрической и тепловой энергии, воды.

На затраты по холодильным установкам относят расходы по их содержанию и эксплуатации: оплата труда с отчислени­ями на социальные нужды работников, обслуживающих хо­лодильные установки, износ, ремонт холодильных установок и т. д.

Затраты по холодильным установкам собираются в дебето­вой части счета 23 «Вспомогательные производства» субсчета

 «Энергетические производства» аналитического счета «Холо­дильные установки». Статьи затрат аналогичны статьям за­трат в электроснабжении.

Затраты по холодильным установкам распределяют меж­ду складами, хранилищами и т. д. пропорционально объ­ему обслуживаемых помещений. После этого затраты спи­сывают на себестоимость охлаждаемой продукции пропор­ционально центнеро-дням ее хранения (кредит аналитичес­кого счета «Холодильные установки») и плановой себесто­имости 1 центнере-дня хранения. В конце года плановую себестоимость доводят до фактических затрат, после чего счет закрывается.

Объектом калькуляции являются услуги по охлаждению, калькуляционной единицей — 1 центнеро-день. Метод каль­куляции — простой, т. е. затраты, учтенные по дебету ана­литического счета «Холодильные установки», делят на ко­личество центнеро-дней хранения продукции всего. По на­йденной себестоимости 1 центнеро-дня хранения продук­ции затраты по холодильным установкам списывают на кон­кретную продукцию в зависимости от количества дней ее хранения.

# 2.4.2. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг водоснабжения

В затраты по водоснабжению включают: стоимость по­ступающей со стороны воды, оплату труда с отчислениями на социальные нужды работников, занятых подачей и доведе­нием воды до потребителей, затраты на содержание основных средств водоснабжения (водокачек, водопроводов и т. д.), сто­имость услуг собственных вспомогательных производств, стоимость работ, выполненных сторонними организациями и др.

Затраты по водоснабжению в течение года собираются в дебетовой части счета 23 «Вспомогательные производства» субсчета «Водоснабжение». Статьи затрат могут быть анало­гичны статьям затрат по электроснабжению.

Распределение затрат по потребителям (кредит субсчета «Водоснабжение») производится ежемесячно пропорциональ­но количеству отпущенной воды и ее плановой себестоимос­ти. В конце года после исчисления фактической себестои­мости воды ее плановая себестоимость доводится до факти­ческой.

Объектом калькуляции является вода, калькуляционной единицей — 1м3. Метод калькуляции — простой.

Фактическая себестоимость 1 м3 воды определяется по фор­муле (5.1.).

Затраты по содержанию насосных установок, обслуживаю­щих рисовые поля и используемых для подачи воды на фер­мы и пастбища, относятся на затраты соответствующих от­раслей растениеводства и животноводства и в себестоимость воды по водоснабжению не включаются.

После исчисления фактической себестоимости 1 м3 воды не­обходимо списать калькуляционную разницу по потребителям воды. Субсчет «Водоснабжение» закрывается и сальдо не имеет.

2.4.3. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг ремонтно-механических мастерских

Объектами учета затрат в ремонтно-механических мастер­ских являются отремонтированные объекты (трактора, ком­байны, оборудование и др.) или изготавливаемые изделия (малоценный инвентарь и др.).

Затраты мастерских делятся на прямые и цеховые. В состав прямых затрат включаются: оплата труда с отчис­лениями на социальные нужды рабочих, занятых ремонтом объектов или изготовлением изделий, стоимость израсходо­ванных запасных частей, ремонтных материалов, топлива» смазочных материалов, затраченных на ремонт и изготовле­ние объектов.

Прямые затраты группируют в журнале учета затрат на ана­литических счетах по видам ремонтов (работ) и изготовляемым изделиям на основании ведомостей дефектов машин, лимитно-заборных карт, накладных, нарядов по каждой ремонтируемой машине и прочим работам по изготовлению изделий и инвента­ря. Здесь же учитывают и затраты по ремонту и техническому обслуживанию, произведенному непосредственно в бригадах, за­траты на ремонт, выполняемый в сторонних организациях.

В течение года фактические (прямые и цеховые) затраты собираются в дебетовой части счета 23 субсчета «Ремонтно-мехалические мастерские». При этом могут использоваться следующие статьи затрат:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды.

2. Запасные части и ремонтируемые объекты.

3. Работы и услуги.

4. Цеховые расходы мастерских.

5. Прочие затраты.

Предварительно цеховые расходы мастерских собираются на отдельном аналитическом счете. К ним относят оплату труда с отчислениями на социальные нужды цехового персонала (за­ведующего мастерской, механика, бухгалтера), расходы на ре­монт, износ основных средств мастерской (здания, оборудования). Цеховые расходы ремонтной мастерской могут учитываться по

следующим статьям:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды.

2. Затраты на содержание основных средств,

3. Расходы на мероприятия по технике безопасности и охране труда.

4. Прочие расходы.

В течение года ежемесячно цеховые расходы в плановых размерах (пропорционально прямой зарплате рабочих) спи­сываются на себестоимость выполненных работ в ремонтно-механических мастерских (кредит аналитического счета «Це­ховые расходы»), а в конце года плановый размер цеховых расходов корректируется до фактических затрат, при этом часть их относится на незавершенное производство.

Следовательно, аналитический счет «Цеховые расходы» закрывается первым в составе субсчета «Ремонтные мастер­ские».

В течение года фактическая себестоимость законченного ремонта или изготовленного объекта в ремонтной мастерской списывается на те производства, для которых выполнялись работы, и оформляется записью: дебет счетов 20/1, 20/2, 20/ 3, 12, 26 и другие кредит счета «Ремонтно-механическая мас­терская ».

В связи с этим объектами калькуляции в ремонтно-механических мастерских являются отремонтированные объекты и изготовленные изделия, калькуляционной единицей — 1 шт. Метод калькуляции — простой.

Фактическую себестоимость отремонтированного объекта или изготовленного изделия можно определить по формуле:

Фс = Пз + Пц +(-) Оц (2)

где Фс — фактическая себестоимость отремонтированного объекта или изготовленного изделия;

Пз — фактические прямые затраты в течение года;

Пц ,— плановый размер цеховых расходов в течение года;

Оц — отклонения фактических цеховых расходов от пла­новых в конце года.

Например, по данным журнала учета затрат в ремонтной мастерской, затраты на ремонт зерноуборочного комбайна составили 12800 руб., в том числе затраты на оплату труда — 3200 руб. Плановый размер цеховых расходов мастерской по отношению к прямым расходам на оплату труда равняется 10% . Следовательно, на ремонт комбайна следует отнести 320 руб. (3200 : 100х10) цеховых расходов. Это оформляется за­писью: дебет счета «Ремонтная мастерская» и кредит счета «Цеховые расходы». Фактическая себестоимость ремонта ком­байна составит 13120 руб. (12800 + 320 тыс.), которая по окончании ремонта списывается: дебет счета 20 «Растение­водство», кредит счета 23 «Ремонтная мастерская».

В конце года на тех же потребителей услуг мастерской от­носят отклонения фактических цеховых расходов от плано­вых методом дополнительного списания или сторнирования.

После чего субсчет «Ремонтная мастерская» закрывается и сальдо не имеет.

Для этих целей можно составлять ведомость распределе­ния цеховых расходов. Рассмотрим на конкретном примере порядок списания цеховых расходов.

1. Цеховые расходы ремонтной мастерской за год состави­ли 9800 руб. (дебет счета 23 субсчет «Ремонтно-механические мастерские», аналитический счет «Цеховые расходы»).

2. В течение года списаны цеховые расходы в плановой оценке на конкретные ремонтируемые и изготавливаемые объекты в размере 7200 руб. (кредит аналитического счета «Цеховые расходы»).

3. Отклонения фактических цеховых расходов от плано­вых + 2600 руб.

4. Прямая зарплата в основных затратах — 18000 руб.

5. Отклонения фактических затрат от плановых на 1 руб. прямой зарплаты (стр. 3 : стр. 4) составляют 0,1444 руб.

Путем умножения данного отклонения (0,1444 руб.) на базу распределения (прямую зарплату рабочих) можно уста­новить сумму отклонений фактических цеховых расходов от плановых по потребителям (табл. 2).

Следовательно, исчисление фактической себестоимости от ремонтированных объектов и изготавливаемых изделий в ремонтно-механических мастерских сводится к коррек­тировке цеховых расходов, так как прямые затраты в тече­ние года учтены и списаны на конкретные объемы учета в фактических суммах, а цеховые расходы — лишь в плано­вой оценке.

После распределения корректировки цеховых расходов за­траты ремонтной мастерской по выполненным работам будут списаны на объекты учета (аналитические счета тех произ­водств, для которых выполнялись ремонтные работы) в фак­тической сумме.

Таблица 2

Ведомость распределения отклонений фактических цеховых расходов ремонтной мастерской от плановых

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Ремонтируемые объекты основ­ных средств и изготавли­ваемые пред­ меты | Прямая з/плата рабочих, руб. (база распреде­ления) | Сумма отклонений, руб. | Дебет счетов |
| Ремонт зерноуборочных комбайнов  | 2000  | +289  | 20/1  |
| Ремонт коровника  | 3000 | +433 | 20/2 |
| Ремонт мельницы  | 1800 | +260 | 20/3 |
| Изготовление инструментов | 3200 | +462 | l2 |
| Изготовление основных средств | 5400 | +780 | 08 |
| Услуги на сторону | 2600 | 376 | 46 |
| Всего:  | 18000 | 2600 | Кредит счета 23 аналит. |
|  |  |  | счет |
|  |  |  | «Цеховые |
|  |  |  | расходы» |
|  |  |  |  |

В небольших мастерских в течение года цеховые расходы ежемесячно не списываются, а накапливаются на отдельном аналитическом счете. В конце года фактические цеховые рас­ходы распределяются на ремонтируемые и изготавливаемые объекты пропорционально прямой оплате труда производствен­ных рабочих.

#

# 2.4.4. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг автотранспорта

Затраты по эксплуатации грузового автомобильного тран­спорта группируются в накопительной ведомости учета работ этого транспорта, записи в которой производят на основании путевых листов и товарно-транспортных накладных. Учет затрат по автотранспорту рекомендуется вести раздельно с учетом специализации автомобилей. Для этого к счету 23 «Вспомогательные производства» субсчета «Автомобильный транспорт» открываются отдельные аналитические счета;

— Грузовой автотранспорт;

— Специализированный автотранспорт (тягачи, автокраны, пожарные и т. д.);

— Пассажирский автотранспорт (автобусы, грузовые ма­шины, переоборудованные для перевозки людей);

— Цеховые расходы (общегаражные).

В затраты по эксплуатации грузового автотранспорта отно­сят стоимость нефтепродуктов, суммы амортизационных от­числений по транспорту, затраты на ремонт, технический уход, восстановление тин, стоимость обтирочного материала, спец­одежды, затраты на оплату труда с отчислениями на социаль­ные нужды водителей, и т. д.

При учете затрат могут использоваться следующие статьи:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды.

2. Нефтепродукты.

3. Затраты на содержание основных средств.

4. Работы и услуги.

5. Цеховые расходы.

6. Прочие затраты.

К цеховым расходам относят суммы амортизационных от­числений на здание гаража, затраты на ремонт отопления, освещение гаража, на оплату труда с отчислениями на соци­альные нужды персонала (заведующий, диспетчер, сторож и т. д.).

Цеховые расходы предварительно учитывают на отдель­ном аналитическом счете «Цеховые расходы». В конце от­четного периода их распределяют и включают в себестои­мость грузовых и пассажирских перевозок пропорциональ­но машино-дням пребывания в организации (кредит счета «Цеховые расходы»).

Распределение затрат по автотранспорту производится еже­месячно по потребителям услуг пропорционально объему ра­бот в тонно-километрах и их плановой себестоимости с кор­ректировкой в конце года до уровня фактических затрат. При этом затраты по пассажирскому транспорту и по специаль­ным машинам относятся на потребителей услуг пропорцио­нально количеству машино-дней и их плановой себестоимос­ти (кредит счетов «Грузовой автотранспорт», «Специальный' автотранспорт», «Пассажирский автотранспорт»).

В связи с этим объектом калькуляции по автотранспорту является тонно-километры и работа машины. Калькуляцион­ными единицами являются 10 т/км и 1 машино-день.

Перед определением себестоимости услуг автомобильно­го транспорта затраты необходимо уменьшить на стоимость оприходованного отработанного масла, шин, пригодных к использованию (кредит счета «Автотранспорт»).

В конце года фактическую себестоимость 10 т/км можно определить по формуле:

(3)

где

 ФС — фактическая себестоимость 10 т/км, руб.;

ФЗ — фактические затраты по грузовому автотранспор­ту, руб.;

ПЗ — плановая оценка услуг тем потребителям, затра­ты которых уже распределены (счет закрыт), руб.;

ПС — плановая оценка услуг по самообслуживанию, руб.;

ПП — плановая оценка услуг по перевозке людей (если грузовой автотранспорт перевозил людей), руб.;

CВ — стоимость возвратных отходов (отработанного мас­ла и т. д.), руб.;

Кф — фактический объем работ за год, т/км;

KЗ — фактический объем работ для тех потребителей, затраты по которым уже распределены (счет за­крыт), т/км;

КС, — фактический объем работ, выполненных для са­мообслуживания, т/км.

Аналогичным образом исчисляется фактическая себестои­мость одного машино-дня по пассажирскому автотранспорту и специальному грузовому транспорту. После того плановая оценка услуг доводится до фактической методом дополнитель­ного списания или сторнирования, счет закрывается и сальдо не имеет.

Рассмотрим на примере, как рассчитывается фактическая себестоимость 10 т/км. Допустим, что затраты по эксплуата­ции грузового автотранспорта за год составили 258700 руб. (дебет счета «Грузовой автотранспорт»), В течение года грузо­вым автотранспортом отработано 796000 т/км по плановой себестоимости 10 т/км 3,3 руб. на сумму 262680 руб. (кредит счета «Грузовой автотранспорт») в том числе:

в растениеводстве — 220000 т/км на сумму 72600 руб., в животноводстве — 430000 т/км на сумму 141900 руб., на пилораме — 80000 т/км на сумму 26400 руб., на самообслуживании — 28000 т/км на сумму 9240 руб., для сторонних организаций — 38000 т/км на сумму 12540 руб.

Кроме того, в течение года от грузовых автомашин оприхо­довано отработанного масла на сумму 180 руб. (кредит счета «Грузовой автотранспорт»).

Чтобы закрыть счет, необходимо исчислить фактическую себестоимость 10 т/км по формуле (3):

Следовательно, фактическая себестоимость 10 т/км оказа­лась ниже плановой на 0,05 руб., поэтому калькуляционную разницу необходимо списать методом «красное сторно» по пот­ребителям (табл. 3).

Таблица 3

Ведомость распределения отклонений в себестоимости работ грузового автотранспорта

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Потребители услуг | Объем работ,т/км |  | Сумма отклоненийруб. |  | В дебет |
|  |  |  |  |  |  |
| Растениеводство | 220000 |  | 1192 |  | 20/1 |
|  |  |  |  |  |  |
| Животноводство | 430000 |  | 2329 |  | 20/2 |
|  |  |  |  |  |  |
| Пилорама | 80000 |  | 433 |  | 20/3 |
|  |  |  |  |  |  |
| Сторонние организации | 38000 |  | 206 |  | 46 |
|  |  |  |  |  |  |
| Итого | 768000 |  | 4160 |  | Кредит |
|  |  |  |  |  | счета «Грузовой автотран­спорт» |

В результате списания калькуляционной разницы счет «Гру­зовой автотранспорт» закрывается и сальдо не имеет.

Распределять калькуляционную разницу нужно не всегда на те счета, на которые относились в течение года затраты по автотранспорту. Например, их можно не относить на расходы по доставке кормов, а списывать непосредственно на живот­новодство.

В сельскохозяйственных организациях используются и спе­циальные автомобили: молоковозы, бензовозы. Но в связи с сезонностью производства в течение года такие автомобили выполняют значительно меньший объем работ, чем бортовые, а следовательно, себестоимость одного тонно-километра бор­товых машин значительно выше.

Установленный Методическими рекомендациями по пла­нированию, учету и калькулированию себестоимости продук­ции (работ, услуг) в сельском хозяйстве, утвержденными Мин­сельхозпродом России от 04.07.1996 г. № П-4-24/2068, поря­док учета затрат на эксплуатацию автомобильного транспор­та несовершенен, так как он не обеспечивает обособленного, исчисления себестоимости работ, выполненных грузовыми автомашинами специального назначения (бензовозы, молоко­возы) и бортовыми, в результате чего искажаются фактичес­кие затраты на производство и реализацию сельскохозяйствен­ной продукции. На наш взгляд, учет затрат по специальным грузовым автомашинам надо вести по видам автомобилей, а затраты по ним списывать на потребителей услуг. Например, затраты по эксплуатации молоковозов включать в полную себестоимость молока.

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

Затраты по эксплуатации машинно-тракторного парка груп­пируются в накопительной ведомости учета работы, записи в которой производят на основании путевых листов, ведомости распределения износа (амортизации), отчислений в ремонт­ный фонд и других распределительных затрат.

Машинно-тракторный парк может использоваться на по­левых и транспортных работах. Следовательно, в учете необ­ходимо разграничить выход услуг. Поэтому к счету 23 суб­счета «Машинно-тракторный парк» могут открываться ана­литические счета «Машинно-тракторный парк на полевых работах» и «Машинно-тракторный парк на транспортных работах».

В затраты по эксплуатации машинно-тракторного парка включают оплату труда с отчислениями на социальные нуж­ды трактористов-машинистов, стоимость нефтепродуктов, из­расходованных на работу тракторного парка, сумму амортизационных отчислений, затрат на ремонт тракторов, и т. д.

Учет этих затрат в течение года осуществляется в дебето­вой части счета 23 субсчета «Машинно-тракторный парк».

Учет затрат по эксплуатации машинно-тракторного парка на полевых работах имеет особенности. Затраты по узкоспе­циализированным сельскохозяйственным машинам учитыва­ются в составе счета 20/1 «Растениеводство». Затраты по эк­сплуатации тракторов, такие как оплата с отчислениями на социальные нужды трактористов-машинистов, занятых на полевых работах, и стоимость нефтепродуктов, израсходован­ных на полевые работы машинно-тракторным парком, в со­ставе счета 23 не учитываются, а включаются в затраты рас­тениеводства. Остальные затраты по эксплуатации машинно-тракторного парка на полевых работах можно учитывать в течение года в составе счета 20/1 «Растениеводство» на от­дельном аналитическом счете как нераспределенные затраты или на аналитическом счете «МТП на полевых работах» в составе 23-го счета.

В конце года эти расходы распределяются по культурам пропорционально выполненным работам в условных эталон­ных гектарах.

Учет затрат по эксплуатации машинно-тракторного парка на транспортных работах можно вести по статьям:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды.

2. Затраты на содержание основных средств (нефтепродук­ты, износ, ремонт основных средств).

3. Работы и услуги.

4. Цеховые расходы.

5. Прочие затраты.

Цеховые расходы по машинно-тракторному парку учиты­вают и распределяют аналогично цеховым расходам ремонтно-механической мастерской.

Распределяют затраты по эксплуатации машинно-трактор­ного парка на транспортных работах ежемесячно по потреби­телям, пропорционально объему выполненных работ в тонно-километрах и плановой их себестоимости. Поэтому объектом калькуляции в этом случае являются тонно-километры, каль­куляционной единицей — 1 т/км.

Метод калькуляции используется простой. Порядок ис­числения себестоимости 1 т/км аналогичен методике исчис­ления фактической себестоимости услуг грузового автотранс­порта.

После исчисления фактической себестоимости 1 т/км тран­спортных работ калькуляционная разница списывается по по­требителям услуг, счет закрывается и сальдо не имеет.

В условиях хозяйственного расчета необходимо знать фак­тическую себестоимость одного эталонного гектара, выпол­ненного машинно-тракторным парком на полевых работах. Для этого к нераспределенным затратам прибавляют сумму начисленной оплаты труда с отчислениями на социальные нужды трактористов, занятых на полевых работах, и стои­мость нефтепродуктов, израсходованных во время полевых работ, и рассчитывается фактическая себестоимость одного эталонного гектара. Этот показатель используется для анали­за работы машинно-тракторного парка.

# 2.4.6. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг гужевого транспорта

В себестоимость услуг гужевого транспорта включаются за­траты на корм, амортизационные отчисления (износ) по рабо­чему скоту (кроме оленей и волов), построек, транспортного инвентаря и сбруи, затраты на профилактические ветеринар­ные мероприятия, ковку лошадей, колесную мазь, содержа­ние обслуживающего персонала.

Затраты по гужевому транспорту собираются в дебетовой части счета 23 субсчета «Гужевой транспорт». При этом мо­гут использоваться следующие статьи затрат:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды.

2. Средства защиты животных.

3. Корма.

4. Содержание основных средств

5. Работы и услуги.

6. Прочие затраты.

Стоимость услуг гужевого транспорта распределяют еже­месячно по потребителям, исходя из плановой себестоимости рабочего дня (в конце года корректируется до уровня факти­ческой в результате исчисления фактической себестоимости услуг) пропорционально количеству отработанных дней (кре­дит счета 23 субсчет «Гужевой транспорт»).

Объектом калькуляции являются услуги гужевого тран­спорта, калькуляционной единицей — один рабочий день. Метод калькуляции —исключение затрат на побочную про­дукцию.

Себестоимость одного рабочего дня можно определить по формуле;

 (4)

где

ФС — фактическая себестоимость одного рабочего дня, руб.;

ФЗ — фактические затраты по содержанию рабочего ско­та (дебет аналитического счета «Гужевой транс­порт»), руб.;

ПП — стоимость побочной продукции (навоз, шерсть-линька, приплод), руб.;

ПС - плановая оценка услуг по самообслуживанию, руб.;

ПЗ — плановая оценка услуг для тех производств (по­требителей), затраты по которым уже распреде­лены (счет закрыт), руб.;

Кф — общее время работы, раб. дн.;

КС — время, затраченное на самообслуживание, раб. дн.;

KЗ — время, затраченное на производства (потребите­лей), затраты по которым уже распределены (счет закрыт), раб. дн.

При этом рабочий день лошади, вола, верблюда, осла, мула, оленя условно принимается за единицу.

Расходы по содержанию молодняка рабочего скота в об­щую сумму затрат по гужевому транспорту не включаются, а учитываются отдельно.

Для определения количества рабочих дней среднегодовое поголовье рабочего скота умножают на количество рабочих дней в среднем на голову в год (250 — 240 дней).

Побочной продукцией при содержании гужевого транспор­та является приплод рабочего скота, навоз, шерсть-линька, конский волос.

Приплод рабочего скота оценивается следующим обра­зом: себестоимость одной головы рабочих лошадей, ослов, мулов, оленей исчисляют по стоимости 60, а верблюдов — 120 кормо-дней содержания взрослых животных. Поэтому для оценки приплода необходимо определить себестоимость одного кормо-дня путем деления всей суммы затрат по со­держанию рабочего скота (без стоимости навоза, конского волоса, шерсти-линьки) на общее количество кормо-дней рабочего скота.

Побочная продукция — навоз — оценивается нормативом по уборке, транспортировке на поля или места хранения;

шерсть-линька, конский волос — по ценам возможной реали­зации.

Рассмотрим на примере способ исчисления фактической себестоимости одного рабочего дня гужевого транспорта.

В течение года в сельскохозяйственной организации затра­ты на содержание 55 рабочих лошадей составили 52645 руб. Количество кормо-дней по рабочему скоту — 20075 (50х365) (дебет счета 23 субсчет «Гужевой транспорт»).

Отработано рабочим скотом 13750 рабочих дней за год (55х250) по плановой себестоимости одного рабочего дня 3 руб. (кредит счета 23 субсчет «Гужевой транспорт»), в том числе:

в растениеводстве — 3000 раб. дн. на сумму 9000 руб.;

в животноводстве — 4525 раб. дн. на сумму 13575 руб.;

на мельнице — 2480 раб. дн. на сумму 7440 руб.;

для общехозяйственных нужд — 1000 раб. дн. на сумму 3000 руб.;

на самообслуживании — 2745 раб. дн. на сумму 8235 руб. Получено побочной продукции (кредит счета 23 субсчет «Гу­жевой транспорт»:

а) навоза — на сумму 700 руб. (затраты на уборку, тран­спортировку навоза);

б) шерсти-линьки на сумму 1300 руб. (цены возможной реализации);

в) приплода — 8 голов.

Для оценки приплода определяем фактическую себестои­мость одного кормо-дня: все затраты по содержанию пого­ловья рабочего скота за год уменьшаем на стоимость побоч­ной продукции (52645 — 1300 — 700 = 50645 руб.) и делим на количество кормо-дней (20075), в результате получаем се­бестоимость одного кормо-дня — 2,52 руб. Затем оцениваем приплод.

Стоимость 1 головы — 2,52 руб. х 60 кормо-дней = = 151,2 руб.,

8 голов — 151,2 руб.х8 =1209,6 руб.

Для исчисления фактической себестоимости одного рабо­чего дня пользуемся формулой (4);

Калькуляционная разница составит 0,74 руб., которая под­лежит списанию по потребителям дополнительной записью, так как фактическая себестоимость оказалась выше плано­вой. Для этого составляется ведомость (табл. 4).

Таблица 4

Ведомость распределения отклонений в себестоимости услуг гужевого транспорта

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Потребители | Сумма | Дебет счетов |
| услуг | отклонений, |  |
|  | руб. |  |
| Растениеводство | 2220 | 20/1 |
| Животноводство | 3349 | 20/2 |
| Мельница | 1835 | 20/3 |
| Общехозяйственные |  |  |
| расходы | 740 | 26 |
| Итого: | 8144 | Кредит |
|  |  | счета 23 |
|  |  | субсчет |
|  |  | «Гужевой |
|  |  | транспорт» |

**Заключение.**

В заключении хотелось бы сделать краткие выводы по написанной работе. В отечественном учете состав себестоимости продукции уста­навливается государством и определен в Положении о соста­ве затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, ус­луг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли. На основе это­го Положения соответствующие министерства и ведомства разрабатывают отраслевые положения о составе затрат и ме­тодические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции, работ, услуг для подве­домственных организаций.

Для организации учета затрат на производство огромное значение имеет выбор синтетических и аналитических счетов и объектов калькуляции. Из-за сложности процесса произ­водства и разнообразия затрат на предприятиях АПК исполь­зуют следующие счета: 20 «Основное производство»; 23 «Вспомогательные производства»; 25 «Общепроизводственные расходы»; 26 «Общехозяйственные расходы»; 28 «Брак в производстве»; 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»; 31 «Расходы будущих периодов»; 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

По дебету названных счетов указывают расходы, а по кре­диту — их списание. Аналитические счета открываются на каждый объект учета затрат. Объекты учета затрат зависят от отраслей и видов производства.

В сельскохозяйственных организациях объектами учета затрат могут быть возделыва­емые культуры (ячмень, подсолнечник и др.), виды работ (подъем зяби, текущий ремонт основных средств, снегозадер­жание и др.), виды животных (основное стадо крупного рога­того скота молочного направления, молодняк свиней от 2 до 4 месяцев, и др.) и т. д. В перерабатывающих отраслях АПК объектами учета могут выступать отдельные переделы (пере­работка молока на сливки, переработка сливок на масло, из­готовление кирпича-сырца и др.), виды работ и т. д.

Допускается открывать аналитические счета не на каждый объект, а на их группу. Аналитический учет затрат на произ­водство организуется таким образом, чтобы объекты учета про­изводственных затрат максимально совпадали с объектами калькуляции. Объекты калькуляции представляют собой от­дельные виды готовой продукции, изделий, полуфабрикатов, работ и услуг, себестоимость которых определяется. Чем боль­ше объекты учета и объекты калькуляции будут совпадать, тем больше затрат на производство будет включаться в себе­стоимость конкретного вида продукции по прямым призна­кам, а поэтому точнее будет исчислена себестоимость продук­ции.

В сельскохозяйственных организациях объекты учета про­изводственных затрат и объекты калькуляции зачастую не совпадают, так как из основного производства получают не­сколько видов сопряженной продукции. Например, в живот­новодстве одним из объектов учета производственных затрат является основное стадо молочного скота, а объектом калькуляции по данному объекту учета затрат — приплод, молоко и т. д.

Перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг) определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, ус­луг) с учетом характера и структуры производства.

Так, для сельскохозяйственных организаций установлены следующие типовые статьи затрат:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды.
2. Семена и посадочный материал.
3. Удобрения минеральные и органические.
4. Средства защиты растений и животных.
5. Корма.
6. Сырье для переработки.
7. Содержание основных средств. В том числе:

а) нефтепродукты;

б) амортизация (износ) основных средств;

в) ремонт основных средств.

1. Работы и услуги.
2. Организация производства и управления.
3. Платежи по кредитам.
4. Потери от падежа животных.
5. Прочие затраты.

На основании типовой номенклатуры статей затрат с уче­том конкретных условий хозяйствования в сельскохозяйствен­ных организациях для каждой отрасли формируется конкрет­ная номенклатура статей затрат.

Растениеводство — одна из главных и специфических от­раслей сельского хозяйства — отличается сезонным характе­ром работ. Производственные затраты осуществляются нерав­номерно в разное время года. Выход продукции обусловлен сроками созревания растений и происходит в период уборки урожая. От урожая получают основную и побочную продук­цию (солому, полову, ботву и т. д.). В процессе производства параллельно осуществляются затраты под урожай текущего года и под урожай будущих лет. Технологический процесс включает несколько этапов:

— подготовку почвы к посеву (пахота, боронование, куль­тивация и т. д.);

— посев (посадка);

— уход за растениями;

— уборку урожая.

Следовательно, в растениеводстве неизбежно постоянное на­личие незавершенного производства. Все эти особенности не­обходимо учитывать при организации учета и исчисления се­бестоимости продукции.

При аналитическом учете следует разграничивать учет за­трат под урожай текущего года и под урожай будущих лет по видам выполняемых работ, по культурам, к возделыванию которых относятся затраты.

В связи с этим все аналитические счета растениеводства можно объединить в следующие группы:

1) по затратам, непосредственно связанным с процессом производства, подлежащим распределению, так как в момент совершения их невозможно отнести к затратам на производ­ство конкретной культуры:

— содержание основных средств, используемых в растени­еводстве;

— орошение;

— осушение;

— известкование и гипсование почв.

2) по затратам на отдельные культуры и группы культур (озимые зерновые, яровые зерновые, садоводство и т. д.);

3) по затратам на кормопроизводство (силосование, затра­ты на приготовление сенажа, затраты по приготовлению тра­вяной муки и т. п.);

4) по учету незавершенного производства (посев озимых зерновых культур, подъем зяби, посев под зиму овощных культур и др.).

Таким образом, объекты учета затрат в растениеводстве могут быть самые различные, а метод уче­та затрат — попроцессный.

Учет затрат и выхода продукции растениеводства ведется на счете 20 «Основное производство» субсчета «Растениевод­ство» на соответствующих аналитических счетах по следую­щим статьям затрат:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды.

2. Семена и посадочный материал.

3. Удобрения органические и минеральные.

4. Средства защиты растений.

5. Содержание основных средств:

а) нефтепродукты;

б) износ основных средств;

в) ремонт основных средств.

6. Работы и услуги.

7. Организация производства и управления.

8. Платежи по кредитам.

9. Прочие затраты.

При осуществлении затрат на основании первичных и свод­ных документов делается запись: дебет счета 20 субсчет «Рас­тениеводство» соответствующие аналитические счета кредит счетов 70, 69, 10, 02, 23, 25, 26 и других в зависимости от вида расходов.

Готовая продукция растениеводства, полученная в резуль­тате сбора урожая, приходуется в течение года по плановой себестоимости. При этом делается запись: дебет счетов 40, 10 кредит счета 20 субсчет «Растениеводство».

Фактические затраты на производство продукции растение­водства можно определить только в конце отчетного года, когда будут закрыты счета 23, 25, 26, списаны затраты по пчело­водству в части, приходящейся на опыление сельскохозяй­ственных культур, установлены и определены затраты по по­гибшим посевам, распределены затраты по орошению, гипсо­ванию, известкованию почв и т. д.

Следовательно, к закрытию счета 20 «Растениеводство» можно приступать, когда в дебетовой части счета будут отра­жены суммы калькуляционных разниц по счету 23 «Вспомо­гательные производства», а также распределены и включены в затраты растениеводства общепроизводственные и общехо­зяйственные расходы.

К вспомогательным производствам сельскохозяйственных организаций относят ремонтные мастерские, ремонт зданий и сооружений, машинно-тракторный парк, автомобильный транспорт, энергетические производства (электро-, тепло-, газоснабжение, холодильные установки), водоснабжение, гу­жевой транспорт и др. Ремонтные мастерские могут выде­ляться в подсобные промышленные производства, состоящие на балансе сельскохозяйственной организации.

Для учета затрат и выхода услуг по вспомогательным про­изводствам в Плане счетов предназначен счет 23 «Вспомога­тельные производства». К нему могут открываться субсчета (см. приложение 2), аналитические счета в соответствии с на­личием вспомогательных производств в организациях и видом оказываемых ими услуг. По дебету счета учитываются затра­ты по соответствующим аналитическим счетам в р резе ста­тей затрат. При этом составляется бухгалтерская запись: дебет счета 23 кредит счетов 70, 69,10, 76, 12, 13, 02 и т. д.

В кредитовой части счета в течение года отражается пла­новая оценка услуг по потребителям пропорционально объ­ему оказанных услуг и плановой себестоимости единицы услуг. При этом составляется бухгалтерская запись: дебет счетов 20, 23, 25, 26, 31, 46 и других кредит счета 23.

В конце отчетного года плановая оценка услуг доводится до фактической в результате исчисления фактической себестои­мости услуг. Выявленные расхождения между плановой и фак­тической себестоимостью составляют калькуляционную разни­цу, которая списывается на тех же потребителей дополнитель­ной записью, если фактическая себестоимость окажется выше плановой, и методом «красное сторно», если фактическая се­бестоимость окажется ниже плановой.

После списания калькуляционной разницы счет 23 закры­вается и сальдо не имеет.

В связи с тем, что вспомогательные производства выполняют работы и услуги для всех отраслей организации, счет 23 закры­вается в первую очередь. Необходимо отметить, что при закры­тии аналитических счетов особое внимание обращается на после­довательность. Нужно учитывать конкретные условия каждого предприятия и выбирать наиболее оптимальную последователь­ность, в основу которой должен быть положен принцип мини­мального допуска условностей. Известно, что при закрытии сче­тов наибольшее число условностей приходится на долю тех, ко­торые закрываются первыми, поскольку они не принимают на себя сумм корректировки последующих счетов, а счета, закры­ваемые в последнюю очередь, учитывают калькуляционные раз--ницы, списываемые со всех ранее закрытых.

Таким образом, закрытие бухгалтерских счетов возможно лишь в том случае, если каждый из них в последующих рас­четах уже не используется и в дальнейшем на него не отно­сятся никакие суммы калькуляционных разниц.

Работа по закрытию счета 23 сводится к следующему. По каждому виду вспомогательных производств определяются:

— фактические затраты;

— цеховые расходы, подлежащие распределению;

— отклонения цеховых расходов, подлежащих списанию, от сумм этих расходов, распределенных в течение года по плановому проценту;

— калькулирование фактической себестоимости единицы работ и услуг;

— калькуляционная разница на единицу работы;

— отнесение калькуляционных разниц на счета потребите­лей услуг.

При определении последовательности закрытия аналити­ческих счетов целесообразно руководствоваться следующими принципами:

1. Вначале закрываются счета, не имеющие встречных ус­луг и счетов потребителей внутри счета 23.

2. Затем — не имеющие встречных услуг, но имеющие сче­та потребителей в пределах счета 23.

3. После этого — имеющие минимум встречных услуг и минимум счетов потребителей внутри счета 23.

4. В последнюю очередь закрываются счета, имеющие мак­симум встречных услуг и минимум счетов потребителей в пределах счета 23.

При такой последовательности закрытия счетов не будут допущены условности ни по себестоимости калькулируемой единицы, ни по сумме калькуляционной разницы за счет встречных услуг по незакрытым счетам, учтенным по плано­вой себестоимости.

Исходя из этого, каждая организация определяет последо­вательность закрытия аналитических счетов с учетом конкрет­ных условий хозяйствования.

Затраты по энергетическим производствам (электроснабже­нию, теплоснабжению, газоснабжению, холодильным установ­кам) учитывают на отдельных аналитических счетах.

В затраты по электроснабжению включаются стоимость элек­трической энергии, поступающей со стороны по установленным тарифам; оплата труда с отчислениями на социальные нужды электромонтеров, механиков и других работников, обслужива­ющих электросети; затраты на ремонт, износ электрооборудова­ния, другие расходы по эксплуатации линий электропередач.

В затраты по водоснабжению включают: стоимость по­ступающей со стороны воды, оплату труда с отчислениями на социальные нужды работников, занятых подачей и доведе­нием воды до потребителей, затраты на содержание основных средств водоснабжения (водокачек, водопроводов и т. д.), сто­имость услуг собственных вспомогательных производств, стоимость работ, выполненных сторонними организациями и др.

Объектами учета затрат в ремонтно-механических мастер­ских являются отремонтированные объекты (трактора, ком­байны, оборудование и др.) или изготавливаемые изделия (малоценный инвентарь и др.).

Затраты мастерских делятся на прямые и цеховые. В состав прямых затрат включаются: оплата труда с отчис­лениями на социальные нужды рабочих, занятых ремонтом объектов или изготовлением изделий, стоимость израсходо­ванных запасных частей, ремонтных материалов, топлива» смазочных материалов, затраченных на ремонт и изготовле­ние объектов.

Прямые затраты группируют в журнале учета затрат на ана­литических счетах по видам ремонтов (работ) и изготовляемым изделиям на основании ведомостей дефектов машин, лимитно-заборных карт, накладных, нарядов по каждой ремонтируемой машине и прочим работам по изготовлению изделий и инвента­ря. Здесь же учитывают и затраты по ремонту и техническому обслуживанию, произведенному непосредственно в бригадах, за­траты на ремонт, выполняемый в сторонних организациях.

Затраты по эксплуатации грузового автомобильного тран­спорта группируются в накопительной ведомости учета работ этого транспорта, записи в которой производят на основании путевых листов и товарно-транспортных накладных. Учет затрат по автотранспорту рекомендуется вести раздельно с учетом специализации автомобилей. Для этого к счету 23 «Вспомогательные производства» субсчета «Автомобильный транспорт» открываются отдельные аналитические счета;

— Грузовой автотранспорт;

— Специализированный автотранспорт (тягачи, автокраны, пожарные и т. д.);

— Пассажирский автотранспорт (автобусы, грузовые ма­шины, переоборудованные для перевозки людей);

— Цеховые расходы (общегаражные).

В затраты по эксплуатации грузового автотранспорта отно­сят стоимость нефтепродуктов, суммы амортизационных от­числений по транспорту, затраты на ремонт, технический уход, восстановление тин, стоимость обтирочного материала, спец­одежды, затраты на оплату труда с отчислениями на социаль­ные нужды водителей, и т. д.

Затраты по эксплуатации машинно-тракторного парка груп­пируются в накопительной ведомости учета работы, записи в которой производят на основании путевых листов, ведомости распределения износа (амортизации), отчислений в ремонт­ный фонд и других распределительных затрат.

В себестоимость услуг гужевого транспорта включаются за­траты на корм, амортизационные отчисления (износ) по рабо­чему скоту (кроме оленей и волов), построек, транспортного инвентаря и сбруи, затраты на профилактические ветеринар­ные мероприятия, ковку лошадей, колесную мазь, содержа­ние обслуживающего персонала.

Затраты по гужевому транспорту собираются в дебетовой части счета 23 субсчета «Гужевой транспорт».

Таким образом на предприятии АОЗТ «Рязанское» **Список использованной литературы.**

1. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов учитываемых при налогообложении прибыли, Постановление Правительства утвержденное от 5 августа 1992 года № 552 с изменениями и дополнениями от 1 июля 1995 года № 661.
2. Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/98, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 15 июня 1998 года № 25н.
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 года № 34н.
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению, утвержденные Приказом Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 года № 56 с изменением от 28 декабря 1994 года № 173, 28 июля 1995 года № 81, 27 марта 1996 года № 31, 17 февраля 1997 года № 15.
5. Инструкция «О составе фонда заработной платы и выплат социального характера», утвержденная Постановлением Госкомстата России от 10 июля 1995 года № 89.
6. Белобородова В.А. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности. - М.: Финансы и статистика, 1989 г.
7. Берник В.Р., Брызгалин А.В., Головкин А.Н. Профессиональный комментарий к положению о составе затрат. / Издание второе переработанное и дополненное. –
8. Верховцев А.В. Положение о составе затрат с постатейными материалами. - М.: ИНФРА-М, 1998 г.
9. Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет. - М.: Финансы и статистика, 1996 г.
10. Луговой В.А. Учет затрат на производство и реализацию продукции. - М.: Финансы и статистика, 1995 г.Макарьева В.И.
11. Комментарий к положению о составе затрат. - М.: Финансы и статистика, 1993 г.
12. Николаев С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка, система "директ-костинг". - М.: Финансы и статистика, 1993 г.
13. Рябова Р.И. Состав затрат. - М.: ЗАО "Бухгалтерский бюллетень", 1997 г.М.: "Аналитика - Пресс", 1998 г.
14. Г.М. Лисович, И.Ю. Ткаченко, Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК, -Ростов-на-Дону, Издательский центр «МарТ», -2000 г.
15. И. Е. Глушков, Бухгалтерский учет на современном предприятии, -М., -2000.
16. Макарьева В.И. Комментарий к изменению в составе затрат, включаемых в себестоимость продукции. // Главбух. - 95. - № 12. - с. 3-22.

**Приложение.**